

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 47/2025-T

Tema: IVA – direito à dedução

SUMÁRIO.

Não tendo sido feita prova dos fundamentos factuais dos vícios invocados - (i) preterição de formalidades legais; (ii) falta de fundamentação; (iii) errónea qualificação e quantificação dos factos tributários; (iv) dúvida sobre a existência do facto tributário por erro nos pressupostos de facto e de direito - , a pretensão da Requerente tem, necessariamente, que improceder.

DECISÃO ARBITRAL

A.... LDA., NIPC..., com sede na ..., nº ..., ...-... Coimbra, veio, nos termos legais, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

A) O pedido

A Requerente pede a anulação *das liquidações adicionais respeitantes a IVA dos anos de 2021 e 2022 e respetivos juros.*

Em concreto, estão em causa as

- liquidação de IVA nº 2024..., relativa ao período de 202112T;
- liquidação de IVA nº 2024..., relativa ao período de 202206T;
- liquidação de IVA nº 2024... relativa ao período de 202212T; -
- respetivas liquidações de juros compensatórios.

As referidas liquidações resultaram de procedimentos inspetivos¹, aos quais a Requerente aponta os vícios de (i) preterição de formalidades legais; (ii) falta de fundamentação; (iii) errónea qualificação e quantificação dos factos tributários; (iv) dúvida sobre a existência do facto tributário por erro nos pressupostos de facto e de direito.

A Requerida, na sua resposta, sustenta a total legalidade das liquidações em causa.

a) C Tramitação processual

O pedido foi aceite em 15/01/2025.

Os árbitros foram nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 25/03/2025.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Em 01/07/2025, tiveram lugar a reunião a que se refere o art. 18º do RJAT e a audição da testemunha, como consta da respetiva ata. Na ocasião, foi prorrogado o prazo para ser proferida decisão, atenta a tramitação processual ainda em curso e o início das férias judiciais.

As partes apresentaram alegações escritas nas quais reiteraram as suas posições.

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades

Não foram alegadas exceções nem detetadas outras questões suscetíveis de impedir o conhecimento do mérito.

II- PROVA

¹ Formalmente, estão em causa dois procedimentos inspetivos, cada um relativo a um ano.

Porque a factualidade é igual (salvo quanto aos valores em causa em cada ano), a argumentação das partes é a mesma e as questões a decidir são as mesmas, a nossa análise será feita como se de um único procedimento se tratasse.

II.1 – Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente tem como objeto social, entre outros, o arrendamento de bens imóveis, próprios ou alheios; a exploração de residências e alojamentos para férias e outros de curta duração; a exploração de residências e alojamentos mobilados para turistas e alojamento local.
- b) Em sede de IVA está enquadrada no regime normal trimestral.
- c) Em 2019-07-20, foi celebrado um contrato de comodato entre B... (sócio maioritário da Requerente, sendo os demais sócios membros do seu agregado familiar) e a Requerente, tendo como objeto um imóvel sito em Coimbra, na Rua ... n.º ... e
- d) As principais cláusulas de tal acordo eram que a Requerente poderia usar o imóvel durante o período de vigência do contrato (inicialmente, 10 anos), findo o qual as obras e benfeitorias realizadas reverteriam para o proprietário, sem lugar a qualquer indemnização.
- e) Foram realizadas obras no imóvel que implicaram a sua quase total reconstrução.
- f) Embora o respetivo processo de licenciamento tenha sido feito em nome do proprietário, as obras foram suportadas pela Requerente.
- g) O prédio encontra-se licenciado para habitação (andares superiores) e comércio (rés-do-chão).
- h) Após a realização das obras, o prédio surgiu publicitado na imprensa como sendo um espaço *co-living*, com 20 quartos e 4 apartamentos T1
- i) Os valores de aquisição de serviços de construção civil mencionados nas declarações periódicas de IVA (Quadro 06, campo 102) totalizam €64.189,04 em 2019, €339.074,50 em 2020 e €262.608,67 em 2021.
- j) A Requerente deduziu integralmente todo o IVA suportado, relativo quer às aquisições de bens e serviços de construção civil para as obras realizadas no referido imóvel, quer o relativo à aquisição de todos os outros bens e serviços necessários para o início e desenvolvimento da sua atividade.
- k) No ano de 2021, a Requerente declarou prestações de serviços sujeitas a IVA à taxa de 6% num total de €367,92 (correspondentes a “alojamento de curta duração”) e

3.

