

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 850/2025-T

Tema: IVA – direito à dedução – actos preparatórios de actividade económica futura

SUMÁRIO

Em conformidade com o disposto no Código do IVA, na Directiva IVA e em linha com a jurisprudência que vem sendo proferida pelo TJUE e pelos tribunais nacionais, um sujeito passivo pode deduzir o IVA por si incorrido relacionado com as primeiras despesas de investimento e com os actos preparatórios de uma actividade económica futura sujeita e não isenta de IVA desde que: (i) o sujeito passivo actue nessa qualidade; (ii) exista uma intenção de exercer uma actividade económica tributável, confirmada por elementos objectivos; e (iii) não se esteja perante situação fraudulenta ou abusiva.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (Presidente e relatora), Pedro Guerra Alves e António Cipriano da Silva (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., UNIPESSOAL, LDA.**, sociedade comercial por quotas titular do número de identificação de pessoa colectiva ..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., freguesia de ..., concelho de Gondomar (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea

- a), e 10.º e seguintes, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.º ..., referente ao período de 03T do ano 2022, no montante de € 192.515,75, emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”), bem como da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa interposta pela Requerente contra aquele acto e que correu termos sob o n.º ...2024... .
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 29.09.2025, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 01.10.2025.
 3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 4. As partes foram notificadas dessa designação em 18.11.2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
 5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 10.12.2025.
 6. Por despacho datado de 10.12.2025, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta, remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a prova de produção adicional.

7. Em 26.01.2026, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos cópia do processo administrativo, tendo-se defendido por impugnação e pugnado pela sua absolvição do pedido.
8. Por despacho de 06.02.2026, o Tribunal Arbitral designou o dia 04.05.2026, pelas 14 horas e 30 minutos, para efeitos da realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, notificando a Requerente e a Requerida para indicarem, relativamente à testemunha arrolada, os concretos factos do pedido arbitral e da resposta que serão objecto daquele tipo de prova.
9. Em 18.02.2026, a Requerente apresentou requerimento a indicar os factos que pretendia ver esclarecidos pela testemunha por si arrolada.
10. A reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, teve lugar no dia 04.05.2026, pelas 14 horas e 30 minutos, para ouvir Nuno Ferreira, a testemunha arrolada pela Requerente.
11. Nesse mesmo dia, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a facultar às partes o prazo de 10 dias para que as mesmas, querendo, de modo simultâneo, apresentassem alegações escritas, tendo ainda designado o dia 10.06.2026 para efeitos de prolação da decisão arbitral.
12. Em 14.05.2026, a Requerente apresentou as suas alegações escritas, juntou aos autos o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente e juntou, ainda, 5 documentos.
13. Nessa mesma data, a Requerida apresentou, igualmente, as suas alegações escritas.
14. Em 25.05.2026, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a admitir a junção aos autos dos documentos apresentados pela Requerente, com as suas alegações, em 14.05.2026,

concedendo um prazo à Requerida de 5 dias para, querendo, exercer o contraditório sobre o teor dos referidos documentos, o que veio a fazer em 02.06.2026.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

§1 Posição da Requerente

15. A Requerente sustenta o pedido que formula, alegando, em síntese, o seguinte:
- a. A inspeção tributária subjacente à liquidação adicional impugnada assenta numa preterição de uma formalidade essencial, porquanto foi credenciada por uma ordem de serviço externa para controlar o IVA respeitante ao ano de 2022 e não para corrigir o IVA dedutível gerado em 2019 e 2020;
 - b. Como tal, há lugar a uma violação dos artigos 14.º, 15.º e 49.º, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”), vício que conduz à anulação da liquidação impugnada, por estar alicerçada num procedimento de inspeção ilegal;
 - c. Mesmo que a inspeção tributária estivesse devidamente credenciada para inspeccionar os anos de 2019 e 2020, o direito da Requerida em liquidar o IVA alusivo ao ano de 2019 já caducou, porquanto, sendo o mesmo reportado na declaração do período 12T desse ano, não foi, ao abrigo do artigo 45.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”), tempestivamente notificada qualquer liquidação;
 - d. Tendo em conta a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) sobre actos de liquidação adicional de IVA praticados na sequência de inspeções tributárias, o artigo 45.º, da LGT, impede a Requerida de promover qualquer correcção ao IVA dedutível em 2019 por via de liquidação adicional, por força da caducidade do direito à liquidação, sendo, por isso, a liquidação adicional impugnada – ainda que meramente correctiva – ilegal e passível de anulação;

- e. Por outro lado, a Requerida não dispõe de autorização legal para promover a correcção que está na origem da liquidação impugnada uma vez que o direito à dedução do IVA em apreço foi exercido pela Requerente em 2019 e 2020, via método do reporte, e, no ano de 2022, a mesma não exerceu o crédito de imposto (correspondente ao excesso a reportar do IVA dedutível ou ao seu reembolso), tendo-se limitado a declarar a sua existência;
- f. Não existe norma legal habilitante que permita à Requerida corrigir o reporte do IVA dedutível, já que deve respeitar o previsto no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IVA, pelo que se impõe a anulação daquele acto de liquidação;
- g. Quanto ao direito à dedução do IVA aqui em causa, os encargos sob análise – designadamente os serviços de arquitectura, consultadoria e a aquisição das posições contratuais de arrendatário nas fracções identificadas pelas letras “AN”, “AP” e “B” do “Edifício ...” – constituem genuínos actos preparatórios da actividade económica – sujeita e não isenta de IVA - de exploração de um empreendimento hoteleiro a instalar naquele edifício;
- h. Considerando a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), nomeadamente os acórdãos *Rompelman*, *INZO*, *Gabalfrisa*, *Imofloresmira* e *ITH*, entende-se que (i) as actividades preparatórias devem ser imputadas às actividades económicas; (ii) as primeiras despesas de investimento efectuadas tendo em vista a formação de uma empresa são consideradas actividades económicas; (iii) o direito à dedução mantém-se, em princípio, mesmo quando, posteriormente, por circunstâncias alheias à vontade do sujeito passivo, o projecto de investimento não se concretiza; e (iv) não cabe à Requerida apreciar o mérito dos motivos que levam um sujeito passivo a renunciar à actividade inicialmente prevista;
- i. No caso concreto, existem elementos objectivos que demonstram a intenção de vir a desenvolver no “Edifício ...” uma actividade sujeita a IVA e dele não isenta, designadamente a alteração do seu objecto social, a declaração de alterações de

- actividade para incluir CAEs de hotelaria, a submissão do projecto “Hotel...” e a assunção dos custos aludidos pela Requerida;
- j. Pelo que se conclui, à luz daquela jurisprudência, que o IVA suportado pela Requerente é dedutível e não deve ser corrigido o respectivo reporte;
 - k. Por força do princípio da neutralidade do IVA e da igualdade, deve garantir-se a neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas e o tratamento idêntico de operadores que efectuem as mesmas operações;
 - l. Na situação em apreço, vedar à Requerente o direito à dedução do IVA é violador desses princípios, por tratar de forma diferente a prossecução da mesma actividade económica apenas em função de o IVA ter sido incorrido pela Requerente e não pela sua gerente;
 - m. Os custos que geram o IVA dedutível em causa respeitam não só à fracção autónoma identificada pela “B”, mas também às fracções autónomas identificadas pelas letras “AN” e “AP” (que não foram objecto de subarrendamento e se encontram desocupadas) e ao projecto de arquitectura do hotel e consultoria; pelo que, a desconsiderar-se o IVA dedutível e aceitando-se que o subarrendamento determinou irremediavelmente a não dedução, apenas se poderia excluir a dedução do IVA referente à fracção autónoma identificada pela letra “B” e à indemnização paga à sociedade B... LDA., devendo o restante IVA manter-se dedutível e, nessa exacta medida, serem os actos anulados, ainda que parcialmente.

§2 Posição da Requerida

- 16. Em síntese, a Requerida alega o seguinte, na sua resposta:
 - a. A actuação realizada pela Requerida no âmbito da inspecção tributária envolve a confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e o desenvolvimento de todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária, incluindo o exame de todos os elementos susceptíveis de a esclarecer;

- b. A extensão da inspecção não é afectada pelo exame ou análise de factos ou operações que seja necessário apurar ou apreciar em ordem à correcção de valores declarados ou que deveriam ter sido declarados pelo sujeito passivo em relação aos períodos de tributação abrangidos e às liquidações atinentes a esses períodos;
- c. Como tal, não se verifica a preterição de formalidade essencial invocada pela Requerente decorrente do facto de a inspecção estar credenciada apenas para 2022, mas ter apreciado IVA dedutível formado em 2019 e 2020;
- d. No que respeita à ilegalidade da liquidação adicional por violação das regras da caducidade, é aplicável às liquidações de IVA o regime de caducidade de quatro anos previsto no artigo 45.º, n.º 1, da LGT, nos termos do artigo 94.º, n.º 1, do Código do IVA;
- e. Porém, o disposto no n.º 3 do artigo 45.º da LGT determina que, em caso de ter sido efectuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito;
- f. Nos casos em que se trata do exercício de direitos creditórios pelo contribuinte, o facto determinante da contagem do prazo de caducidade, tal como resulta do artigo 22.º, n.º 4, do Código do IVA, é o reporte da dedução do IVA para os períodos seguintes, de modo que, enquanto este crédito de imposto se mantiver e continuar a ser invocado;
- g. O crédito de imposto foi formado em 2019 e 2020 e revalidado no campo 61 das declarações periódicas subsequentes, pelo que, estando ainda a ser exercido e invocado no período de 03T de 2022, a liquidação adicional emitida em 2024 encontra-se dentro do prazo de caducidade, pelo que não houve aqui lugar a qualquer infracção do prazo de caducidade do direito à liquidação em causa;
- h. Não há suporte jurídico para entender que a Requerida estaria limitada pelo prazo de caducidade do direito de liquidação ao apreciar a natureza dos pressupostos do montante de IVA reportado consecutivamente desde 2019 e 2020;

- i. Quanto à alegada ausência de autorização legal para promover a correcção ao reporte, em razão do não exercício do crédito de imposto em 2022, assiste à Requerida o direito à liquidação correctiva das declarações nas quais é invocado o crédito de imposto, não havendo, assim, falta de norma habilitante à correcção do reporte;
- j. No tocante ao direito à dedução do IVA, nos termos 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 sujeitas a imposto e dele não isentas;
- k. Desde Setembro de 2022, a Requerente apenas exerceu a actividade de arrendamento de bens imobiliários, auferindo rendas no âmbito do contrato de subarrendamento celebrado em 01.09.2022, sendo que a locação de bens imóveis constitui actividade económica isenta ao abrigo do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, não conferindo direito à dedução do imposto suportado a montante;
- l. A Requerente suportou claramente gastos que têm uma relação directa com uma actividade que não é sujeita, mas sim isenta, nos termos daquela norma do Código do IVA;
- m. O IVA suportado a montante, faturado pelos fornecedores e evidenciado no relatório de inspecção tributária é devido, mas não é dedutível, por não ter sido suportado no âmbito da aquisição de serviços utilizados, a jusante, para a transmissão de bens ou prestação de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;
- n. No que toca à jurisprudência europeia invocada pela Requerente sobre actos preparatórios, ainda que esses acórdãos admitam o direito à dedução em relação a despesas de investimento efectuadas com vista à realização de operações tributáveis, esses mesmos acórdãos aludem expressamente à necessidade de verificação da intenção de prosseguir a actividade económica confirmada por elementos claros e objectivos;
- o. Algo que não se verifica no caso concreto;

- p. Apesar de a Requerente se encontrar, desde 07.11.2019, enquadrada para o exercício da actividade de hotéis com e sem restaurante, esta não apresentou elementos objectivos que demonstrem e comprovem a intenção de exercer a actividade de exploração do hotel a construir no prédio “Edifício...”, o qual é propriedade da gerente da Requerente;
- q. Como tal, o gasto alusivo à elaboração de um projecto de hotelaria na reconversão do “Edifício...”, a pedido da gerente da Requerente, trata-se de um gasto relacionado com um bem pessoal desta e, como tal, fora do âmbito da actividade da Requerente;
- r. Quanto às faturas relacionadas com a aquisição das posições contratuais nos contratos de arrendamento, as mesmas estão directamente relacionadas com o contrato de subarrendamento celebrado em Setembro de 2022, sendo que as fracções identificadas pelas letras “AN” e “AP” se encontram desocupadas e não geraram qualquer rendimento, não tendo sido demonstrado nem comprovado que a aquisição da posição contratual esteja directamente relacionada com a eventual exploração de uma unidade hoteleira;
- s. As correcções em questão não contrariam o propugnado pela jurisprudência, europeia e nacional, antes acompanham e cumprem os seus ditames, sendo que a Requerente não logrou demonstrar o contrário, conforme lhe competia nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT;
- t. Em suma, devem ser julgados improcedentes todos os fundamentos invocados pela Requerente e manter o acto de liquidação ora controvertido, pelo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente por não provado, com a consequente absolvição da Requerida do pedido.

