

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 616/2025-T

Tema: IVA; Direito a dedução; Atos preparatórios.

SUMÁRIO:

1. O direito à dedução e ao reembolso de imposto são mecanismos fundamentais do IVA que concretizam o princípio da neutralidade e que apenas podem ser limitados nos termos previstos e admitidos pela Diretiva IVA.
2. É dedutível o IVA suportado pelos sujeitos passivos com a realização de atividades preparatórias se existirem elementos objetivos que demonstrem uma intenção efetiva e genuína de exercício futuro de atividades económicas correspondentes a operações tributáveis e não isentas.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

“A..., S.A.”, com o número de identificação de pessoa coletiva ..., com domicílio fiscal em ..., n.º ..., ...-..., veio requerer a constituição do Tribunal Arbitral e a pronúncia arbitral, visando a anulação da decisão de indeferimento tácito de Reclamação Graciosa, à qual foi atribuído o n.º ...2024..., bem como pela ilegalidade e conseqüente anulação:

- (i) das Liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.ºs 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., todas de 12 de julho de 2024;
- (ii) respetivas Demonstrações de Acerto de Contas n.ºs, 2024 ..., 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., todas de 15 de julho de 2024;

- (iii) e (consequentes Liquidações de Juros e Correções do Valor do Excesso a Reportar no montante total de €21.465,25.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

1.1- O pedido de constituição do Tribunal foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 26 de junho de 2025.

Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou, como árbitro, o signatário desta Decisão.

O Tribunal foi regularmente constituído em 02 de setembro de 2025 e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

1.3- Foi apresentada Resposta, realizada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, com produção de prova testemunhal e apresentadas alegações escritas por ambas as partes.

2- As Liquidações Contestadas foram emitidas pela AT na sequência de um procedimento de inspeção de natureza externa e âmbito geral tendo por objeto o ano fiscal de 2021, nos termos da qual a AT impôs as seguintes correções em sede de IVA:

- (i). Correção relativa à alegada dedução indevida de IVA suportado pela Requerente com a aquisição de serviços relacionados com o desenvolvimento do empreendimento hoteleiro de ..., com fundamento em que as operações realizadas quer em 2021 quer em anos anteriores, não conferem direito à dedução, por não se destinarem a

operações de transmissão de bens ou serviços sujeitos a imposto e dele não isentas nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA; e

- (ii). Correção relativa à alegada dedução indevida de IVA com referência à aquisição intracomunitária de serviços prestados pela sociedade-mãe da Requerente, “B... B.V.”, com fundamento numa suposta discrepância entre os valores declarados no VIES por aquela entidade e os valores contabilizados pela Requerente.

2.1- Alega, a Requerente, entre o mais, (e, em síntese), que...

2.1.1- O objetivo da Requerente com a aquisição do imóvel sito em ... era o de construir um empreendimento turístico e afetá-lo à prestação de serviços de natureza turística; Para, no futuro, serem ali prestados serviços de alojamento efetuados no âmbito da atividade hoteleira ou de outras funções análogas, que seriam consequentemente sujeitos a IVA, nos termos do disposto no artigo 9.º, n.º 29, alínea a), do Código do IVA;

Que, consequentemente, a Requerente teria direito à dedução do IVA suportado nos *inputs* referentes a tal empreendimento e ao imóvel no qual o mesmo se situaria.

Sendo, absolutamente claro, que as despesas relativas a atividades preparatórias são dedutíveis por visarem operações tributáveis futuras – *in casu* operações de índole turística/hoteleira.

A intenção da Requerente de utilizar o imóvel por si adquirido em 2008 em atividades de exploração hoteleira, além de vastamente noticiada na imprensa nacional foi, igualmente, corroborada pela Câmara Municipal de ... ao abrigo da licença de operação de loteamento emitida, relativa ao empreendimento turístico – e pela Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional Algarve, cuja Declaração de Impacto Ambiental estabeleceu a obrigatoriedade de início de implementação do projeto turístico.

Estas entidades dotadas de poderes de controlo e fiscalização, encontram-se plenamente cientes da natureza do projeto e da intenção da Requerente, de tal modo que atuaram (e atuam) em conformidade com o mesmo.

3.

O facto de a construção do empreendimento estar a demorar muito tempo, nunca se ficou a dever a qualquer intenção da Requerente e tão somente a circunstancialismos externos, não traduzindo qualquer alteração da intenção subjetiva e objetivamente demonstrada da Requerente de desenvolver atividades de exploração turística e hoteleira no imóvel por si adquirido em 2008 em causa nos autos.