- prestações de serviços isentas de IVA num total de €17.938,00 (correspondentes a "arrendamento de imóveis).
- l) No ano de 2022, a Requerente declarou prestações de serviços sujeitas a taxa de 6%" num total de €1.915,31 (correspondentes a "alojamento de curta duração") e prestações de serviços isentas de IVA" num total de €125.712,50 (correspondente a "arrendamento" de imóveis)."
 - m) A Requerente não se encontra registada para a exploração de estabelecimentos de alojamento local.
 - n) A Requerente continua a tentar obter, junto da Câmara Municipal de Coimbra, licença para afetar o prédio a alojamento local.
 - o) Por não dispor de tal licença, a Requerente não iniciou verdadeiramente a sua atividade.
 - p) Como forma de minorar os seus prejuízos, a Requerente arrendou, pontualmente, alguns espaços do edifício, e/ou prestou serviços, também pontualmente, serviços de hotelaria.
 - q) O referido na alínea anterior apenas implicou o uso de algumas partes do edifício.
 - r) As liquidações impugnadas tiveram origem em inspeções (formalmente, uma relativa a cada um dos exercícios, mas substancialmente uma mesma) credenciadas pelas ordens de serviço n.º OI2024... e n.º OI2024..., as quais expressamente referiam estarem em causa inspeções externas.
 - s) A Requerente foi previamente notificada da realização das ações inspetivas, nos termos do artigo 49.º do RCPITA, via CTT, em 09-05-2024.
 - t) O início dos procedimentos inspetivos ocorreu em 2024-05-22, com a assinatura de ambas as ordens de serviço (OI2024... e OI2024...) pelo contabilista certificado António Amaral, em representação da Requerente.
 - u) O procedimento inspetivo implicou a deslocação dos inspetores às instalações do A..., sitas na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Coimbra, para análise da contabilidade da Requerente e outra documentação, aí disponíveis.
 - v) A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção, Via CTT, em 2024-10-03.
 - w) Não tendo exercido o direito de audição, a Requerente foi notificada dos relatórios finais através do ofício n.º 2024..., de 2024-10-29

A prova dos factos constantes de n) e o) resultou do depoimento da testemunha (contabilista da Requerente, que a representou durante o procedimento inspetivo), a qual, no entender do tribunal, teve conhecimento direto de tais factos e depôs com verdade.

Com as suas alegações, a Requerente juntou 3 documentos (dois dos quais correspondentes a versões completas de documentos já juntos e um terceiro confirmativo do declarado pela testemunha relativamente ao facto dado como provado em n).

Os demais factos constam do RIT e documentação junta ao processo, não tendo sido objeto de divergência entre as partes.

II.2 - Factos não provados

Não ficou provada a existência de quaisquer outras ordens de serviço, relativas aos anos em causa, mormente relativas a inspeções de âmbito interno, nem alterações às ordens de serviço dadas por provadas, quer quanto ao âmbito das inspeções, quer quanto à sua extensão.

III - O DIREITO

I - Vícios dos procedimentos inspetivos

A Requerente aponta vários vícios aos procedimentos inspetivos que estão na base das liquidações impugnadas.

Para melhor identificar cada argumentário, analisaremos tais alegações usando os subtítulos empregues pela Requerente ².

(i) I.1.1 - Alteração do procedimento de inspeção interna que passa a inspeção externa

² Os mesmos argumentos aparecem, por vezes, duplicados, com referência a cada uma das inspeções. Como já referido, analisaremos tais argumentos uma única vez,

A Requerente começa por afirmar (nº 12 do PPA) que *nunca recebeu tal comunicação*. Não especifica qual a notificação a que se refere. Ora, dos factos provados resulta que lhe foram enviadas as notificações e observados os procedimentos que a lei prevê, nomeadamente antes e aquando do início do procedimento inspetivo.

Afirma a Requerente (nº13 do PPA): *sucede que, indiscriminadamente, a AT, obteve distinta documentação, respeitante ao sujeito passivo, no âmbito deste procedimento inspetivo, com proveniência, presume-se, noutros procedimentos inspetivos*.