III. SANEAMENTO

17. O presente pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1 alínea a), do RJAT.
18. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.
19. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
20. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não enferma de nulidades, nem existem excepções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

Cumpre apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1 Fundamentação da fixação da matéria de facto

21. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pela Requerente, bem como discriminar a matéria provada e não provada, em conformidade com o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), nos artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 1, 3 e 4, do Código de

Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT. Os poderes de cognição do Tribunal Arbitral abrangem factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram, em conformidade com o disposto nos artigos 13.º, do CPPT, 99.º, da LGT, 90.º, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 5.º, n.º 2, e 411.º, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

22. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas, em conformidade com o disposto no artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
23. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, que só possam ser provados por documentos, e que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º, do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação, em conformidade com o artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
24. Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

25. A convicção do Tribunal Arbitral quanto à matéria de facto dada como provada ou não provada, resultou da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral e às alegações pela Requerente e ao processo administrativo junto pela Requerida, bem como da prova testemunhal produzida em sede de reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, realizada em 04.05.2026, cujo depoimento foi objecto de gravação áudio, como consta da correspondente acta.
26. De resto, no que concerne ao depoimento da testemunha arrolada pela Requerente, esta aparentou depor com isenção e conhecimento directo dos factos que relatou em torno do projecto de transformação do Edifício ..., localizado no centro da cidade do Porto, numa unidade hoteleira, bem como do objectivo da Requerente em nele exercer futuramente a actividade de gestão e exploração hoteleira, pelo que tal depoimento foi considerado relevante para a prova dos factos melhor identificados *infra*.

§2 Factos provados

27. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:
- a. A Requerente é uma sociedade que foi constituída em 20.12.2015, com o objecto social de “*Compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim*”;
 - b. Na declaração de início de actividade que submeteu, a Requerente enquadrou-se para efeitos de IVA no regime especial de isenção do artigo 9.º, do Código do IVA;
 - c. Em Julho de 2017, a gerente da Requerente adquiriu a propriedade de um bem imóvel, sito na ... n.ºs ... e ..., no Porto, composto por 42 fracções autónomas, conhecido como “Edifício ...”;
 - d. Aquando dessa aquisição, as fracções autónomas designadas pelas letras “AN”, “AP”, “A” e “B”, encontravam-se arrendadas, pelo que a gerente da Requerente

- assumiu a qualidade de senhoria nos respectivos contratos de arrendamento então existentes;
- e. Em 20.07.2017, a sociedade C..., S.A. adquiriu a totalidade do capital social da Requerente;
 - f. Em 01.08.2019, a gerente da Requerente apresentou à Câmara Municipal do Porto o projecto de arquitectura referente ao projecto “Hotel...”, visando a realização de obras que transformassem o “Edifício ...” numa unidade hoteleira;
 - g. Em Agosto de 2019, a gerente da Requerente pagou a taxa do pedido de parecer sobre o projecto de especialidade de Segurança Contra Incêndio em Edifícios submetido à Autoridade Nacional de Emergência e Protecção Civil;
 - h. Em 08.08.2019, a sociedade D... LDA. emitiu uma fatura dirigida à Requerente, no montante de € 36.625,00, acrescida de IVA no montante de € 8.423,75, referente à elaboração do projecto de arquitectura referente ao projecto “Hotel ...”;
 - i. A Requerente, pela cessão da posição contratual do contrato de arrendamento das fracções autónomas identificadas pelas letras “AN” e “AP”, pagou o montante de € 200.000,00, acrescido de IVA no montante de € 46.000,00, à sociedade E... LDA. que até então assumia a qualidade de inquilino naquele contrato;
 - j. A sociedade E... LDA emitiu duas faturas dirigidas à Requerente, uma datada de 04.10.2019 no montante de € 24.600,00, e outra datada de 06.01.2020, no montante de € 221.400,00;
 - k. A Requerente, pela cessão da posição contratual do contrato de arrendamento da fracção autónoma identificada pela letra “B”, pagou o montante de € 600.000,00, acrescido de IVA no montante de € 138.000,00, à sociedade B... LDA. que até então assumia a qualidade de inquilino naquele contrato;
 - l. A sociedade B... LDA emitiu duas faturas dirigidas à Requerente, uma datada de 11.10.2019 no montante de € 369.000,00, e outra datada de 04.01.2020, no montante de € 369.000,00;

- m. Com a realização destas cessões de posição contratual, a Requerente passou a pagar rendas mensais à sua gerente;
- n. A Requerente realizou estas cessões de posição contratual porque pretendia dispor de todo o espaço referente àquelas fracções autónomas para a realização do projecto de transformação e exploração do “Edifício...” numa unidade hoteleira, o “Hotel...”;
- o. Em 28.10.2019, a Requerente alterou o seu objecto social para incluir, a “*Exploração de hotéis com restaurante e sem restaurante, a compra e venda de imóveis e a revenda dos adquiridos para esse fim*”;
- p. Em 07.11.2019, a Requerente apresentou uma declaração de alterações de actividade, passando a ter como actividade principal “*Hotéis com restaurante*” (CAE 55111) e como actividades secundárias “*Hotéis sem restaurante*” (CAE 55121) e “*Compra e venda de bens imobiliários*” (CAE 68100);
- q. Com a apresentação dessa declaração de alterações de actividade, a Requerente passou a estar enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal trimestral como sujeito passivo misto pela prática de transmissão de bens e/ou prestação de serviços que conferem o direito à dedução e isentas que não conferem o direito à dedução;
- r. A sociedade F... LDA. emitiu uma fatura dirigida à Requerente datada de 01.12.2019 no montante de € 400,00, acrescida de IVA no montante de € 92,00, referente à prestação de serviços de consultoria;
- s. O contrato de arrendamento referente à fracção autónoma identificada pela letra “A” não foi objecto de cessão de posição contratual, mantendo-se a sociedade G..., LDA., como arrendatária da mesma;
- t. Em 17.08.2020, a sociedade C..., S.A. alienou a totalidade do capital social da Requerente à sociedade de capital luxemburguês H..., S.A.R.L.;
- u. Em 26.04.2021, a Câmara Municipal do Porto aprovou o projecto de arquitectura referente ao projecto “Hotel...”, apresentado pela gerente da Requerente, com a informação de que os projectos das especialidades correspondentes deveriam ser apresentados no prazo de 6 meses;

- v. Os projectos das especialidades correspondentes àquele projecto não foram apresentados à Câmara Municipal do Porto dentro do prazo definido para o efeito, devido aos impactos causados pela pandemia Covid-19;
- w. Em resultado da não apresentação desses projectos das especialidades, a aprovação pela Câmara Municipal do Porto do projecto de arquitectura referente ao projecto “Hotel ...” caducou;
- x. Em 01.09.2022, a Requerente celebrou com a sociedade I..., LDA. um contrato de subarrendamento relativo à fracção autónoma identificada pela letra “B” do “Edifício ...”, nos termos do qual passou a receber uma renda mensal no montante de € 1.500,00;
- y. O propósito da Requerente em celebrar esse contrato de subarrendamento foi o de obter algum rendimento que lhe permitisse fazer face às despesas que estava a incorrer, enquanto o projecto de transformação do “Edifício ...” no “Hotel ...” não era aprovado pela Câmara Municipal do Porto;
- z. A Requerente declarou o IVA por si suportado nos campos 20 e 24 das declarações periódicas de IVA respeitantes aos períodos 12T de 2019 e 03T de 2020;
- aa. Em resultado dessa declaração do IVA por si suportado, a Requerente deu origem a um crédito de imposto no montante global de € 192.515,75;
- bb. Este crédito de IVA foi objecto de reporte pela Requerente nas declarações periódicas subsequentes, sendo revalidado no campo 61 dessas declarações, incluindo na declaração do período 03T de 2022;
- cc. A Requerente não apresentou qualquer pedido de reembolso relativo a esse crédito de IVA, tendo optado pela sua manutenção como “*excesso a reportar*”;
- dd. Através da ordem de serviço externa n.º OI2023..., a Requerida realizou um procedimento inspectivo externo, de âmbito parcial, incidente sobre o ano de 2022, dirigido à Requerente, que visava o “*controlo do IVA – Reporte de IVA sem pedido de reembolso*”;

- ee. Em 04.04.2024, a Requerida, através de notificação electrónica, enviou à Requerente o projecto de relatório da inspecção tributária, para que esta, querendo, exercesse o seu direito de audição prévia;
- ff. A Requerente não exerceu o seu direito de audição prévia no âmbito do procedimento inspectivo;
- gg. Na sequência de despacho datado de 30.04.2024, a Requerida notificou a Requerente do relatório de inspecção tributária;
- hh. Nesse relatório de inspecção tributária, a Requerida realizou a seguinte correcção:

	Descrição	2022-03T
(1)	Reporte evidenciado no campo 61	192 515,75
(2)	Correcção ao reporte de imposto	192 515,75
(3)=(1)-(2)	Total a reportar	0,00

- ii. A Requerida enuncia no relatório de inspecção tributária a seguinte fundamentação para suportar a referida correcção:

- ✓ Nos anos de 2015 e 2016, a atividade limitou-se à compra e venda de um prédio rústico, em cada um dos anos.
- ✓ No ano de 2017, não foram evidenciadas operações ativas, apenas foi registada a aquisição de um prédio urbano² pelo valor de 18.000,00€, que ficou registado em inventário no final de 2017.
- ✓ No decorrer do ano de 2018, apenas foi declarado como operação ativa, a venda pelo valor de 18.500,00€, do prédio urbano adquirido em 2017e que constava em inventário inicial.
- ✓ Nos anos de 2019, 2020 e 2021, não foram declaradas operações ativas.
- ✓ De acordo com os elementos e informações recolhidas, no ano de 2022, a apenas exerceu a atividade de "arrendamento de bens imobiliários", auferindo as respetivas rendas no âmbito do contrato de subarrendamento celebrado em 2022-09-01 e posteriormente alterado em 2023-07-01³, atividade isenta de IVA ao abrigo do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, situação que se mantém até à presente data, conforme se conclui pelas faturas emitidas e comunicadas para o sistema informático da AT (E-fatura) desde outubro de 2022 a fevereiro de 2024 (antes de outubro de 2022, não foi comunicada qualquer fatura para a base de dados, pelo SP).
- ✓ Na visita efetuada, no passado dia 05 de março, ao prédio sito na , n.º , prédio identificado no contrato de subarrendamento celebrado em 2022-09-01, confirmou-se que a fração localizada no R/c se encontrava ocupado.

No ano de 2022, os valores evidenciados no quadro anterior, referem-se essencialmente a:

- ✓ Fornecimentos e serviços externos – Valor total das rendas pagas pelo arrendamento de três frações do prédio sito na [] no Porto, conhecido por “Edifício []” (11.985,12€);
- ✓ Outros gastos e perdas – Imposto de selo devido pelo contrato de subarrendamento e despesas bancárias;
- ✓ Juros e gastos similares suportados – Refere-se aos juros relacionados com o empréstimo efetuado pela sociedade detentora do capital, conforme informação evidenciada na IES.
- ✓ Os rendimentos registados na rubrica “Outros rendimentos e ganhos”, refere-se ao valor das rendas obtidas no âmbito do subarrendamento de uma das frações arrendadas. De referir que o contrato de subarrendamento teve início em 01 de setembro de 2022.

III.3.6. Património

Da consulta ao sistema do património da AT não foram encontrados quaisquer prédios/imóveis em nome da Precious. A sociedade não detém (nem deteve no período em análise) imóveis, nem o seu NIF consta em atos outorgados em nome do sujeito passivo no decorrer do ano de 2022.