Assim, no que diz respeito às correções efetuadas em sede de IVA relacionadas com o empreendimento sito em ..., entende a Requerente que o investimento inicial para construção do seu empreendimento hoteleiro, incluindo os serviços de consultoria, assessoria e gestão, entre outros, é essencial para preparar tal empreendimento para gerar receitas tributáveis e que tal resulta plenamente evidenciado nos autos.

Nessa razão, entende a Requerente que as Liquidações Contestadas são ilegais em virtude da violação dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, por indevida proibição do direito à dedução que assiste à Requerente, devendo ao invés ser-lhe reconhecido o direito de deduzir o IVA incorrido em serviços que consubstanciam atividades preparatórias da exploração do empreendimento hoteleiro Herdade ... a ser construído em

Conclui, a Requerente que, nesta parte, a prova produzida nos autos contraria frontalmente o entendimento da AT em sede do procedimento inspetivo e da Requerida nos presentes autos de que não se encontra demonstrada a intenção da Requerente de prosseguir uma atividade económica tributável em sede de IVA, o qual não pode manter-se, impondo-se a anulação das Liquidações Contestadas e do indeferimento tácito da reclamação graciosa.

2.1.2- No que respeita á suposta dedução indevida de IVA por parte da Requerente relacionada com as faturas emitidas pela “B... B.V”, não decorre do RIT qualquer tipo de especificação da qual resulte, de forma clara e objetiva, de onde provém a correção mencionada nem o motivo pelo qual conclui pela suposta discrepância na dedução do IVA, mostrando-se, desde logo, violado o seu dever de fundamentação, consagrado no artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e concretizado no artigo 77.º da LGT, sendo tal conclusão suficiente para inquirar, também nesta parte, a correção de tal ilegalidade, ditando a sua anulação.

Impunha-se aos serviços de inspeção tributária que fundamentassem e demonstrassem as razões de facto e de direito pelas quais entendiam que esta parte da correção de IVA se afigura efetivamente devida, porém tal não aconteceu pelo que, à presente data, continua a Requerente a desconhecer o racional que motivou aqueles serviços de inspeção a efetuar esta correção. Motivo pelo qual a sua falta deverá determinar a ilegalidade e anulabilidade da correção promovida pelos serviços de inspeção e das Liquidações Contestadas.

Sem prejuízo, sempre se clarifique que seja qual for o fundamento da correção efetuada, certo é que a Requerente registou na sua contabilidade as faturas emitidas pela B..., B.V., tendo inscrito o IVA correspondente no mesmo período em que estas foram emitidas e pelo valor constante das mesmas, conforme resulta das faturas que titulam os valores constantes do RIT.

Assim, além da ilegalidade por falta de fundamentação da referida correção, deve também concluir-se pela ilegalidade da correção de IVA promovida pelos serviços de inspeção tributária com fundamento em erro na aplicação do direito resultante da violação dos artigos 74.º e 75.º da LGT que inquina de ilegalidade e determina a sua anulabilidade, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 163.º, n.º 1, do CPA aplicável ex vi do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

2.2- Por seu turno, refere, entre o mais, a AT...

2.2.1- No ordenamento jurídico português “[o]s princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos do imposto estão previstos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, daí resultando que para ser dedutível o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços estas devem ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito.”. (cf. Ofício-Circulado n.º 30103, de 23/04/2008, do Gabinete do Subdiretor-Geral para a Área de Gestão Tributária do IVA).

A jurisprudência europeia já se pronunciou por diversas vezes sobre situações em que as entregas de bens e/ou prestação de serviços reconhecidos como “atos preparatórios” são utilizadas para os fins das operações tributáveis, originando, assim, um direito à dedução do correspondente IVA (vejam-se, a título de exemplo, as decisões do TJUE no âmbito dos processos Rompelman C-268/83, Inzo C-110/94, Ghent Coal C-37/95, ou Gabalfrisa SL C-110/98 e C-147/98).

Todavia, é de notar que toda a jurisprudência invocada alude expressamente à necessidade de verificação da intenção de prosseguir a atividade económica confirmada por elementos claros e objetivos.

No caso *sub judice*.

O diferendo com a Requerente sobre a (não) verificação dos pressupostos para a aplicabilidade do disposto nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, tem por base um terreno urbano adquirido pela Requerente no ano de 2008, pelo valor de € 3.000.000,00, com a finalidade de construir um hotel e explorar uma unidade hoteleira.