Também aqui a Requerente faz uma afirmação genérica, que não sustenta na alegação de quaisquer factos concretos. O certo é que da prova constante dos autos nada existe que possa, sequer, indiciar uma possível correspondência à verdade desta afirmação.

A Requerente insiste na existência de uma alteração do âmbito da inspeção (nº 14 do PPA): *cumpra questionar a validade jurídica das alterações ao âmbito do procedimento inspetivo, assim reputada por nós, já que a Ordem de Serviço supra indicada apenas contemplará a fiscalização de carácter interno e parcial, visto que, tal ordem de serviço pretende apenas o controlo/consulta da situação tributária do sujeito passivo, por análise ao cumprimento das suas obrigações fiscais*

Ora, como foi dado por provado, a inspeção em causa sempre foi qualificada pela AT como sendo externa (foi-o na realidade, pois pelo menos parte dos atos inspetivos de exame à contabilidade e outra documentação tiveram lugar no escritório do contabilista da Requerente), classificação esta que foi notificada à Requerente antes da inspeção e constava da documentação assinada apelo seu representante aquando do início das diligências inspetivas

Também quanto a este ponto não foram alegados nem detetados factos que permitam concluir que as inspeções em causa foram além do controlo da situação tributária da Requerente nos anos a que cada uma delas se referia.

Não se entende a alegação de falta de notificação dos *despachos que fundamentadamente determinariam a alteração (nº 22 do PPA)*, pois não foi feita a prova da existência (e da necessidade legal) de tais despachos, sendo que tudo indica que o tipo, objeto e âmbito das inspeções permaneceram, desde o início, inalterados.

(ii) *1.1.2 -Inspeção interna com base em procedimentos de inspeção externa*

A Requerente afirma (nº 26 do PPA) *que não forneceu toda a informação/elementos/documentos fiscais solicitados, porquanto não tomou conhecimento*

de que sobre si corria um procedimento inspetivo e que a AT pretendia aceder a tais elementos, sendo surpreendida agora com os processos executivos, e após procurar da sua origem, verificou que provinham de liquidações adicionais advindas de uma inspeção tributária.

e

Pelo que, podemos verificar e comprovar que, a AT, procedeu, desde logo, nesse procedimento interno, à recolha de elementos fiscais do sujeito passivo, quer outros obtidos junto de outras entidades (nº 27 do PPA).

É manifesto que este tipo de afirmações não encontra qualquer sustentáculo nos factos provados.

O que nos parece ser razoável concluir é que os gerentes da Requerente se terão mantido à margem do procedimento inspetivo, delegando no seu contabilista certificado a função de “contacto” com os inspetores tributários. Daí, talvez, a “ignorância” que invocam.

Ora, como provado, foi através do contabilista da Requerente (e sua testemunha neste processo), nomeadamente em reunião havida no escritório deste, que a AT teve acesso a boa parte da documentação (aquela que não estava já em seu poder) que comprova os factos constantes do RIT.

(III) III.1.3 Falta de notificação prévia do sujeito passivo

A Requerente insiste (nº 50 do PPA) que os *actos inspectivos decorrentes da fiscalização de legitimação interna, com base na Ordem de Serviço nº OI2024...³, tiveram carácter externo, desde a data da sua emissão, tendo-se iniciado e decorrido, sem que o sujeito passivo conhecesse o teor de tal ordem de serviço, bem como os seus deveres e direitos, aliás, até antes mesmo da emissão de tais ordens de serviço, pelo que, verificamos que o sujeito passivo foi constrangido a actos inspectivos externos para o ano de 2022, sem que tivesse recebido qualquer comunicação/notificação, tal como determina o disposto no nº1 do artº 49 do RCPIT(...)*

Já vimos que tais afirmações resultam contrariadas pelo facto dados como provados, que levam o tribunal a concluir que foram cumpridas as notificados e outras formalidades (assinatura da Ordem de Serviço pelo representante do sujeito passivo) a que a lei obriga.

³ Em outro passo, a Requerente reproduz estas alegações relativamente ao outro procedimento inspetivo.