IV. Descrição da análise efetuada

IV.1. Reporte de IVA de exercícios anteriores

Conforme se constata pela observação da imagem seguinte, as declarações periódicas submetidas pelo sujeito passivo evidenciam um crédito de IVA que teve origem no IVA deduzido e evidenciado nas declarações periódicas de IVA dos períodos 2019-12T e 2020-03T e que foi sendo reportado para os períodos seguintes, pela inscrição do valor apurado naqueles períodos, no campo 61 das declarações periódicas e que se tem mantido inalterado desde o período 2020-03T, até 2023-12T.

Como referido, o valor inscrito no campo 61 da declaração periódica 2022-12T é referente ao imposto deduzido e reportado, no período de 2019-12T (151.115,75€) e no período 2020-03T (41.400,00€), como tal importa ter presente o disposto no n.º 3 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária (LGT), que refere: “3 – Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.”

Atendendo ao disposto no n.º 3 do artigo 45.º, da LGT, pode a AT promover, a todo o tempo, a análise da legitimidade do direito do crédito (reporte) de IVA formado em períodos anteriores e propor as correções que se mostrem devidas num período em que a liquidação esteja ao seu alcance, sem que, contudo, ultrapasse o limite desse direito do crédito utilizado e/ou reportado.

- ✓ Na visita efetuada à sede do sujeito passivo, no passado dia 19 de fevereiro, procurou-se clarificar qual a atividade efetivamente exercida, atendendo a que o SP se encontra coletado pelo exercício da atividade de "hotéis com e sem restaurante" e tem submetido as declarações periódicas do IVA, apenas com valores no campo 9 (desde 2022-12T) e campo 61 (desde 2020-06T), bem como analisar e validar o direito à dedução do IVA que originou o valor do crédito de IVA acumulado e que ascende a 192.515,75€.
- ✓ A informação recolhida no dia da visita, resume-se no seguinte: o capital da [A...] foi adquirido pela sociedade [C...]SA", em julho de 2017, com a intenção de [A...] vir a explorar a unidade hoteleira a ser implementada no prédio sito na [] no Porto e que é conhecido como "Edifício []", que foi adquirido, também em julho de 2017, por [J...] gerente do SP em análise.
- ✓ Atendendo a que o prédio ainda tinha três inquilinos, e havia a intenção de remodelarem o edifício para ser utilizado na exploração de uma unidade hoteleira, foi necessário indemnizar os mesmos para que o prédio ficasse livre.
- ✓ A [A...] adquiriu a posição contratual de dois dos inquilinos, pagando-lhes a respetiva indemnização, (valor acordado para a cessão da posição contratual no contrato de arrendamento):
 - Pela cessão da posição contratual do contrato de arrendamento das frações "AN" e "AP", foi pago o montante total de 200.000,00€ acrescido de IVA no valor de 46.000,00€ e foram emitidas pelo inquilino [E...] [] LDA, duas faturas, uma datada de 4 de outubro de 2019 no valor total de 24.600,00€ e outra emitida em 06-01-2020, no valor total de 221.400,00€.
 - Pela cessão da posição contratual do contrato de arrendamento da fração "B", foi pago o montante total de 600.000,00€ acrescido de IVA no valor de 138.000,00€ e foram emitidas pelo inquilino [B...] [] LDA, duas faturas, uma datada de 11 de outubro de 2019 no valor total de 369.000,00€ e outra do mesmo montante, emitida em 04-11-2019.
 - Relativamente ao contrato de arrendamento da fração "A" que tinha e tem como inquilino a sociedade [G...] [] LDA", NIF: [], não foi efetuada a cessão de posição contratual, mantendo-se a fração ocupada pelo [] e as rendas são auferidas e tem vindo a ser declaradas como rendimentos prediais de [J...] [] proprietária do prédio e gerente da [A...]
- ✓ Foi ainda referido que o projeto do hotel não tinha avançado devido à crise provocada pela pandemia do COVID-19 e depois pela inflação generalizada que se seguiu.
- ✓ Relativamente à atividade efetivamente exercida, foi referido que decidiram efetuar, temporariamente, o subarrendamento da fração "B" no sentido de obterem alguns rendimentos para fazer face aos gastos, enquanto o projeto de construção/remodelação não avança.
- ✓ Atento o exposto, conclui-se que a partir de setembro de 2022, a [A...] passou a exercer efetivamente uma atividade para a qual não se encontra registada e que se refere ao "Arrendamento de bens imobiliários – CAE 68200".

- ✓ Foram ainda remetidos alguns documentos, designadamente, o projeto do "Hotel [redacted]"; Quadro Sinóptico (mapa de medições) submetido à Câmara Municipal do Porto (CMP) em 01-08-2019; comprovativo do pagamento, efetuado em agosto de 2019, da taxa do pedido de parecer sobre o projeto de especialidade de Segurança Contra Incêndio em Edifícios (SCIE) submetido à Autoridade Nacional de Emergência e Proteção Civil e a decisão sobre o projeto de arquitetura enviado pela CMP em 26-04-2021, com a informação que os projetos das especialidades correspondentes deveriam ser apresentados no prazo de 6 meses. Da análise efetuada aos documentos remetidos constatou-se que todos eles identificam como requerente a proprietária do prédio, J... [redacted].

IV.4. Visita efetuada ao prédio subarrendado

- ✓ No passado dia 05 de março, ao início da tarde e após nossa solicitação para efetuar a visita ao prédio, conhecido por "Edifício [redacted]", realizamos a visita acompanhados pelo Sr. K... [redacted] pessoa indicada pelo SP, como consultor externo para a área de negócios relacionada com o imobiliário.
- ✓ Na visita efetuada, constatou-se que apenas as frações "A" e "B", localizadas no R/C, do referido prédio se encontravam ocupadas, a fração "A" encontra-se ocupada pelo [redacted] e com contrato de arrendamento, tendo como senhorio a proprietária do prédio, e a fração "B" encontra-se ocupada pela sociedade L... [redacted] Lda", esta como subarrendatária da A... [redacted] Verificamos também que os pisos superiores se encontravam desocupados e sem condições de habitabilidade.

IV.5. Notificação para apresentação de elementos complementares

- ✓ Como já referido, após análise dos elementos remetidos constatou-se que todos os documentos apresentados indicavam como titular e/ou requerente J... [redacted] proprietária do prédio e gerente da A... [redacted] e nenhum deles fazia qualquer referência ao SP em análise. Apenas os contratos de cessão da posição contratual dos contratos de arrendamento que foram celebrados entre a A... [redacted] e os anteriores arrendatários de três das frações do prédio "Edifício [redacted]", é que relacionam a A... [redacted] com o prédio identificado, o que por si só não comprova a intenção de vir a ser a A... [redacted] a explorar a futura unidade hoteleira a construir naquele edifício. Com a aquisição da posição contratual no contrato de arrendamento das três frações do referido prédio, a A... [redacted] apenas e só, adquiriu a posição de arrendatária daquelas frações.

Foram também rececionados os seguintes documentos: Proposta Técnica e Comercial Hotel [redacted], elaborada pelo arquiteto "D. [redacted]" datado de maio de 2019; Requerimento de Licença de obra de edificação; Despacho favorável condicionado da Direção de Serviços dos Bens Culturais de 10-07-2020 e por *We Transfer* foi remetido o projeto de arquitetura completo elaborado pelo arquiteto "D. [redacted]" em 18-07-2019.

Após análise dos documentos remetidos ainda se questionou o SP, no sentido de saber se até ao momento já teriam sido submetidos à Câmara Municipal do Porto, os projetos de especialidade.

A resposta veio também através do endereço [redacted] que refere o seguinte:

"O projeto de arquitetura foi aprovado já em 2021, não existindo nessa altura, e pelas razões anteriormente evocadas, condições conjunturais para avançar com o mesmo, nomeadamente a Pandemia COVID19 e posteriormente o aumento significativo da inflação e dos custos de construção.

Por estas razões decidiu-se não avançar, na altura, com os projetos de especialidade.

Tendo em conta a complexidade e a dimensão do projeto, e aproveitando alguma normalização do mercado, decidiu-se, entretanto, avançar com um projeto de recuperação da fachada do imóvel, tendo para o efeito sido submetido o respetivo pedido de licenciamento à Câmara Municipal do Porto, do qual anexamos cópia."

Foi também rececionado o respetivo requerimento de licenciamento para recuperação da fachada bem como o comprovativo do pagamento da respetiva taxa à CMP.

IV.6. Análise dos elementos e esclarecimentos rececionados

Após análise de todos os elementos remetidos, constatou-se que não foram apresentados elementos objetivos que demonstrem e comprovem a intenção de vir a ser a "A. [redacted]" a exercer a atividade de exploração do hotel a construir no prédio "Edifício [redacted]", nem foi demonstrado que aquisição dos serviços que originaram a dedução do IVA se encontram diretamente relacionados com operações tributadas em sede de IVA, porquanto:

- 1- O Prédio "Edifício [redacted]", é composto por 42 frações e foi adquirido por "J. [redacted]" em 17 de julho de 2017, pelo que é um bem que faz parte do seu património pessoal.
- 2- No momento da aquisição do prédio, as frações "A", "B", "AN" e "AP" encontravam-se com contratos de arrendamento válidos, pelo que após a data de aquisição do prédio, a "J. [redacted]" assumiu o

papel de senhoria, passando a auferir as respetivas rendas pagas pelos inquilinos no âmbito dos respetivos contratos de arrendamento.

- 3- Em outubro de 2019, a A... apenas adquiriu a cessão da posição contratual nos contratos de arrendamento, referentes às frações "AN" e "AP", pelo valor de 200.000,00€ e referente à fração "B" pelo valor de 600.000,00€, ambos os valores acrescidos de IVA à taxa normal, passando a A... a assumir a qualidade de arrendatária, perante a proprietária do prédio, relativamente a estas frações.
- 4- A fração "A", ocupada pelo J... continuou com o contrato de arrendamento mantendo como senhoria a proprietária do prédio, J...
- 5- Todos os documentos apresentados, e que foram solicitados para comprovar e demonstrar a intenção da Precious vir a explorar a unidade hoteleira a construir no prédio "Edifício [redacted]", indicam como titular ou requerente a proprietária do prédio, J... não tendo sido apresentado qualquer documento ou contrato que comprove, relacione ou identifique a A... como futura exploradora do hotel a ser construído.
- 6- A informação adicional remetida para comprovar essa intenção é o texto inserido no correio eletrónico em resposta à notificação efetuada e que refere, "tal como já referido, a intenção era desenvolver a exploração da atividade hoteleira na esfera empresarial, tendo sido constituída para o efeito, a sociedade, A... [redacted] Lda, cujo capital é detido, indiretamente, pela D.ª J... tal como consta no RCBE, que anexamos".

O projeto foi submetido na Câmara Municipal em nome da D.ª J... enquanto proprietária do imóvel. Tal como já referido anteriormente, a intenção era desenvolver a exploração da atividade hoteleira na esfera empresarial, tendo sido constituída para o efeito, a sociedade A... Unipessoal, Lda, cujo capital é detido, indiretamente, na sua totalidade, pela D.ª J... tal como consta no RCBE, que anexamos.