Constatou-se que “[d]e acordo com os registos e documentos contabilísticos até à data, a atividade do SP consistiu unicamente em promoção imobiliária.”.

Outra conclusão não se impunha senão aquela a que os SIT chegaram: “[n]o caso em apreço [...] não existe, até ao momento, evidência de que as operações realizadas a montante cujo IVA foi deduzido e inscrito nas declarações periódicas entregues em 2021 e em períodos anteriores, de destine a realizar operações a jusante sujeitas a tributação.”.

Deste modo, inexistindo a prática de operações tributáveis, bem como a intenção de as praticar, não se pode concluir pelo preenchimento do elemento material ou objetivo de que depende o exercício do direito à dedução.

É incontestável que a Requerente não indicou, de modo claro e conclusivo, informações que se afiguram essenciais ao desenvolvimento de uma atividade turística, i.e. demonstrativas de uma sucessão temporal coerente que tenha em vista a intenção de realização de uma futura atividade económica tributável.

Donde se conclui que as correções promovidas pelos SIT não contrariam o propugnado pela jurisprudência, europeia e nacional, antes acompanham e cumprem os seus ditames, não tendo a Requerente logrado demonstrar o contrário, conforme se impunha ao abrigo do n.º 1, do artigo 74.º da Lei Geral Tributária.

Facto é que não foi nem alegada nem, consequentemente, objetivamente provada a efetividade do exercício futuro da atividade ou o seu eventual não exercício ou sequer qualquer

factualidade que permitisse perceber o deferimento no tempo do início do exercício efetivo da atividade.

Em suma, *in casu*, a Requerente não logrou demonstrar a efetiva e concreta intenção de estar a, ou vir a, prosseguir uma atividade económica, pelo que ficou gorada a possibilidade de dedução de imposto inerente aos atos preparatórios, por falta de pressupostos materiais ou objetivos, em virtude de não se conseguir estabelecer uma relação direta e imediata daqueles encargos com a atividade do sujeito passivo, por inexistência de operações tributáveis por parte deste, nos termos preceituados pelo artigo 168.º da Diretiva do IVA.

2.2.2- Sobre as correções promovidas pelos SIT respeitantes aos serviços prestados pela B... B.V. à Requerente, Refere a Requerida que, as diligências levadas a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária culminaram num juízo crítico sobre os meios de prova que estes tinham em seu poder, difundido no capítulo IV “*Descrição da análise efetuada*” do RIT, demonstrativo do correto cumprimento dos princípios da legalidade, do inquisitório e da busca pela verdade material.

Os SIT emitiram uma decisão fundada na análise crítica, justificada e conclusiva de todos os documentos pertinentes à averiguação dos factos que sustentaram as correções promovidas.

Ora, os SIT apuraram diferenças substanciais entre os valores declarados pela Requerente em sede de aquisições de serviços intracomunitários e os valores declarados no VIES pelo prestador de serviços B... B.V. (sociedade mãe) referentes a transmissões de serviços, ao longo do ano 2021.

Concluindo-se que “[o] valor declarado pela PA não corresponde às transmissões de serviços declaradas pela sociedade mãe. Inclusive as correções que foram efetuadas não foram reconhecidas não só nas declarações periódicas como na contabilidade da PA.”.

A Requerente não cuidou de adotar as necessárias diligências nem de carrear prova bastante no sentido de demonstrar uma explicação credível que abalasse as informações obtidas pelo VIES.

Sucumbe, com o devido respeito, igualmente a pretensão da Requerente em imputar o vício de fundamentação às correções promovidas pelos SIT.

O iter cognoscitivo subjacente aos atos aqui em crise é perfeitamente inteligível e compreensível, na medida em que os SIT, por um lado, deram a conhecer os motivos que determinaram a sua atuação bem como as razões em que fundaram a sua ação; e, por outro, as razões que originaram as correções em sede de IVA correspondem à realidade e são suficientes para legitimar a atuação dos SIT.

3- Factos provados

1- A Requerente é uma sociedade anónima, sujeito passivo de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), nos termos e para os efeitos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC, e, bem assim, de IVA, segundo o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA.

2- A Requerente tem por objeto social a atividade de *“promoção imobiliária, compra e venda de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, construção de prédios, arrendamento, gestão imobiliária, gestão de condomínio, exploração de empreendimentos imobiliários e turísticos, planeamento de obras, projetos para construção civil, gestão e consultadoria de investimento e atividades conexas”*.