(iii) *1.2.4 – Quanto à alteração discricionária e sem fundamentação do procedimento inspetivo*

A Requerente insiste na existência de uma “alteração” do procedimento inspetivo: *Deste modo, o sujeito passivo, verifica ainda que, a AT, alterou o procedimento inspetivo, discricionariamente, sem qualquer fundamentação para o efeito, com o anseio de obtenção de receitas, independentemente, da sua legalidade (nº 138 do PPA).*

E

Antes de mais, a AT, pressupostamente, começou por um procedimento de legitimação para fiscalização interna, para controlo dos mecanismos de faturação e requisitos formais dos documentos de faturação, ou seja, de cariz interno, para consulta dos elementos declarados pelo sujeito passivo e atestar o cumprimento das suas obrigações contributivas fiscais, contudo, a AT, tal como se pode constatar e comprovar pelo relatório de inspeção, avançou imediatamente com um procedimento de cariz externo com recolha de elementos junto do sujeito passivo e de terceiros, realizando procedimentos de inspeção externa relativamente ao ano de 2021, sem qualquer credenciação para o efeito (nº 139º do PPA).

Já explicitámos anteriormente como estas afirmações resultam contrariadas pelos factos dados como provados, e não provados. Nada havendo a acrescentar, damos aqui por reproduzidas tais alegações.

Em conclusão:

Os vícios apontados pela Requerente aos procedimentos em causa não encontram qualquer sustentáculo nos factos dados por provados e não provados, pelo que tais causas de pedir necessariamente improcedem.

II - Falta/insuficiência de fundamentação

A Requerente dedica longas páginas do articulado inicial a este tema.

Só que, tal como acontece relativamente às demais causas de pedir, o escrito consiste em alegações de direito (com as quais – diríamos que obviamente – este tribunal não pode deixar de concordar), não sendo invocados quaisquer factos concretos que pudessem determinar a aplicação de tais considerações de direito.

A Requerente limita-se a afirmar (nº 265 do PPA): *Assim, analisando os elementos de suporte para onde remete a decisão/liquidações em causa, verifica-se que a fundamentação nela contida não é clara, congruente e não permite ao sujeito passivo a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela AT.*

Porquê? Quais as informações que deveriam constar da fundamentação e foram omitidas?

A Requerente nada diz!

Analisando a fundamentação constante dos RIT's subjacentes às liquidações impugnadas, temos que:

- os factos relevantes são claramente identificados: os montantes de IVA liquidados e deduzidos pela Requerente em cada um dos períodos em causa.

- aparece claramente expressa a motivação das correções efetuadas: a AT entendeu que a Requerente, dado os tipos de atividade que exerceu nos anos em causa (prestações de serviços de hotelaria – sujeitas a IVA – e arrendamento de imóveis – atividade isenta de IVA), não poderia ter deduzido todo o IVA suportado nos *inputs* utilizados (sendo que identifica claramente qual foi esse IVA, como foi suportado,) mas apenas o resultante da aplicação de um *pro rata*, que quantificou tendo em conta os volumes de vendas isentas e não isentas de IVA, em cada exercício.

- são claramente identificadas (e, até, reproduzidas), as normas legais que sustentam as correções efetuadas, bem como o modo como foram aplicadas.

No entender deste tribunal a fundamentação das liquidações impugnadas é, pois, perfeitamente inteligível, sem ambiguidades, obscuridades ou contradições, sendo perfeitamente perceptíveis por um destinatário normal (v.g. a Requerente, mas também o tribunal) as razões que motivaram as correções que deram origem às liquidações impugnadas, bem como o conteúdo de tais correções.

III - Quanto às correções meramente aritméticas propriamente ditas⁴

⁴ A inclusão no PPA dos pontos 270 a 335 terá, certamente, resultado de um lapso pois tal parte do articulado é dirigida à impugnação de correções / liquidações em sede de IRC, como resulta expresso no ponto 306: *Mas mesmo na circunstância do contribuinte ter violado frontal e descaradamente todos os seus deveres de colaboração com*

Relativamente às correções em IVA, a Requerente começa por afirmar (ponto 336 do PPA) que *jamaiz poderá concordar com tais correcções, porquanto, para e no desenvolvimento da sua actividade comercial a requerente teve a necessidade de subcontratar diversos bens e serviços a fornecedores conforme consta da documentação fiscal do sujeito passivo, constante da contabilidade, designadamente, e com sustentáculo documental que serve de suporte aos registos contabilísticos operados e declarados fiscalmente.*

E

Deste modo, parece-nos, por demais evidente que a requerente demonstra a efectiva realização das operações em causa, da sua conexão com a actividade económica da empresa, e ainda, entende que tais facturas de suporte, contém todos os elementos essenciais em respeito integral aos requisitos legais (ponto 359).