Imagem 8

- 7- Como se pode constatar, pela informação remetida, o SP ao expressar, "a intenção era" permite-nos concluir que não estará decidido se será ou não a A... a explorar a futura unidade hoteleira, razão pela qual não foram apresentados elementos objetivos que de facto comprovem e demonstrem essa intenção. Também a afirmação de que a sociedade "A... Lda" tenha sido constituída para o efeito, isto é, para explorar a unidade hoteleira, também não corresponde totalmente à verdade, pois que como já referido, no ponto III.1.1 deste relatório, a sociedade foi constituída em finais de 2015, por outros sujeitos passivos, e só em julho de 2017, é que a A... passou a integrar o grupo [redacted] ao ser adquirida pela sociedade C... SA" que tem como presidente J... gerente da A... De referir ainda que só em novembro de 2019 é que a A... aditou os CAEs 55111 e 55121 com a designação "Hotéis com restaurante" e "Hotéis sem restaurante", através da submissão da declaração de alterações, mantendo a atividade de compra e venda de bens imobiliários.
- 8- A proposta técnica e comercial para a construção do "Hotel [redacted]", apresentada, em maio de 2019, pela sociedade D... LDA, dedica o ponto 1 ao enquadramento do projeto e refere no primeiro parágrafo:

- 9- Como se constata, a proposta técnica e comercial, foi elaborada em maio de 2019 (antes da [A...]) proceder à alteração da atividade exercida ou a exercer) e refere "a presente proposta, que trata da implantação de uma unidade hoteleira na totalidade da propriedade com cerca de 70 quartos, assim como os serviços hoteleiros associados" sublinhado nosso.
- 10- Apesar da proposta técnica prever a implantação de uma unidade hoteleira na totalidade da propriedade, em outubro de 2019, a [A...] apenas adquiriu a posição contratual no contrato de arrendamento de 3 das frações arrendadas, não tendo adquirido a posição contratual no contrato de arrendamento afeto à fração "A" que se mantém ocupada pela [] .
- 11- Assim, se a aquisição da posição contratual dos contratos de arrendamento das três frações, (AN, AP e B) pretende demonstrar e comprovar a intenção que a futura exploração do hotel a implementar naquele edifício, viria a ser efetuada pela [A...], então é questionável porque não foi efetuada a aquisição da posição contratual no contrato de arrendamento da fração A, ocupada pela [] .
- 12- O projeto de arquitetura elaborado, pela sociedade [D...] em julho de 2019, bem como o aditamento ao projeto de arquitetura elaborado em setembro de 2020, identifica como requerente a proprietária do prédio, [J...], no entanto a fatura referente a 25% do valor do projeto, foi emitida em 08-08-2019, à [A...] que procedeu à dedução do IVA liquidado naquela fatura, não obstante nessa data ainda se encontrar enquadrada no regime de isenção do art.º 9.º do CIVA e os serviços

faturados estarem diretamente relacionados com o prédio bem pessoal da proprietária e gerente da Precious, pelo que fora do âmbito da atividade do SP.

- 13- Desde o início da atividade (2015-12-31) até à presente data, a não realizou qualquer operação ativa tributada em sede de IVA.
- 14- Desde setembro de 2022 até fevereiro de 2024, apenas realizou operações ativas sujeitas a IVA, mas dele isentas nos termos do n.º 29 do art.º 9.º do CIVA.

IV.7. IVA não dedutível – n.º 1 do artigo 20.º do CIVA

Estabelece o n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA que, para que seja possível o exercício do direito à dedução, é necessário que o imposto a deduzir tenha sido suportado em bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo, para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, ou seja, apenas se pode deduzir o imposto que incidiu sobre os bens e serviços adquiridos desde que os mesmos se destinem a realizar operações ativas sujeitas a imposto (transmissões de bens e serviços sujeitas a imposto e não isentas, exportações e transmissões intracomunitárias).

Temos então que, confere direito à dedução integral o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações que, integrando o conceito de atividade económica para efeitos do imposto, sejam tributadas, isentas com direito a dedução ou, ainda, não tributadas que conferem esse direito, nos termos da subalínea II da alínea b), do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

Caso o imposto seja suportado na aquisição de bens ou de serviços não afetos exclusivamente a operações sujeitas a imposto ou a operações que em sede de IVA não se insiram no exercício de atividades económicas, não é, naturalmente, admissível o exercício do direito à dedução.

De facto, o imposto que onerou a montante a aquisição de determinados bens e serviços, só é dedutível se o custo desses bens e serviços for repercutido nas receitas sujeitas a tributação a jusante, e mencionado em fatura ou documento equivalente passado na forma legal, nos precisos termos do artigo 36.º, em nome e na posse do sujeito passivo, conforme determina a alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º, ambos do Código do IVA.

É através deste método que se baseia o conceito de que apenas à liquidação de imposto nos outputs corresponderá a dedução financeira imediata do imposto suportado nos inputs. E, à contrario, outputs não tributados conduzirão a inputs cujo imposto associado não terá a qualificação de dedutível, como é o caso de atividades com direito a isenções simples, incompletas ou sem direito a dedução e operações fora do campo do imposto. É esta a disciplina que consta na Diretiva⁴ do IVA e estabelecida no citado artigo 20.º do Código do IVA (CIVA), exigindo como requisito substantivo do direito à dedução o de que o imposto suportado o tenha sido por necessidades de operações empresariais sujeitas ao mesmo e dele não isentas.

No entanto, não foi iniciada qualquer atividade nem foi demonstrado com elementos objetivos e concretos que essa atividade possa vir a ser concretizada pela A...

O que se constatou foi que a partir de setembro de 2022, a A... passou a exercer efetivamente uma atividade para a qual não se encontra registada e que se refere ao "Arrendamento de bens imobiliários – CAE 68200". Atividade essa, enquadrada para efeitos de IVA no regime de isenção, por força do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, a que o SP fez menção e bem, em todas as faturas emitidas, no período compreendido entre 01 de setembro de 2022 e 05 de fevereiro de 2024 (data da última fatura emitida e comunicada para o E-fatura), que refere "Isento art.º 9.º do CIVA".

Não se verificando terem ocorrido outras operações ativas praticadas pelo SP, desde o início da atividade da sociedade, fica afastada a existência da necessária conexão entre a transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e o IVA deduzido sobre bens e serviços adquiridos, a que alude o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, pelo que o IVA deduzido nos períodos de 2019-12T e 2020-03T, e reportado sucessivamente nos períodos de imposto seguintes, não poderão ser aceites.

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1. Alteração da atividade exercida – Elaboração de Boletim de Alteração Oficiosa (BAO)

O SP, desde 01 de setembro de 2022, data em que foi celebrado o contrato de subarrendamento da fração "B" ao subarrendatário L... Lda, passou a exercer efetivamente a atividade de "Arrendamento de bens imobiliários" à qual corresponde o CAE 68200.

Verifica-se, assim, que a situação cadastral declarada pelo SP se encontra desajustada ao tipo de atividades efetivamente exercidas, pelo que se propõe a elaboração de um Boletim de Alteração Oficiosa (BAO) a fim de alterar/acrescentar a atividade de "Arrendamento de bens imobiliários" reportado à data de 2022-09-01, e, deste modo, corrigir a informação inscrita no cadastro.

Atendendo a que, nos termos n.º 1 do artigo 32.º, do código do IVA, é da responsabilidade do SP a entrega de declarações de alterações "sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de atividade", no prazo previsto no n.º 2 do mesmo artigo, que refere "A declaração prevista no n.º 1 é entregue em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, se outro prazo não for expressamente previsto neste diploma.", verifica-se que a situação atrás descrita constitui infração ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, sendo punível pelo artigo 117.º do RGIT.º

V.2 – Dedução indevida de IVA

V.2.1 – Descrição dos factos

Da análise às declarações periódicas de IVA submetidas pelo sujeito passivo, referentes aos períodos de imposto de 2019-12T e 2020-03T, verificou-se, que o sujeito procedeu à dedução de IVA, evidenciando nos campos 20 e 24 das referidas declarações periódicas, os valores que se resumem no quadro seguinte:

Quadro 6

Períodos de imposto		201912T	202003T
Imposto Deduzido	Imobilizado	20 8 423,75	0,00
	Outros bens e Serviços	24 142 692,00	41 400,00
	TOTAL	151 115,75	41 400,00

Entende a na análise que fez à utilização dos serviços em que suportou o imposto, estarem estes exclusivamente afetos a operações que conferem o direito à dedução, sendo portanto todos os recursos adquiridos utilizados na prática de operações sujeitas a IVA e dele não isentas, não obstante o sujeito passivo ter evidenciado na declaração de alterações de atividade apresentada em novembro de 2019, a prática de operações sujeitas a IVA que conferem o direito à dedução e operações isentas de IVA que não conferem o direito à dedução (artigo 9.º do CIVA) e no decorrer dos anos de 2019 a 2023 apenas ter realizado operações isentas de IVA que não conferem o direito à dedução (operações de arrendamento de bens imobiliários).

- ✓ No CIVA as isenções nas operações internas estão contempladas no artigo 9.º (isenções nas operações internas).
- ✓ As isenções são definidas em função das operações em causa independentemente da natureza das entidades que as pratiquem, salvo nos casos em que as normas de isenção estabeleçam expressamente qualquer condição de ordem subjetiva.
- ✓ Assim, no capítulo das isenções, temos que a locação de bens imóveis, é uma atividade económica no âmbito da sujeição a IVA, encontrando-se isenta nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.
- ✓ No que respeita a operações que conferem direito à dedução, o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA refere que: “1 - 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;” sublinhado nosso.
- ✓ Retira-se assim, que o direito à dedução, resultante da conjugação dos referidos artigos 19.º e 20.º do CIVA, exerce-se imediatamente em relação à totalidade do imposto que incida sobre as operações efetuadas a montante, mas para que o IVA seja dedutível, as operações efetuadas a montante devem apresentar um nexo direto e imediato com operações a jusante sujeitas a imposto.
- ✓ **Tal permite concluir que o IVA suportado com a aquisição de bens e serviços utilizados unicamente na realização de atividades sujeitas a imposto, mas isentas (n.º 29 do artigo 9.º CIVA), não é suscetível de dedução.**

V.2.3 – IVA deduzido indevidamente – Aquisição de posição contratual no contrato de arrendamento e aquisição de serviços de arquitetura e consultoria

Identifica-se no quadro seguinte, os documentos de suporte aos montantes de IVA deduzido e evidenciado nos campos 20 e 24 das declarações periódicas do IVA, nos períodos de 2019-12T e 2020-03T, cujo o montante está de acordo com o valor registado e evidenciado na conta SNC⁷ 2437 – IVA a recuperar”:

Quadro 7

Fornecedor	NIPC	Fatura n.º	Data	Campos da DP	IVA	OBS
D... LDA		FAC 2018/40	2019-08-08	Campo 20	8 423,75	(1)
E... LDA		FT 2/55431	2019-10-04	Campo 24	4 800,00	(2)
B... LDA		T02 L03/7631	2019-10-11		69 000,00	(3)
B... LDA		T02 L03/7689	2019-11-04		69 000,00	(3)
F... LDA		FT 2019/242	2019-12-11		92,00	(4)
Total do IVA deduzido no período 2019-12T					151 115,75	
E... LDA		FT 2/57377	2020-01-06	Campo 24	41 400,00	(2)
Total do IVA deduzido no período 2020-03T					41 400,00	

Após análise dos documentos identificados no quadro anterior, constata-se que se referem à aquisição dos seguintes serviços:

- (1) Fatura emitida pela sociedade, D... [redacted] referente a 25% do valor total do projeto de hotelaria na reconversão do edifício [redacted].
- (2) Faturas emitidas pelo arrendatário E... [redacted] pela cessão da posição contratual no contrato de arrendamento da fração "AN" e "AP" do prédio [redacted].
- (3) Faturas emitidas pelo arrendatário B... [redacted] Lda" pela cessão da posição contratual no contrato de arrendamento da fração "B" do prédio [redacted].
- (4) Fatura emitida pela sociedade F... [redacted] Lda" e que refere "Serviços de consultadoria e fiscal".

Relativamente à fatura emitida pelo arquiteto D... [redacted] (1) e como já foi referido, tem subjacente a elaboração de um projeto de hotelaria na reconversão do "Edifício [redacted] que é propriedade pessoal da gerente da A... [redacted] e cujo projeto foi elaborado tendo como requerente a proprietária do prédio, J... [redacted] pelo que se trata de um gasto relacionado com um bem pessoal da proprietária do prédio e como tal fora do âmbito da atividade da A... [redacted]

Relativamente às faturas emitidas pelos anteriores arrendatários das frações "AN" e "AP" (2) e "B" (3) relacionadas com o valor pago pela aquisição das posições contratuais nos contratos de arrendamento daquelas frações, constata-se que estão assim diretamente relacionadas com o contrato de subarrendamento celebrado em setembro de 2022 (referente à fração B), e como tal operação sujeita a IVA, mas isenta nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA. Relativamente às frações "AN" e "AP" as mesmas encontram-se desocupadas e não geraram qualquer rendimento até à presente data.