3- Em 1 de outubro de 2008, a Requerente adquiriu um imóvel em ..., constituído por um prédio rústico e urbano, pelo valor de € 3.000.000,00.

3.1- Para ali edificar um projeto turístico. O qual ainda não teve lugar.

4- A Câmara Municipal de ... emitiu licença de operação de loteamento relativa ao empreendimento turístico e a Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional Algarve,

emitiu Declaração de Impacto Ambiental, estabelecendo a obrigatoriedade de início de implementação do projeto turístico.

5- O projeto foi amplamente noticiado na imprensa.

6- A Requerente incorreu em diversas despesas necessárias para a preparação do estabelecimento hoteleiro, destinado à obtenção de rendimentos tributáveis, em sede de IVA. Entendendo tratar-se de despesas indispensáveis a viabilizar a exploração futura do empreendimento hoteleiro.

7- A Requerente contratou diversos prestadores de serviços especializados — incluindo serviços de gestão de projeto, assessoria jurídica, estudos de sustentabilidade ambiental, consultoria florestal, e serviços contabilísticos — todos diretamente ligados ao desenvolvimento do empreendimento hoteleiro.

8- No âmbito do procedimento inspetivo levado a cabo na esfera da Requerente — sob a Ordem de Serviço n.º OI2023... - a AT veio questionar o direito à dedução do referido IVA pela Requerente, tendo as conclusões vertidas no RIT dado origem à emissão das Liquidações Contestadas.

9- Em face da formação da presunção de indeferimento tácito daquela reclamação graciosa, verificada a 26 de março de 2025, a Requerente apresentou o PPA.

10- Os Requerentes procederam ao pagamento voluntário do imposto.

11- Até ao momento não foi proferida decisão sobre a Reclamação Graciosa.

4 - Factos não provados

Não existem factos não provados relevantes para a decisão da causa.

5- Fundamentação da matéria de facto provada:

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a

decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental junta aos autos e prova testemunhal, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

5.1- Refira-se, no respeitante aos factos elencados sob o nº 3.1, 6 e 7.

Afigura-se que a prova produzida, vista no seu conjunto, (e atentas as regras da experiência comum), é suficiente no sentido de comprovar, de forma plausível, face às circunstâncias do caso concreto, que a Requerente adquiriu o imóvel em ..., para aí edificar um projeto turístico. Tendo, (e mantendo), efetivamente, a intenção de ali desenvolver um empreendimento hoteleiro.

...Se o sujeito passivo apresenta documentos, como seja os referentes a licenças, declarações de entidades referentes a materiais adequados às obras mencionadas, bem discriminados na fatura e não sendo conhecida outra intenção de aproveitamento do imóvel adquirido, é que a referida intenção inicial exista. E, não havendo evidencia que tal contrarie, ela se mantenha.

Como, muito bem, se refere, no Ac. 23/17.OT8PVZ.P2 09/01/2025 do Tribunal da Relação do Porto:

O que funciona como prova é a presunção criada pelo vestígio e pela valia intelectual do argumento nele alicerçado, razão pela qual a prova não é resultado do indício em si mesmo, mas sim da força persuasiva dos indícios, rectius, da força da presunção a que os indícios permitiram chegar.

No caso, são muitos os indícios da verificação do facto, sobretudo os, abundantemente, verificados no procedimento de licenciamento, relativos á sucessiva intervenção da Câmara

Municipal de ... e da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional Algarve, que emitiu Declaração de Impacto Ambiental, estabelecendo a obrigatoriedade de início de implementação do projeto turístico e a contratação de empresas para esse o específico fim. Também a ampla notícia do projeto na imprensa regional.

Obviamente, mais uma vez, suportado no acórdão referido, importa dizer que *podemos ter muitos indícios e ainda assim não termos prova suficiente (v.g. porque os indícios, independentemente da quantidade, são fracos), mas o inverso também é verdadeiro, podemos ter poucos indícios mas já termos prova suficiente (v.g. porque um só indício tem força demonstrativa bastante).*

Não há, no entanto, no caso, indícios em sentido contrário, quando muito a demora na concretização do projeto turístico, que não tem, naturalmente, força suficiente para contrariar o proferido.

Acrescentar, resumidamente, (porque apenas cresce), que foi produzida prova testemunhal... Que se mostrou, em ambos os casos, clara, objetiva e coerente, cujo conteúdo, ainda que, em parte, não completamente direcionada ao dissenso, mantendo-se constante ao longo das inquirições, sem contradições ou oscilações significativas que permitam colocar em causa a credibilidade. Ainda que patente o interesse, (indireto), pessoal das testemunhas no desfecho da causa, não se identificou qualquer motivo mostrasse imparcialidade o que reforça essa credibilidade.