Sustenta ainda o direito da Requerente à dedução do IVA suportado em atos preparatórios, antes do início da sua atividade: *Assim, no seu Acórdão de 14.02.1985, Rompelman/Minister van Financiën, C-268/83, EU:C:1985:74, o TJUE considerou ser dedutível o IVA suportado em atos preparatórios do exercício de uma atividade, mesmo que ela ainda não se tivesse iniciado.* (371 do PPA)

A questão é que toda esta argumentação – com a qual este tribunal concorda em termos gerais - é totalmente irrelevante para a decisão da causa, pois a AT nunca pôs em causa o direito, em abstrato, de a Requerente deduzir o IVA suportado nos *inputs* destinados à sua atividade (futura) de alojamento local, incluído o IVA relativo às obras de construção civil autoliquidado por *reverse charge*.

O que a AT questionou, o que fundamenta as liquidações impugnadas, é o facto de, nos anos em causa, a Requerente ter afetado tais *inputs* não só a atividade sujeita a IVA (hotelaria) mas, predominantemente a atividade isenta (arrendamento), Daí a AT ter recusado a dedução da totalidade do imposto suportado, concluindo pela aplicação de um *pro rata* que quantificou atenta a proporção entre as vendas sujeitas a IVA e as isentas.

Ora, sobre a fundamentação o factual de tais correções (vg. valores do IVA suportado, das vendas com IVA e das vendas isentas) a Requerente nada diz, nada impugna.

a Administração Tributária, ainda assim, esta está vinculada a reconstruir de forma mais próxima possível da concreta situação fiscal do contribuinte o seu rendimento, nunca podê-lo (ao contrario do que muitas vezes se faz) sujeitá-lo a uma tributação arbitrária, discricionária, irrelevadora do caso concreto e oposta à determinação do rendimento real.

Também nada diz, nada objeta, quanto às normas aplicadas pela AT e como o foram no caso concreto.

Pelo que este tribunal não dispõe de quaisquer elementos que lhe permitam concluir que as liquidações em causa sofram de uma qualquer ilegalidade.

Uma última nota:

No processo de impugnação judicial, o juiz só poderá conhecer dos vícios do ato tributário impugnado invocados pelo impugnante. Não poderá conhecer de outros vícios do ato administrativo, não invocados pelas partes, na medida em que não existe no processo judicial tributário uma norma equivalente àquela prevista em sede de processo administrativo no artigo 95º, nº3 do CPTA, nos termos da qual se estabelece que o tribunal deve identificar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas, devendo as partes ser ouvidas para alegações complementares.

Este tribunal examinou cada um dos vícios (causas de pedir) alegados pela Requerente, concluindo, em todos os casos, pela improcedência.

Mais não lhe cumpre fazer, nomeadamente proceder à análise da exatidão dos valores numéricos utilizados pela AT como base das correções aritméticas a que procedeu e da aplicação das normas legais invocadas para sustentar tais correções. Isto porquanto nenhuma destas questões foi invocada pela Requerente como causa de pedir no seu articulado inicial.

Não obstante, sempre se dirá que, numa análise necessariamente perfunctória, o tribunal não vislumbrou fundamentos para uma possível invocação de “outras ilegalidades” relativamente às liquidações impugnadas.

IV – DECISÃO

Pelo exposto, conclui-se pela total improcedência dos pedidos, com a consequente absolvição da Requerida.

Valor: € 167.057,99

Custas, no montante de € 3.672,00, a cargo da Requerente dado o seu total decaimento.

10 de setembro de 2025

Os árbitros

Rui Duarte Morais (relator)

Alberto Amorim Pereira

Martins Alfaro