Não foi demonstrado nem comprovado que a aquisição da posição contratual dos contratos de arrendamento existentes com os anteriores arrendatários de três das frações do prédio, esteja diretamente relacionada com a eventual exploração da unidade hoteleira a construir naquele mesmo prédio. Com a aquisição da posição contratual, a A... [redacted] tornou-se apenas arrendatária daquelas frações tendo posteriormente subarrendado uma delas.

Consabidamente, tais operações, associadas à locação de imóveis, revestem a natureza de isenções simples, incompleta, parcial, por se tratarem de isenções que não conferem direito à dedução do imposto suportado a montante, pelo que o sujeito passivo, não liquidando IVA sobre a operação isenta, não deduz o imposto que incorre nas aquisições destinadas à sua realização. Trata-se de isenções de natureza objetiva, independentemente da qualificação jurídica do sujeito passivo que pratica tais atividades. (Cfr. art.º 9.º do Código do IVA).

Note-se que, por princípio é dedutível pelo sujeito passivo o imposto incorrido na aquisição de todos e quaisquer

bens e serviços a outros sujeitos passivos, posto que estes sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas. Esta referência a "operações tributadas" serve para demarcar que nas operações ativas que beneficiem de isenções completas se mantém intocado o direito à dedução. Ao contrário, quando estamos perante operações ativas que beneficiem de isenções simples, fica excluído por princípio o direito à dedução e o sujeito passivo passa a suportar na sua esfera o imposto incorrido nessas aquisições.

Dado que a suportou claramente gastos que têm uma relação direta com uma atividade que não é sujeita, mas sim isenta, nos termos do art.º 9.º n.º 29 do Código do IVA, não lhe assiste o direito à dedução desse imposto, na medida em que, a operação que aqui subjaz, beneficia exclusivamente de uma isenção incompleta.

Deste modo, o IVA suportado a montante, ou seja, o IVA faturado pelos fornecedores e evidenciado no quadro acima, é devido. Contudo, esse IVA não é dedutível, por não ter sido suportado no âmbito da aquisição de serviços utilizados, a jusante, para a transmissão de bens ou prestação de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

Tendo em conta os condicionalismos do direito à dedução previstos no art.º 20.º do CIVA, só poderá deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

Atento o exposto não é de aceitar a dedução do IVA, no montante de **192.515,75€**, nos termos e com os fundamentos relatados, pelo que se propõe a anulação do crédito a reportar, no mesmo montante, no período 2022-03T:

Quadro 8

Item Relatório	Descrição	2022-03T
V	(1) Reporte evidenciado no campo 61	192 515,75
	(2) Correção ao reporte de imposto	192 515,75
	(3)=(1)-(2) Total a reportar	0,00

O valor do imposto a corrigir (192.515,75€) será evidenciado no **campo 41** do documento de correção (DC) a elaborar relativamente ao período de imposto de 2022-03T, de forma a anular o valor do crédito acumulado e excesso a reportar para períodos seguintes.

- jj. Em 17.05.2024, a Requerida emitiu a liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período 03T de 2022, no montante de € 192.515,75, com correção do crédito de IVA reportado nesse período;
- kk. Em 16.09.2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra essa liquidação adicional de IVA;
- ll. Através do ofício n.º 2025..., de 30.05.2025, a Requerida notificou a Requerente da proposta de decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada por esta;
- mm. A Requerente não exerceu o seu direito de audição prévia no âmbito do procedimento de reclamação graciosa;
- nn. Através do ofício n.º 2025..., de 30.06.2025, a Requerida notificou a Requerente da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa apresentada por esta;

- oo. A Requerente encontra-se presentemente, juntamente com a sociedade D... LDA., a ultimar a apresentação de um novo projecto de arquitectura, para ser submetido, num espaço temporal de 6 meses, a nova aprovação da Câmara Municipal do Porto;
- pp. O novo projecto de arquitectura que será apresentado à Câmara Municipal do Porto visa dotar o futuro “Hotel...” de 70 quartos, ao longo de 5 pisos, sendo o último piso deste edifício dedicado à localização da sala de refeições daquela unidade;
- qq. Após a aprovação do projecto de arquitectura por parte da Câmara Municipal do Porto, será celebrado um contrato escrito entre a Requerente e a sua gerente – e proprietária do “Edifício ...” – no qual serão definidos os termos e condições, nomeadamente o montante das rendas, que regularão as relações comerciais entre ambas as partes;
- rr. Desde 2019 até à presente data, a Requerente tem vindo a suportar sucessivos encargos relacionados com o “Edifício...”, designadamente no que respeita à realização de algumas obras de demolição de paredes, montagem de paredes e tectos em gesso cartonado, trabalhos realizados em pladur, trabalhos de reabilitação de vãos, de aplicação de tela líquida e ensaios laboratoriais de ruído, bem relacionados com a conclusão do projecto de arquitectura a apresentar à Câmara Municipal do Porto;
- ss. A Requerente mantém a sua intenção de, após a obtenção da necessária aprovação junto da Câmara Municipal do Porto, realizar as obras necessárias à transformação do “Edifício ...” no futuro “Hotel...” e proceder futuramente à respectiva exploração.

§3 Factos não provados

- 28. Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que não se tenham considerado provados.

V. MATÉRIA DE DIREITO

29. Passando-se à apreciação do mérito da causa a analisar nos presentes autos, entende-se que a matéria controvertida que foi sujeita à apreciação deste Tribunal se resume a apreciar a legalidade da liquidação de IVA, constante do acto de liquidação n.º ..., referente ao período de 03T do ano 2022, no montante total de € 192.515,75.
30. Considera a Requerente que aquele acto – bem como a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa subsequente – padece de vários vícios que determinam a sua ilegalidade e conseqüente anulação.
31. Mais concretamente, a Requerente refere, desde logo, que o acto de liquidação em crise é o resultado de uma acção inspectiva realizada pela Requerida, na qual esta preteriu uma formalidade essencial.
32. Essa formalidade essencial em falta, respeitaria, segundo a Requerente, à ausência da respectiva credenciação, o que conduziria à anulação de todos os actos subsequentemente emanados por aquela.
33. Acrescenta a Requerente que, na data em que foi notificada do acto de liquidação impugnado, já havia decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação referente ao ano de 2019 previsto no artigo 45.º, da LGT, sendo, pois, este acto ilegal e anulável.
34. Assinala a Requerente, ainda, que não tendo exercido o direito à dedução do IVA que está no centro da presente discussão, a Requerida estava impedida, por falta de norma habilitante para o efeito e tendo presente o disposto no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IVA, de corrigir o reporte do IVA dedutível, pelo que o acto de liquidação em causa é ilegal e deve ser anulado.

35. Adicionalmente, tendo presente as normas associadas ao direito à dedução do IVA e a jurisprudência do TJUE, a Requerente tem o direito à dedução do IVA por si suportado com aquisições de bens ou serviços relacionados com o exercício de uma actividade económica tributável em sede de IVA.
36. Segundo a Requerente, esse direito mantém-se mesmo que essas aquisições digam respeito aos denominados “actos preparatórios” do exercício de tal actividade.
37. Nesse sentido, para a Requerente, a Requerida cometeu uma ilegalidade ao negar a dedutibilidade do IVA por si incorrido referente a esses actos preparatórios e ao promover a liquidação ora posta em crise, devendo a mesma ser consequentemente anulada.
38. Por outro lado, argumenta a Requerida, em síntese, que não assiste razão à Requerente nas ilegalidades invocadas em torno da preterição de formalidade essencial no procedimento de inspecção tributária, da violação das regras da caducidade do direito à liquidação ou da falta de autorização legal para promover a correcção realizada ao reporte do IVA dedutível.
39. E, no que respeita ao direito da Requerente à dedução do IVA suportado com algumas aquisições que fez, a Requerida sustenta que aquela não foi capaz de demonstrar, de forma clara e conclusiva, que pretendia desenvolver, no futuro, uma actividade económica tributável que lhe conferisse aquele direito.
40. Nesta medida, conclui a Requerida que todos os fundamentos invocados pela Requerente devem ser considerados improcedentes, mantendo-se o acto de liquidação controvertido.

Vejamos,

§1 - Ordem de conhecimentos dos vícios

41. Tendo presente o *thema decidendum* anteriormente descrito, cumpre fixar a ordem de conhecimento dos vícios.
42. Uma vez que aRequerente não invocou vícios que impliquem uma eventual declaração de inexistência ou nulidade dos actos de liquidação impugnados, será seguida na decisão arbitral a ordem de vícios indicada pela Requerente no pedido arbitral, em conformidade com o disposto no artigo 124.º, do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT.

§2 - Normas legais relevantes

43. Para tal, importa fixar a base legal relevante, tendo por referência o que se encontrava consagrado na legislação fiscal relevante, à data dos factos tributários aqui em causa:
 - a. **Artigo 9.º, n.º 29, do Código do IVA**
“Estão isentas do imposto:
29) A locação de bens imóveis (...);”
 - b. **Artigo 19.º, n.º 1, do Código do IVA**
“1 - Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:
 - a) *O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;*
 - b) *O imposto devido pela importação de bens;*

c) O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidos pelas alíneas e), h), i), j), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 2.º

d) O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham facturado o imposto;

e) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com o n.º 6 do artigo 15.º”

c. Artigo 20.º, n.º 1, do Código do IVA

“1 - 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;

b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:

I) Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;

II) Operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributadas se fossem efetuadas no território nacional;

III) Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º;

IV) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.ºs 8 e 10 do artigo 15.º;

V) Operações isentas nos termos dos n.ºs 27) e 28) do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade;

VI) Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro”;

d. Artigo 22.º, n.º 4, do Código do IVA

“4 - Sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso é deduzido nos períodos de imposto seguintes”;

e. Artigo 87.º, n.º 1, do Código do IVA

“1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 90.º, a Direcção-Geral dos Impostos procede à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundamentadamente considere que nelas figure um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando adicionalmente a diferença”;

f. Artigo 94.º, n.º 1, do Código do IVA

“1 - Só pode ser liquidado imposto nos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária, com exceção do disposto no número seguinte”;

g. Artigo 45.º, n.ºs 1 a 4, da LGT

“1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2 - No caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos.

3 - Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor

acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.”;

h. Artigo 63.º, n.º 1, da LGT

“1 - Os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente:

a) Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua actividade ou com a dos demais obrigados fiscais;

b) Examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade ou escrituração, bem como todos os elementos susceptíveis de esclarecer a sua situação tributária;

c) Aceder, consultar e testar o seu sistema informático, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução;

d) Solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas;

e) Requisitar documentos dos notários, conservadores e outras entidades oficiais;

f) Utilizar as suas instalações quando a utilização for necessária ao exercício da acção inspectiva.

g) Aceder aos dados constantes do Registo Central do Beneficiário Efetivo”;

i. Artigo 74.º, n.º 1, da LGT

“1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”;

j. Artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), do RCPITA

“1 - O procedimento de inspecção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias.

2 - Para efeitos do número anterior, a inspecção tributária compreende as seguintes actuações da administração tributária:

a) A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários”;

k. Artigo 14.º, do RCPITA

“1 - Quanto ao âmbito, o procedimento de inspecção pode ser:

a) Geral ou polivalente, quando tiver por objecto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários;

b) Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.

2 - Considera-se ainda procedimento parcial o que se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação.

3 - Quanto à extensão, o procedimento pode englobar um ou mais períodos de tributação.”;

l. Artigo 15.º, do RCPITA

“1 - Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspecção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspeccionada.

2 - O âmbito e extensão do procedimento de inspecção pode ser determinado a solicitação dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, nos termos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro”.

§3 - Da preterição de formalidade essencial do procedimento de inspecção tributária

44. O regime do procedimento de inspecção tributária, tal como resulta do RCPITA e da LGT, aponta no sentido de a ordem de serviço que está na génese da inspecção tributária fixar o período de tributação a controlar pela Requerida.
45. No caso em apreço, a acção inspectiva que antecedeu o acto de liquidação ora posto em crise foi credenciada por uma ordem de serviço – n.º OI2023... – nos termos da qual a Requerida indicou que realizaria esse procedimento, com um âmbito parcial, em sede de IVA, focada no ano de 2022, com o propósito de “*controlo do IVA – Reporte de IVA sem pedido de reembolso*”.
46. Ora, a correcção promovida pela Requerida, na sequência dessa acção de inspecção que deu origem à liquidação ora questionada pela Requerente, diz respeito a um período – 03T de 2022 – expressamente abrangido por essa ordem de serviço.
47. Para a Requerente, porém, a actuação da Requerida correspondeu, na prática, a um alargamento do âmbito temporal do procedimento de inspecção tributária a outros exercícios – 2019 e 2020 – sem que tivesse havido a necessária alteração formal de fins, âmbito e extensão prevista no artigo 15.º, n.º 2, do RCPITA.
48. Essa circunstância constituiu, na visão da Requerente, a preterição de uma formalidade essencial.