No todo, foram apresentadas pelas duas testemunhas, uma versão dos factos consistente e contextualizada, aparentemente franca, e, sobretudo, em harmonia com a documentação junta aos autos e alusões mencionadas pela Requerente, no respeitante.

Atente-se, concretamente, que ambos, sendo os prestadores de serviços confirmaram que, tanto quanto sabiam, a intenção da Requerente era a de construir e explorar aquele estabelecimento hoteleiro. Como bem alegado pela Requerente, o Senhor C... foi ainda mais longe, referindo expressamente que apenas trabalhava em projetos hoteleiros, pelo que não

faria sequer sentido ter sido contratado pela Requerente caso a intenção desta fosse outra que não o desenvolvimento de um empreendimento de natureza turística/hoteleira.

Assim sendo, o Tribunal considerou as declarações das testemunhas, como credíveis e co-relevantes para a decisão da causa. A sua coerência, conhecimento, em parte, direto dos factos e ausência de motivos para falsear a verdade justificam que as mesmas sejam valorizadas como prova, em conformidade com os artigos 466.º do CPC e 396.º do Código Civil.

Pelo que, face a todo o expandido anteriormente, existindo, *in casu*, faturas que titulam as relações estabelecidas, de resto, algumas, substanciadas em contratos formais, e cujo a efetividade e pagamento não foi sindicado, há, efetivamente, que ter como provada a factualidade mencionada.

6- DO DIREITO/MÉRITO

6.1- Em causa está, portanto, analisar se houve, ou não, lugar á prática de operações tributáveis, bem como a intenção de as praticar, para se poder concluir pelo preenchimento do elemento material ou objetivo de que depende o exercício do direito à dedução. No caso, a intencionalidade, (e sua persistência), de a aquisição do imóvel de ... ser o de construir um empreendimento turístico e afetá-lo à prestação de serviços de natureza turística.

Cabe, pois, ao Tribunal Arbitral apreciar se a Requerente tem direito à dedução do IVA suportado, no exercício de 2019, com as despesas relativas ao empreendimento mencionado, ainda não tinha sido construído ou entrado em funcionamento.

Entende a AT, como se disse... *inexistindo a prática de operações tributáveis, bem como a intenção de as praticar, não se pode concluir pelo preenchimento do elemento material ou objetivo de que depende o exercício do direito à dedução. É incontestável que a Requerente não indicou, de modo claro e conclusivo, informações que se afiguram essenciais ao desenvolvimento de uma atividade turística, i.e. demonstrativas de uma sucessão temporal*

coerente que tenha em vista a intenção de realização de uma futura atividade económica tributável.

6.2- Também..... Sobre as correções promovidas pelos SIT respeitantes aos serviços prestados pela “B... B.V”. à Requerente, importa verificar se houve, nesta parte, suficiente fundamentação e decidir quanto ao ónus da prova e efetiva verificação das transações, que permitam a dedução.

Vejamos

6.3- Como vem constando em inúmeras Decisões deste CAAD, o IVA é um imposto que incide sobre todas as fases do processo produtivo, através do chamado método subtrativo indireto. *“O método subtrativo indirecto mais não é do que a técnica da liquidação e dedução do imposto, em cada uma das fases do circuito económico, funcionando da forma descrita quando as transações se processam entre sujeitos passivos do imposto, dado os consumidores finais (particulares) não terem direito à dedução do imposto suportado. (cfr. Clotilde Celorico Palma in Estudos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado, Almedina, página 140).*

Citando Rui Manuel Pereira da Costa Bastos: *“O mecanismo do direito à dedução utilizado pela técnica do IVA, que se pretende harmonizado, permite ao sujeito passivo expurgar do seu encargo o IVA suportado a montante, não o refletindo assim como custo operacional da sua atividade, retirando o efeito cumulativo e a tributação em cascata que caracterizavam os impostos a que o IVA sucedeu, potenciando a neutralidade económica do imposto (...).”*

Também, o Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”): *“O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito das suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de, em princípio, as referidas atividades estarem elas próprias sujeitas a IVA” (cfr. Acórdão TJUE C-137/02 e Acórdão do TCA Sul 10/04.9BEBJA de 09.07.2020).*

E no processo C-438/09 defendeu o TJUE que *“o direito à dedução previsto no artigo 17.º n.º 2 da Sexta Diretiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado.*

Para referir, com segurança, como na Decisão nº 740/2023-T direito à dedução do IVA, suportado pelos sujeitos passivos de imposto no âmbito da sua atividade económica, constitui um pilar estruturante do próprio funcionamento deste imposto o qual, apenas no caso de não se verificarem determinadas condições – objetivas e subjetivas - das quais depende o direito à dedução, poderá ser restringido.

Isto mesmo resulta das regras previstas nos artigos 168.º a 172.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (**“Diretiva IVA”**), que assumem como princípio orientador do funcionamento deste imposto, o direito de o sujeito passivo deduzir o imposto que suportou na aquisição de bens ou serviços (*inputs*), desde que esses bens ou serviços venham a ser utilizados no âmbito da atividade tributada do sujeito passivo.

Bem como das correspondentes normas domésticas dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA: *“Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas (...)”*.

Neste contexto, assume particular importância determinar o que se entende por atividade tributada do sujeito passivo e se existe alguma restrição no direito à dedução quanto ao IVA incorrido pelo sujeito passivo com a prossecução de atividades consideradas preparatórias ou instrumentais à atividade tributada que o sujeito passivo se propõe desenvolver.

O TJUE já se pronunciou várias vezes sobre as situações em que as entregas de bens e/ou prestação de serviços, que se reconhecem como *“atos preparatórios,”* são utilizadas para os fins das operações tributáveis, dando origem a um direito à dedução.

Neste sentido, *“sempre que uma pessoa tenha a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar uma atividade económica e, para esse fim, adquirir fornecimentos iniciais que foram tributados, deve ser considerada um sujeito passivo atuando nessa qualidade, com direito a deduzir imediatamente o IVA pago sobre os fornecimentos adquiridos para os fins das suas projetadas operações tributáveis, sem ter de esperar pelo início da exploração efetiva da empresa e mesmo que essa exploração não se concretize”*.

Efetivamente, por respeito ao princípio da neutralidade, tem entendido o TJUE que o direito à dedução não pode, em princípio, ser limitado, exercendo-se, por isso, em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (*cf.*, entre outros, Acórdão Comissão/França, processo 50/87, de 21 de setembro de 1988).

A jurisprudência nacional tem acolhido este entendimento, nomeadamente, no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do processo 372/10.9BELLE.

No domínio da jurisprudência arbitral também tem sido reiterada a mesma posição, destacando-se, pela sua relevância, a decisão proferida no processo n.º 404/2018-T e a decisão arbitral proferida no processo n.º 83/2020-T.

Na primeira decisão arbitral mencionada, reconhece-se que *«(...) o conceito de bens e serviços utilizados para os fins das operações tributáveis deverá abranger todas as operações que condicionam o exercício da atividade do sujeito passivo, tais como os actos preparatórios, o marketing, as acções promocionais, etc., que se reflectem nos custos e permitem que a empresa se mantenha em posição concorrencial no mercado. Neste contexto, no Caso Intiem o TJUE precisou que o mecanismo da dedução do IVA regulado pela Sexta Diretiva “deve ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das actividades profissionais do sujeito passivo”*.

Veja-se ainda, nomeadamente, o Caso Lennartz, em conformidade com o qual se conclui que a utilização imediata dos bens para os fins das operações tributáveis não é um requisito para a aplicação das regras do direito à dedução e o Caso Rompelman, nos termos do qual se determina que o direito à dedução deve ser concedido relativamente a despesas de

investimento realizadas antes de se saber se iriam ser exercidas operações tributáveis (no caso concreto tratava-se de um estudo sobre a rentabilidade).

É ainda jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia que, sendo o direito à dedução um elemento fundamental do regime de IVA, só é possível limitar este direito nos casos expressamente previstos pela Directiva IVA e, ainda assim, com respeito pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade, não se podendo esvaziar o sistema comum do IVA do seu conteúdo.» (negrito nosso).

Concluindo-se, no mesmo aresto, que “(...) resulta claro que o direito à dedução do IVA é um direito fundamental que não pode ser limitado senão nos casos expressamente permitidos pelas normas de Direito da União Europeia ou pelos princípios gerais de direito aceites neste domínio, como o princípio do abuso de direito (tal como o TJUE tem vindo a salientar).