49. Desde já se adianta que não se subscreve tal entendimento.
50. No presente caso, a Requerida, tendo por referência a declaração periódica de IVA submetida pela Requerente relativamente ao período de 03T de 2022, efectuou uma correcção sobre o IVA dedutível reportado pela Requerente nessa declaração, no montante de € 192.515,75.
51. Este crédito foi formado por deduções declaradas pela Requerente em declarações periódicas anteriores (em 12T de 2019 e 03T de 2020) e sucessivamente reportado nas suas declarações periódicas subsequentes.
52. Ora, a Requerida não procedeu a um alargamento autónomo do âmbito temporal da inspecção para a qual tinha sido emitida a credenciação competente, nem passou a inspecionar, enquanto objecto directo do procedimento, períodos de tributação adicionais, com o propósito de emitir novas liquidações relativas a tais períodos.
53. A Requerida, tão somente procedeu a uma análise retrospectiva de elementos de períodos anteriores, na estrita medida em que esses elementos constituem o pressuposto de um crédito de imposto declarado pela Requerente e por si invocado durante o período temporal abrangido pela ordem de serviço n.º OI2023... (no caso 03T de 2022).
54. Dentro daquele que é o quadro legal de funcionamento de um imposto com as características do IVA, o crédito de imposto reportado por um sujeito passivo numa declaração periódica integral, em cada período, a relação jurídico-tributária desse período: o excesso de IVA dedutível formado num exercício é transportado para exercícios seguintes, por via do mecanismo do artigo 22.º, n.º 4, do Código do IVA, e é efectivamente exercido no período em que é novamente declarado como “*excesso a*

reportar” ou em que é compensado com imposto devido ou é incorporado num pedido de reembolso.

55. Recorde-se, neste contexto, que o STA expressou, no seu acórdão de 09.03.2022, no processo n.º 0415/13.4BELRS, que um dos métodos que um sujeito passivo tem “[p]ara exercer o seu direito à dedução do imposto suportado” consiste no “[m]étodo do reporte - caso o imposto a deduzir seja superior ao imposto liquidado, o sujeito passivo deverá recorrer ao método do reporte, de acordo com o qual o imposto em excesso será reportado para o período de tributação seguinte (cfr.art.º.22, n.º.4, do C.I.V.A.)”.
56. Ora, no caso dos autos, enquanto o sujeito passivo – neste caso, a Requerente – continuar a invocar, nas declarações periódicas de IVA (e.g. na de 03T de 2022), um crédito por reporte sucessivo de IVA a deduzir (e.g., originado nos períodos de tributação de 12T de 2019 e 03T de 2020), a Requerida conservará o poder de controlar esse mesmo crédito, avaliando se os seus pressupostos são ou não legítimos.
57. Por outro lado, o artigo 45.º, n.º 3, da LGT, prevê que o prazo de caducidade é, em caso de efectuada dedução ou crédito de imposto, o do exercício desse direito.
58. Nesse sentido, a Requerida, no âmbito da acção inspectiva realizada ao ano de 2022 – e cujo propósito era, precisamente, o de controlar o “[r]eporte de IVA sem pedido de reembolso” – mais não fez do que verificar a legitimidade do crédito de IVA que a Requerente invocou, controlando o saldo da conta corrente de IVA de 2022.
59. E, se é certo que, para esse efeito, tenha tido a necessidade de reconstituir e apreciar, a título instrumental, as deduções de IVA originadas nos períodos de tributação de 12T de 2019 e 03T de 2020, tal controlo realizado pela Requerida não implica, de *per si*, a

abertura de um procedimento de inspecção autónomo relativamente a esses anos, nem a emissão de liquidações adicionais referentes aos anos de 2019 ou 2020.

60. Aliás, dentro desta linha de pensamento, o Tribunal Central Administrativo Sul (“TCAS”) chega mesmo a afirmar, no acórdão de 18.01.2005, proferido no processo n.º 169/03, que *“os excessos a reportar (...) transportados de períodos anteriores, nos termos do n.º 4 do art. 22.º do CIVA, só podem (...) ser tomados em conta quando são incluídos em declarações periódicas que tenham sido apresentadas dentro do prazo legal”*.
61. Ou seja, segundo esta acórdão, o crédito só “entra” efectivamente na relação tributária do período em que é reportado numa declaração válida, pelo que é nesse período que a Requerida pode ajustar o saldo (impedir a utilização de um excesso que julgue indevido), ainda que o excesso tenha sido originado em períodos mais antigos.
62. Num outro acórdão do STA, de 07.11.2018, proferido no processo n.º 0359/16.8BELLE 042/18, em que estava em causa um pedido de reembolso de IVA apresentado num determinado período de tributação, cuja origem do crédito remontava a anos anteriores, aquele tribunal considerou legítimo o indeferimento daquele pedido em resultado de o sujeito passivo não ter cumprido o ónus da prova dos requisitos em que o mesmo assentava.
63. Decorre deste acórdão que, em momento algum, o STA questionou a necessidade de qualquer alargamento formal da inspecção realizada pela Requerida aos anos em que o crédito é originado; é aí assumido como dado adquirido que, ao controlar o reembolso de um certo período, a Requerida pode recuar aos períodos de origem do crédito para aferir a sua legitimidade.

64. Idêntica linha de entendimento vem sendo professada pelos tribunais superiores noutros contextos que, por similitude, podem aqui ser tidos em conta.
65. Veja-se, por exemplo, em sede de IRC, relativamente à questão do reporte de prejuízos fiscais, o acórdão do TCAS, de 03.04.2025, proferido no processo n.º 99/17.0BCLSB, no qual se admite que a Requerida, pode, no período em que esses prejuízos fiscais são utilizados e ainda dentro do prazo de caducidade, apreciar a sua legitimidade e proceder às correcções necessárias no período em que aquele crédito está a ser exercido.
66. Resulta desse acórdão que a realização de tais correcções não pressupõe ou depende de uma nova liquidação de imposto referente ao período originário (que, no caso desses autos, nem tampouco seria admissível por já ter decorrido o prazo de prescrição legalmente consagrado).
67. Em suma, à luz do acima exposto, pode a Requerida, num período de tributação seguinte, controlar o reporte ou crédito de IVA originado em períodos anteriores e efectivamente exercido naquele período (designadamente através do método do reporte invocado), sem que tal se traduza, necessariamente, num “alargamento” do âmbito da inspecção a esses períodos, para efeitos do artigo 15.º, n.º 2, do RCPITA.
68. Tanto mais é assim que a Requerida, ao abrigo do artigo 87.º, n.º 1, do Código do IVA, tem o direito de proceder à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundamentadamente considere, nomeadamente, que nelas figure uma dedução superior à devida.
69. Ademais, e conforme expresso pelo STA, no acórdão de 12.07.2007, proferido no processo n.º 0303/07, “[p]ara apreciar se se verificam os pressupostos do direito ao reembolso, a Administração Tributária não está limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação, podendo efectuar correcções às declarações dos contribuintes

relativas ao período em relação ao qual é pedido o reembolso, mesmo que anteriores àquele prazo de caducidade”.

70. Assim, à luz dos elementos constantes dos autos, a actuação da Requerida, ao controlar em 2022, o crédito de IVA reportado pela Requerente formado nos anos de 2019 e 2020, enquadra-se no âmbito da sua competência legal de rectificar declarações e corrigir deduções no período em que aquele crédito declarado pela Requerente é reportado, não configurando, por si só, esta circunstância um alargamento de âmbito sujeito ao regime do artigo 15.º, n.º 2, do RCPITA.
71. Por conseguinte, não se verificando a preterição de formalidade essencial do procedimento de inspecção tributária susceptível de determinar a anulação da liquidação adicional aqui controvertida com este fundamento, julga-se improcedente a invocação que a Requerente fez a este respeito.

§4 - Da caducidade do direito à liquidação do ano de 2019

72. Prosseguindo na mesma linha de raciocínio que se vem aqui seguindo, a articulação dos já mencionados artigo 22.º, do Código do IVA, com o artigo 45.º, n.º 3, da LGT, conduz à conclusão de que, em cada declaração periódica em que o crédito de IVA (sob a forma de reporte) é invocado pela Requerente, é novamente exercido esse mesmo direito ao crédito por parte desta.
73. Assim, o direito de crédito em apreço – e o correlativo exercício do direito à dedução – não se esgotou nos períodos de 12T de 2019 e 03T de 2020; antes se projectou, por opção da própria Requerente, em períodos subsequentes, designadamente no período 03T de 2020, no qual o crédito continuava a ser formalmente invocado como “*excesso a reportar*”.

74. À luz do artigo 45.º, n.º 3, da LGT, e da construção jurisprudencial do método do reporte já enunciada anteriormente (*vide* os acórdãos do STA de 09.03.2022, de 07.11.2018, e do TCAS de 18.01.2005), o momento relevante para efeitos de caducidade, quando está em causa um crédito de imposto que é sucessivamente reportado, não é apenas o período em que o crédito se formou, mas o período em que o sujeito passivo exerce efectivamente esse crédito – seja por reporte, seja através de pedido de reembolso.
75. No mesmo sentido, atente-se ao já mencionado acórdão do TCAS, de 03.04.2025, alusivo à questão do reporte dos prejuízos fiscais em sede de IRC, do qual resulta que, mesmo que a Requerida esteja impedida por prescrição – ou, por igualdade de razão, por caducidade – de refazer a liquidação do ano de origem (corrigindo os prejuízos aí surgidos), isso não lhe retira o poder de negar, num exercício posterior e dentro do prazo legal para o efeito, os efeitos tributários de um prejuízo formado em violação da lei.
76. Por outras palavras, há dois momentos a considerar: o momento em que se gera o direito à dedução e o momento em que o mesmo é efectivamente exercido.
77. E estes dois momentos podem ou não coincidir no mesmo período de tributação.
78. A jurisprudência do STA tem, também, afirmado que os actos de liquidação adicional de IVA praticados na sequência de inspecções motivadas por pedidos de reembolso estão sujeitos ao regime geral de caducidade do artigo 45.º, da LGT, o que se traduz, em termos práticos, que esse prazo é aplicável ao período em que o crédito é reportado, e não apenas ao período em que esse crédito foi originado.
79. Veja-se, nesse sentido, o acórdão de 05.02.2022, proferido no processo n.º 0844/12.0BELRA.

80. Com efeito, em termos substanciais, não há diferença relevante entre o exercício do crédito por reembolso e o seu exercício por reporte sucessivo: em ambos os casos, o sujeito passivo está a fazer valer o crédito num período posterior e a Requerida pode, nesse período, apreciar a sua legitimidade.
81. Transportando o acima enunciado para o caso em concreto: ainda que a Requerida estivesse legalmente impedida de emitir uma nova liquidação respeitante ao período 12T de 2019...
82. ... isso não obsta a que, ao controlar o período 03T de 2022, ainda dentro do prazo de caducidade contado a partir de 01.01.2023, a Requerida corrija o crédito de imposto que a Requerente exerceu – via método do reporte – nesse período, recusando-lhe eficácia, na medida em que este crédito tenha sido apurado com base em deduções eventualmente ilegais.
83. Isto não significa que se esteja a ignorar o prazo de caducidade relativamente ao período originário (2019), mas sim que o objecto da liquidação de 2022 é o saldo do IVA apurado no ano de 2022, onde é incluído o crédito reportado pela Requerente.
84. Em termos de caducidade, importa somente apreciar se a liquidação referente ao período de 03T de 2022 foi praticada dentro do prazo de 4 anos contado do início de 2023, não sendo necessário que a Requerida também estivesse em prazo para efectuar uma liquidação ao ano de 2019.
85. Ora, a liquidação adicional aqui em causa respeita ao período 03T de 2022, tendo sido emitida em 17.05.2024, ou seja, dentro do prazo geral de quatro anos contado do início do ano civil seguinte à exigibilidade do imposto desse período, em conformidade com o artigo 45.º, n.ºs 1, 3 e 4, da LGT.