Sendo acto claro que o direito à dedução do IVA deve ser interpretado de forma lata e concedido desde logo, ainda que a actividade projectada não tenha sido iniciada pelo sujeito passivo, relativamente aos designados actos preparatórios, conclui-se, com o TJUE, que as Administrações Tributárias dos Estados membros deverão agir em conformidade com tal interpretação (princípio da conformidade do direito nacional com o direito europeu)” (negrito e sublinhado nosso).

No mesmo sentido, a também mencionada decisão arbitral proferida no processo n.º 83/2020-T, confirma que “(...) as atividades preparatórias desenvolvidas antes do início da realização habitual das operações tributáveis são também elas atividades económicas, sob exigência do princípio da neutralidade, tendo por limite a boa fé do sujeito passivo, podendo ser, desde logo, exercido o direito à dedução, independentemente de não existir nessa fase qualquer faturação. Na jurisprudência do Tribunal de Justiça, o sistema comum do IVA garante a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA.

O princípio da neutralidade impõe que as despesas de investimento efetuadas sejam consideradas atividades económicas, e seria contrário a esse princípio que as referidas

atividades só tivessem início no momento em que os resultados são efetivamente explorados, quer dizer, no momento em que surge o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação oneraria o operador económico com a despesa do IVA no âmbito da sua atividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, e faria uma distinção arbitrária entre as despesas de investimento efetuadas antes da exploração efetiva de uma empresa e as efetuadas no decurso da referida exploração.

Permite-se, desta forma, que os sujeitos passivos agindo como tal deduzam o IVA suportado em relação às aquisições de bens e serviços prestados para efeitos de trabalhos preparatórios e de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas. E este direito à dedução subsiste mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo jamais tenha feito uso de tais bens e serviços para realizar operações tributadas”

6.4- Transpondo o enquadramento legal e jurisprudencial mencionado para o presente caso, diremos, desde já, que concluímos ser possível extrair da matéria de facto dada como provada uma série de elementos de natureza objetiva que permitem concluir pela intenção da Requerente em exercer uma atividade tributável, bem como, pela relação entre os atos preparatórios e a atividade tributável a ser desenvolvida.

Com efeito, **atendendo á matéria factual assente, (e, explicada), acima referida, foram oportunamente alegados e especificamente relacionados, e depois provado, que os atos preparatórios se relacionavam com a atividade a exercer.**

É certo que não se mostrou a efetividade do exercício futuro da atividade. Percebendo, contudo, de forma objetiva, que o deferimento no tempo da sua verificação – que não tem origem em qualquer ação ou omissão da Requerente – não alterou essa intenção e vontade, que se mantém.

Seguindo, temos que considerar que o direito a essa dedução subsiste, em princípio, mesmo que, posteriormente, em razão de circunstâncias estranhas à sua vontade, o sujeito passivo não faça uso dos referidos bens e serviços que deram origem à dedução no âmbito de

operações tributadas (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 20, e de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, n.os 19 e 20).

Não pode o sujeito passivo ser obrigado a proceder à regularização do imposto deduzido, mesmo quando se prova que teve sempre a intenção de continuar a exercer uma atividade tributada, sob pena de ser violado o princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal da empresa. Seria suscetível de criar, quando do tratamento fiscal de atividades de investimento idênticas, diferenças não justificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através de investimentos, iniciar atividades que serão fonte de operações tributáveis.

6.5- Estando, como se está, perante a prossecução de uma atividade sujeita e não isenta de IVA, é assim de concluir que o IVA suportado pela Requerente a montante com os atos preparatórios identificados é dedutível nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA.

6.6- Sobre as correções promovidas pelos SIT respeitantes aos serviços prestados pela B... B.V. à Requerente, sta pugna pela falta de fundamentação das mesmas ao longo do RIT, por não conseguir retirar “de forma clara e objetiva, de onde provém a correção [...] nem o motivo pelo qual conclui pela suposta discrepância na dedução do IVA [...]”. Alega, ainda, que a mencionada correção incorre em ilegalidade por violação do ónus da prova que sustenta o direito a tributar. Relativamente ao ónus da prova, as diligências levadas a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária culminaram num juízo crítico sobre os meios de prova que estes tinham em seu poder, demonstrativo do correto cumprimento dos princípios da legalidade, do inquisitório e da busca pela verdade material.

6.6.1- Seguindo o espírito do Acórdão 01535/09.5BEPRT de 19-01-2023 do TCANorte, dir-se-á ...

II. Para além dos demais mecanismos de cooperação administrativa existentes, o VIES – VAT Information Exchange System – é um sistema de intercâmbio electrónico de transmissão de informações relativas ao registo do IVA dos operadores económicos situados na União Europeia e das entregas comunitárias de bens isentas (cfr. art.º 138.º da Directiva IVA).

III. A fiabilidade dos dados transmitidos pelo VIES não é total, pois estes dependem das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, razão pela qual as informações obtidas do VIES devem, por regra, ser apoiadas em elementos complementares obtidos em território nacional que demonstrem a existência das operações ou, pelo menos, a sua plausibilidade e que permitam suportar, designadamente, uma liquidação adicional decorrente de uma acção inspectiva.

IV. Tudo depende das circunstâncias de cada caso concreto, perante correcções assentes na divergência entre os valores constantes do VIES e montantes constantes das declarações periódicas do sujeito passivo, a prova da credibilidade destas e da fiabilidade dos valores do VIES pode ser efectuada por qualquer meio legal e admissível.

6.6.2- No caso, conforme alega, a Requerente, foram juntas aos autos, faturas emitidas pela “B..., B.V.” em 25 de maio de 2021, 16 de dezembro de 2021 e 22 de dezembro de 2021, respetivamente e contabilizadas no trimestre respetivo pela Requerente, conforme resulta evidenciado no extrato de conta corrente extraído da contabilidade.

Ora, nos termos do artigo 19.º, n.º 2, alínea a), do Código do IVA, os sujeitos passivos têm direito à dedução do imposto mencionado em faturas passadas na forma legal e em seu nome. Veja-se que aquele normativo exige que o imposto seja deduzido em faturas emitidas na forma legal, o que foi integralmente respeitado pela Requerente, que deduziu o IVA no trimestre no qual foram emitidas as faturas aqui em causa, sendo que nenhuma irregularidade foi apontada pela AT quanto à validade formal das faturas em questão.

Assim, deve ter-se por verificado a Requerente deu pleno cumprimento às disposições legais aplicáveis, não se logrando alcançar a discrepância identificada pela AT.

Assim, ainda dentro do referido espírito do Acórdão citado, considera-se que, também in casu, A AT limitou-se a sustentar a existência de divergências entre os montantes de aquisições intracomunitárias de bens constantes do VIES e os valores constantes das declarações periódicas entregues pela Recorrida. Sendo que é certo que a AT *logrou provar o direito à liquidação, consubstanciada nessa mesma divergência que revela IVA em falta*. Contudo, como referido, a Recorrida abalou as informações obtidas pelo VIES, convencendo de que os valores constantes nas suas declarações apresentadas são verdadeiras, pondo em causa a divergência como fundamento das liquidações adicionais de IVA, nesta circunstância.

Nos termos do artigo 19.º, n.º 2, alínea a), do Código do IVA, os sujeitos passivos têm direito à dedução do imposto mencionado em faturas passadas na forma legal e em seu nome, pelo que ressalta a ilegalidade da correção efetuada, no respeitante.

6.6- Destarte, é entendimento deste Tribunal arbitral, dever ser declarada a ilegalidade dos atos de liquidação do IVA contestadas por erro nos pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na violação do direito à dedução previsto nos artigos 19.º, n.º 1, a) e 20.º, n.º 1, a) do Código do IVA.

De igual modo, e pelas mesmas razões e fundamentos, as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas não poderão deixar de se reputar de ilegais, por vício de violação de lei já supra densificado, devendo, conseqüentemente, ser anuladas.

7- Juros indemnizatórios

Nos termos do seguimento decisório tem-se por verificado o erro imputável aos serviços, pelo que, nos termos previstos no art.º 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios já que se tem como verificado um pagamento de imposto em valor superior ao legalmente devido. Determina-se, pois, o pagamento de juros indemnizatórios à Requerente desde a data de pagamento voluntário até efetivo e integral reembolso do imposto indevidamente pago.

DECISÃO

Em face do exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- Julgar procedente o pedido de anulação do ato de indeferimento, (tácito), da Reclamação Graciosa e o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IVA de 2019 contestados pela Requerente.
- Condenar a Requerida a restituir ao Requerente o montante de €21.465,25, acrescido de juros indemnizatórios;
- Condenar a Requerida nas custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

Não tendo sido impugnado o valor indicado pelos Requerentes, em ordem ao disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da causa em €21.465,25.

CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, do RJAT e Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em €1.224,00, que fica a cargo da Requerida.

Lisboa, 28 de abril de 2026

O Árbitro

Fernando Miranda Ferreira