86. Em suma, o vício de caducidade invocado pela Requerente não procede, porquanto a liquidação adicional impugnada respeita formalmente ao período de imposto 03T de 2022, o crédito de IVA em discussão foi invocado nesse período pela Requerente como excesso a reportar, pelo que o exercício do correspondente direito de dedução se localiza, também, em 2022 e a liquidação adicional foi emitida e notificada dentro do prazo de quatro anos contado do início do ano civil seguinte à exigibilidade do imposto de 2022, de acordo com o artigo 45.º, n.ºs 1, 3 e 4, da LGT.

87. Por conseguinte, julga-se improcedente a invocação que a Requerente fez a este respeito.

§4 - Do não exercício do crédito de imposto (excesso a reportar do IVA dedutível) em 2022 e da falta de autorização legal para promover esta correcção

88. Em linha com aquilo que vem sendo enunciado até ao momento, o disposto no já aludido artigo 87.º, do Código do IVA, prevê que a Requerida está habilitada a rectificar as declarações dos sujeitos passivos quando fundamentadamente considere, nomeadamente, que nelas figure uma dedução superior à devida.

89. Isso mesmo é confirmado em diversa jurisprudência, nomeadamente, a proferida pelo STA nos acórdãos de 06.04.2016, proferido no processo n.º 076/16, e de 27.06.2012, proferido no processo n.º 087/12, da qual se parte da premissa que a norma habilitante para que a Requerida possa corrigir declarações dos sujeitos passivos existe – o mencionado artigo 87.º, do Código do IVA – para seguidamente se analisar que serviços da Requerida e que formalidades terão de ser cumpridas para que a mesma possa actuar.

90. Ora, esta norma não faz qualquer distinção (ao contrário do sugerido pela Requerente), quanto ao direito à dedução do IVA, entre a parte desse direito que é efectivamente

deduzida por um sujeito passivo num determinado período e a parte desse direito que é mantida por esse sujeito passivo como crédito reportado.

91. É também isso que resulta, nomeadamente, do acórdão do TCAS, de 24.06.2021, proferido no processo n.º 7690/14.5BCLSB, no qual é dito que, “[q]uanto às correções ao IVA dedutível declarado pelo sujeito passivo, cabe neste caso à administração tributária apenas a prova da verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua actuação, constantes do art.º 87º n.º 1 do CIVA, e cabe ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto nos termos do art.º 19º do CIVA”.
92. Nesse sentido, fica claro deste acórdão que a Requerida, ao abrigo do artigo 87.º, n.º 1, do Código do IVA, está legalmente habilitada a rectificar declarações periódicas de IVA submetidas por sujeitos passivos.
93. Em conformidade, a Requerida pode emitir liquidações adicionais de imposto quando conclua que o imposto liquidado é inferior ou as deduções declaradas são superiores às devidas e pode regularizar a conta corrente de imposto, incluindo a de créditos reportados em excesso, desde que o faça dentro do prazo de caducidade para o efeito.
94. Em suma, resulta do acima exposto que o artigo 87.º, n.º 1, do Código do IVA, em conjugação com o disposto no artigo 63.º, da LGT, e o artigo 10.º, do CPPT, confere à Requerida o poder-dever de corrigir declarações e de emitir liquidações adicionais quando verifique que, nas declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, foram praticadas deduções em montante superior ao devido.
95. Tal poder existe independentemente de o crédito ser posto em causa em contexto de reembolso ou de reporte, tratando-se em qualquer caso de apreciação da legitimidade do direito à dedução exercido pelo sujeito passivo.

96. Por conseguinte, não se verificando o vício de inexistência de norma habilitante invocado pela Requerente susceptível de determinar a anulação da liquidação adicional aqui controvertida com este fundamento, julga-se improcedente a invocação que a Requerente fez a este respeito.

§5 - Do direito à dedução do IVA

97. Passando-se, agora, à análise da questão central presente nestes autos – apurar se o IVA suportado pela Requerente com algumas prestações de serviços que adquiriu era ou não dedutível em sede de IVA – torna-se fundamental ter presente o disposto nos artigos 19.º e 20.º, ambos do Código do IVA, os quais decorrem da transposição dos artigos da 167.º a 169.º e 173.º a 175.º, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (“Directiva IVA”).

98. Importa, ainda, ter em devida conta o que vem sendo professado pelo TJUE, em particular no que respeita ao exercício do direito à dedução relativo a encargos tidos como actos preparatórios de uma actividade económica futura sujeita e não isenta de IVA.

99. Nos termos do artigo 19.º, do Código do IVA, os sujeitos passivos podem deduzir, para apuramento do imposto devido, o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços a outros sujeitos passivos, desde que se verifiquem os pressupostos enunciados nos artigos seguintes.

100. Por seu turno, o artigo 20.º, n.º 1, do Código do IVA, estabelece que só é dedutível o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo “*para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas*”, bem como para certas operações assimiladas.

101. Desta norma resulta que ficam excluídos desse direito à dedução do IVA os encargos incorridos pelo sujeito passivo afectos a operações isentas que não conferem tal direito, nomeadamente as previstas no artigo 9.º, do Código do IVA.
102. Ou seja, a regra é a de que um sujeito passivo pode deduzir o IVA suportado a montante (nas aquisições de bens ou serviços que fez) que esteja relacionado com a prossecução a jusante de uma actividade económica sujeita e não isenta de IVA.
103. E o que sucede nos casos – como aquele presente nestes autos – em que esse mesmo sujeito passivo adquiriu determinados bens e/ou serviços, suportando o correspondente IVA que lhe foi liquidado para o efeito, com vista à prossecução futura – e não presente – de uma actividade económica sujeita e não isenta de IVA?
104. Nesse cenário, aquele direito à dedução do IVA subsistirá na esfera desse sujeito passivo? E, se sim, em que termos ou condições?
105. Para se responder a estas questões, importa considerar a jurisprudência que o TJUE vem enunciando em torno das mesmas.
106. O acórdão *Rompelman* proferido em 30.11.1983, no processo C-268/83, prescreve que “[t]he common system of value-added tax therefore ensures that all economic activities, whatever their purpose or results, provided that they are themselves subject to VAT, are taxed in a wholly neutral way” e que “The preparatory acts, such as the acquisition of

assets and therefore the purchase of immovable property, which form part of those transactions must themselves be treated as constituting economic activity”¹.

107. Acrescenta este mesmo acórdão que *“Furthermore, the principle that VAT should be neutral as regards the tax burden on a business requires that the first investment expenditure incurred for the purposes of and with the view to commencing a business must be regarded as an economic activity. It would be contrary to that principle if such an activity did not commence until the property was actually exploited, that is to say until it began to yield taxable income”* pelo que *“Anyone who carries out such investment transactions which are closely connected with and necessary for the future exportation of immovable property must therefore be regarded as a taxable person within the meaning of Article 4.”².*
108. Seguindo a orientação veiculada neste acórdão, veio o TJUE, posteriormente, no acórdão *Lennartz*, de 11.07.1991, proferido no processo n.º C-97/90, reiterar que *“é a aquisição de bens por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo da dedução. A utilização que é dada às mecadoras, ou a que lhes é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 17.º, e o âmbito dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes. (...) Resulta daqui que a utilização imediata*

¹ Numa tradução livre, *“O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado assegura, assim, que todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os seus fins ou resultados, desde que elas próprias estejam sujeitas a IVA, sejam tributadas de forma inteiramente neutra”* e que *“os actos preparatórios, como a aquisição de activos e, portanto, a compra de bens imóveis, que fazem parte dessas operações, devem eles próprios ser tratados como constituindo actividade económica”*.

² Numa tradução livre, *“Além disso, o princípio segundo o qual o IVA deve ser neutro quanto ao encargo fiscal suportado por uma empresa exige que as primeiras despesas de investimento efectuadas para os fins e com vista ao início de uma actividade empresarial sejam consideradas uma actividade económica. Seria contrário a esse princípio que tal actividade apenas se iniciasse quando o imóvel fosse efectivamente explorado, isto é, quando começasse a gerar rendimentos tributáveis”,* pelo que *“qualquer pessoa que realize tais operações de investimento, estreitamente ligadas e necessárias à futura exploração de bens imóveis, deve, por conseguinte, ser considerada sujeito passivo na acepção do artigo 4.º”*.

de bens para operações tributáveis ou isentas não constitui, por si só, um pressuposto da aplicação do artigo 20.º, n.º 2.”.

109. Consta, ainda, neste acórdão que *“não existe qualquer disposição que exclua o direito à dedução quando a utilização de bens para os fins de actividades económicas não atinge um determinado nível, e dadas as disposições expressas dos artigos 17.º n.º 5, alínea e), e 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva, nada permite interpretar o artigo 17.º no sentido de que contém implicitamente uma tal regra. (...) Deve assim concluir-se que os Estados-membros não estão autorizados a limitar o direito à dedução, mesmo quando a utilização de bens em actividades económicas é bastante limitada”.*
110. Assim, decorre destes acórdãos do TJUE o reconhecimento do direito dos sujeitos passivos à dedução do IVA, no contexto da realização de actos preparatórios de uma actividade económica futura sujeita a IVA e dele não isenta.
111. No mesmo diapasão, no acórdão *Inzo*, de 29.02.1996, proferido no processo n.º C-110/94, o TJUE reafirmou que *“mesmo as primeiras despesas de investimento efectuadas para a formação de uma empresa podem ser consideradas actividades económicas na acepção do artigo 4.º da directiva e que, nesse contexto, a administração fiscal deve ter em consideração a intenção declarada da empresa”.*
112. Diz, também, o TJUE, neste acórdão que *“o direito a essa dedução subsiste mesmo que, posteriormente, seja decidido, perante os resultados desse estudo, não passar à fase operacional e colocar a sociedade em liquidação, de modo que a actividade económica projectada não dê origem a operações tributáveis. (...) Com efeito, como observou a Comissão, o princípio da segurança jurídica opõe-se a que os direitos e obrigações dos sujeitos passivos dependam de factos, de circunstâncias ou de acontecimentos que se produzem depois da sua verificação pela administração fiscal. Daqui resulta que, a partir*

do momento em que esta última aceitou, com base nos dados fornecidos por uma empresa, que lhe seja atribuída a qualidade de sujeito passivo, este estatuto já não pode, em princípio, ser-lhe depois retirado com efeitos retroactivos devido à ocorrência ou não ocorrência de determinados acontecimentos.”.

113. Até porque, para o TJUE, “[u]ma interpretação diferente da directiva seria, aliás, contrária ao princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa. Seria susceptível de criar, aquando do tratamento fiscal de actividades de investimento idênticas, diferenças não justificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através dos investimentos, iniciar actividades que serão fonte de operações tributáveis. Do mesmo modo, seriam estabelecidas diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependesse da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributáveis.”.
114. Por outras palavras, acrescenta-se neste acórdão que o direito à dedução do IVA incorrido por um sujeito passivo durante a execução de actos preparatórios subsiste independentemente de factos supervenientes que possam ditar o resultado – sucesso ou insucesso – associado à prossecução ou não de uma actividade económica sujeita e não isenta a IVA.
115. O TJUE veio a confirmar esta posição em torno da essencialidade da intenção inicial manifestada por um sujeito passivo em prosseguir uma actividade económica tributável em sede de IVA no seu acórdão *Gabalfrisa*, de 21.03.2000, proferido nos processos n.ºs C-110/98 a C-174/98, ao determinar que “*quem tem a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Actuando como tal, essa pessoa*

tem portanto, de acordo com os artigos 17.º e segs. da Sexta Directiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa.”.

116. Mais recentemente, o TJUE, num acórdão, de 28.02.2018, no processo n.º C-672/16, voltou a debruçar-se sobre esta matéria, num caso que apresenta similaridades com o dos presentes autos, nomeadamente por opor um sujeito passivo nacional – a Imofloresmira – à Requerida e por se discutir a existência do direito à dedução de IVA no contexto do exercício de actividades económicas no ramo imobiliário.
117. Ora, disse-nos o TJUE, nesse acórdão, que “[a] partir do momento em que a Administração Tributária aceitou, com base nos dados fornecidos por uma empresa, que lhe seja atribuída a qualidade de sujeito passivo, este estatuto já não pode, em princípio, ser-lhe depois retirado com efeitos retroativos devido à ocorrência ou não ocorrência de determinados acontecimentos (...), salvo em caso de fraude ou abuso”.
118. Transpondo este entendimento para o caso dos autos, resulta claro que a Requerida não só aceitou a qualidade da Requerente enquanto sujeito passivo de imposto, como também não suscitou a existência de qualquer situação de fraude ou abuso por esta cometido.
119. Prossegue o TJUE, neste mesmo acórdão, dizendo que “um sujeito passivo mantém o direito à dedução, uma vez que esse direito surgiu, ainda que esse sujeito passivo não possa, por razões independentes da sua vontade, utilizar os bens ou os serviços que estão na origem da dedução no âmbito de operações tributadas. (...) Uma interpretação diferente da Directiva IVA seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal da empresa. Seria suscetível de criar, quando do tratamento fiscal de actividades 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. Do mesmo modo, seriam estabelecidas diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependesse da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributadas (...). Por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma legislação nacional que, fazendo depender a aceitação definitiva das deduções de IVA dos resultados da atividade económica exercida pelo sujeito passivo, cria, no que se refere ao tratamento fiscal de atividades de investimento imobiliário idênticas, diferenças injustificadas entre empresas com o mesmo perfil e que exercem a mesma atividade. (...) Esta conclusão não pode ser posta em causa pelo argumento do Governo português segundo o qual, em virtude da rescisão dos contratos de arrendamento anteriormente celebrados, se verificaram «alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções», na aceção do artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA, pelo que havia que proceder a uma regularização proporcional do imposto deduzido. (...) Com efeito, em primeiro lugar, embora seja verdade que a necessidade de proceder à regularização do imposto deduzido pode igualmente existir devido a circunstâncias independentes da vontade dos sujeitos passivos (v., neste sentido, Acórdão de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, n.º 55), não é menos certo que esta disposição não deve pôr em causa os princípios fundamentais em que assenta o sistema instituído pela Diretiva IVA, designadamente, o princípio da neutralidade fiscal. (...) considerar que basta, para demonstrar a existência de «alterações» na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA, que um imóvel tenha permanecido vazio, após a cessação de um contrato de arrendamento de que era objeto, devido a circunstâncias independentes da vontade do seu proprietário, mesmo que esteja provado que este último teve sempre a intenção de o explorar para os fins de uma atividade tributada e empreendeu as diligências necessárias para esse efeito, equivaleria a restringir o direito à dedução através das disposições aplicáveis em matéria de regularizações. (...) Em segundo lugar,

embora o artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA confira aos Estados-Membros um amplo poder discricionário que lhes permite determinar as modalidades de exercício do direito de opção e mesmo suprimi-lo (...), os Estados-Membros não podem utilizar esse poder para infringir os artigos 167.º e 168.º desta diretiva, revogando um direito à dedução já adquirido. (...) Com efeito, uma limitação das deduções de IVA ligadas às operações tributadas, após o exercício do direito de opção, respeitaria não ao «alcance» do direito de opção que os Estados-Membros podem restringir nos termos do artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA, mas às consequências do exercício deste direito”.

120. Assim, resulta da jurisprudência do TJUE o reconhecimento de que as primeiras despesas de investimento e os actos preparatórios de uma actividade económica futura sujeita e não isenta de IVA podem conferir direito à dedução, desde que: (i) o sujeito passivo actue nessa qualidade; (ii) exista uma intenção de exercer uma actividade económica tributável, confirmada por elementos objectivos; e (iii) não se esteja perante situação fraudulenta ou abusiva (hipótese que aqui nem se coloca).
121. As lições professadas pelo TJUE têm merecido o necessário acolhimento junto dos tribunais nacionais.
122. Por exemplo, o TCAS, no seu acórdão de 06.04.2017, proferido no processo n.º 07097/13, afirma que “[c]onstitui jurisprudência reiterada do Tribunal de Justiça que um sujeito passivo, agindo como tal, tem o direito de deduzir o IVA devido ou pago relativamente a bens que lhe foram entregues ou serviços que lhe foram prestados para efeitos de trabalhos de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas”.
123. Acrescenta o TCAS, nos acórdãos de 29.04.2021 e de 05.06.2025, nos processos n.ºs 372/10.9BELLE e 445/11.0BEALM, respectivamente, que “[o] exercício do direito à dedução em sede de IVA abrange o imposto suportado relativo aos atos preparatórios de

uma atividade económica”, sendo que “[é] possível a dedução do IVA de encargos suportados com intenção confirmada por elementos objetivos de os destinar ao desenvolvimento de uma atividade económica, não obstante ainda não se ter concretizado o exercício efetivo de transmissões de bens ou de prestações de serviços que venham a constituir o objeto social da entidade, mesmo que tal não venha, efetivamente, a concretizar-se”.

124. Como tal, e em linha com o que vem sendo pugnado pelo TJUE, a jurisprudência nacional tem admitido a dedução do IVA suportado em despesas de investimento e de estrutura na fase preparatória de projectos destinados a exploração de atividades tributáveis em sede de IVA, desde que demonstrada, por dados objetivos, a intenção de os afectar a operações sujeitas e não isentas...
125. ... mesmo quando, por razões supervenientes, a exploração seja diferida ou venha a não se concretizar.
126. Tendo em consideração os meios de prova documentais constantes dos autos carreados por ambas as partes e o depoimento da testemunha arrolada pela Requerente, foi possível ao Tribunal Arbitral formar uma convicção em relação às circunstâncias em torno das quais a Requerente incorreu nos gastos objecto de apreciação neste processo.
127. Para o Tribunal Arbitral, no momento em que o IVA foi suportado pela Requerente (durante o período de 2019 e 2020), os encargos em causa eram objectivamente actos preparatórios de uma atividade económica sujeita e não isenta de IVA de exploração hoteleira a desenvolver futuramente pela Requerente.
128. Em oposição, não decorre da matéria de facto dada como provada a existência de quaisquer indícios de que aqueles encargos tivessem sido contraídos pela Requerente para

fins meramente privados associados à sua gerente ou alheios àquela actividade económica a desenvolver futuramente pela Requerente.

129. Nestes moldes, satisfazendo a Requerente o ónus de prova que sobre si incidia, à luz do disposto no Código do IVA, da LGT, e da jurisprudência do TJUE, do STA e do TCAS sobre actos preparatórios, dever-se-á concluir que os encargos incorridos por aquela devem ser qualificados como actos preparatórios de uma futura actividade económica sujeita e não isenta em sede deste imposto e, nesse sentido, deve o respectivo IVA por si suportado por ser dedutível.
130. Sublinhe-se, a este respeito, que o facto de, em 2022, a fracção autónoma designada pela “B” ter sido objecto de um subarrendamento isento de IVA, nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA, não será razão bastante para fazer eliminar, com efeitos retroactivos, o direito à dedução inicialmente exercido pela Requerente.
131. Com efeito, conforme é expresso pelo TJUE, no acórdão *ITH Comercial Timișoara*, de 12.11.2020, proferido no processo n.º C-734/19, “[s]ó se o sujeito passivo já não tencionasse utilizar os bens e os serviços em questão para realizar operações tributadas a jusante ou os utilizasse para efetuar operações isentas é que a relação estreita e direta, na aceção da jurisprudência recordada no n.º 41 do presente acórdão, que deve existir entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a realização de operações tributáveis previstas seria quebrada. (...) Daí resulta que se o sujeito passivo teve sempre a intenção de utilizar os bens e os serviços adquiridos para realizar operações tributáveis, como resulta do pedido de decisão prejudicial e caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, não se pode considerar que haja uma alteração posterior dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da dedução do IVA, na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA. Uma situação como a que está em causa no

processo principal não é, portanto, suscetível de ser abrangida pelos artigos 184.º e 185.º desta diretiva, no que respeita à regularização do IVA deduzido a montante”.

132. Acrescenta o TJUE neste acórdão que *“o direito à dedução do IVA pago a montante sobre bens, no caso em apreço bens imóveis, e serviços adquiridos com vista a efetuar operações tributáveis se mantém quando os projetos de investimento inicialmente previstos são abandonados por circunstâncias alheias à vontade do sujeito passivo e que não há lugar a proceder à regularização desse IVA se o sujeito passivo mantiver a intenção de explorar esses bens para os fins de uma atividade tributada”.*
133. Seguindo idêntico pensamento, o TCAS, no acórdão de 30.09.2021, proferido no processo n.º 5716/12.CBCLSB, afirma que *“[t]al direito constitui-se, em conformidade com os artigos 63.º e 167.º da Diretiva IVA, no momento em que o imposto se torna exigível, ou seja, no momento da entrega dos bens ou da prestação dos serviços, mesmo que não sejam imediatamente utilizados para essa atividade económica”.*
134. Ora, decorre da matéria dada como provada que, no momento da aquisição da posição contratual de arrendatário na fracção autónoma designada pela letra “B”, a Requerente tinha a intenção de vir a desenvolver a sua actividade económica tributável de gestão hoteleira.
135. Mais, considera-se que ficou igualmente provado que essa intenção da Requerente subsiste, em pleno, no momento presente.
136. Ou seja, a Requerente não tomou qualquer decisão no sentido de afectar esta fracção autónoma, a título permanente ou definitivo, a uma actividade económica distinta daquela que era (e continua a ser) a sua intenção em torno da gestão de uma unidade hoteleira.

137. Quanto muito poder-se-ia discutir se haveria ou não lugar, no plano das regularizações de deduções em bens de investimento, nos termos dos artigos 23.º e 24.º, do Código do IVA, com horizonte temporal alargado (no caso de bens imóveis), à realização de um ajustamento ao IVA dedutível em resultado de uma hipotética alteração da afectação desse bem de uma actividade tributável para uma actividade isenta.
138. Porém, não só essa questão em torno da realização de um eventual ajustamento ou regularização do IVA dedutível não constituiu fundamento para a liquidação de IVA ora posta em causa, como, mesmo que a mesma tivesse de ser aqui aprofundadamente apreciada, a mesma nunca daria lugar a uma recusa *ab initio* e *tout court* do direito à dedução de que goza a Requerente.
139. Em suma, a posição firmada pela Requerida de recusar integralmente o direito à dedução do IVA suportado pela Requerente, durante o período de 2019 e 2020, sob o argumento de inexistência de nexo directo com operações tributáveis e de ausência de actividade efectiva, não é conforme com as normas do Código do IVA e da Directiva IVA aplicáveis, nem com a posição relevante que o TJUE e a jurisprudência nacional têm vindo a enunciar em torno desta matéria.
140. Nesse sentido, a liquidação adicional de imposto - bem como a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa subsequente - incorre em vício de Erro Sobre os Pressupostos de Facto e de Direito, por ter negado globalmente o direito à dedução, devendo ser anulada na parte em que desconsidera o IVA dedutível relativo a encargos qualificáveis como actos preparatórios de uma actividade económica de exploração hoteleira a desenvolver no futuro pela Requerente.

141. Perante esta decisão, caberá à Requerida restabelecer a situação que existiria se a ilegalidade de que padecem os actos de liquidação em causa não tivesse sido praticada, em conformidade com o artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e artigo 100.º, da LGT.

VI. DA DECISÃO

142. Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência declarar a ilegalidade e a anulação do acto de liquidação de IVA n.º ..., referente ao período de 03T do ano de 2022, no montante de € 192.515,75, emitido pela Requerida, bem como da decisão de indeferimento expresso da reclamação interposta pela Requerente conta aquele acto e que correu termos sob o n.º ...2024...;
- b) Condenar a Requerida a, em conformidade com o disposto no artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, praticar os actos consequentes à condenação do pedido anterior; e
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

143. De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 192.515,75 (cento e noventa e dois mil, quinhentos e quinze euros e setenta e cinco cêntimos) por ter sido esse o valor económico dado à presente acção arbitral e não contestado.

VIII. CUSTAS

144. Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida,

nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Lisboa, 5 de Junho de 2026

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Árbitra Presidente e Relatora)

Pedro Guerra Alves
(Árbitro vogal)

António Cipriano da Silva
(Árbitro vogal)