

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 903/2025-T**

**Tema: IVA: Direito à dedução – Atos preparatórios e atividade isenta – Artº 20º do CIVA. Correção de reporte de IVA – Artº 45º da LGT. Violação dos princípios da atividade administrativa e do prazo da ação inspetiva - Art.36º RCPITA. Juros compensatórios.**

## Sumário

- I.** Em conformidade com o artigo 19º e 20º do Código do IVA quando não se demonstre que uma aquisição de um bem ou de um serviço foi realizada em conexão com operações tributadas, incluindo as preparatórias daquelas, a dedução do IVA suportado não se pode constituir.
- II.** Nos termos do artigo 45º nº 3 da LGT em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.
- III.** Não existe violação dos princípios da atividade administrativa por falta de prestação de informação ao contribuinte dos dados recolhidos junto de terceiros, desde que lhe sejam integralmente facultados com o projeto de relatório para exercício de audição prévia. O prazo previsto no artigo 36.º, n.º 2, do RCPITA assume natureza meramente ordenadora, destinando-se a enquadrar e disciplinar a atuação da Administração Tributária, sem afetar o direito à liquidação.
- IV.** Quanto à liquidação de juros compensatórios não é possível afastar a culpa do sujeito passivo, operador económico, conhecedor da legislação geral de IVA, no que respeita às regras de dedução, em caso de dedução do IVA e afetação dos bens imóveis a atividade isenta, no ano de 2021.

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 24 de dezembro de 2025, Dra. Alexandra Coelho Martins (presidente), Dra. Catarina Belim e Dra.

1.

---

Cidália Conceição, acordam no seguinte:

## **I. RELATÓRIO**

**A...**, Lda, pessoa coletiva com o n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à anulação das liquidações adicionais de **Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”)** e juros compensatórios inerentes, referentes aos períodos de tributação de **2021**, no **valor global de € 593 938,67** e, bem assim, ao pagamento de uma indemnização pela garantia que vier a ser constituída para suspensão dos processos de execução fiscal instaurados.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 16 de outubro de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e, de seguida, notificado à AT.

Após nomeação dos árbitros, os mesmos comunicaram, em prazo, a aceitação do encargo. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD informou as Partes, por notificação eletrónica registada no sistema de gestão processual em 3 de dezembro de 2025, não tendo sido manifestada oposição.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º n.º 1, alínea c) do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 24 de dezembro de 2026.

Em 2 de fevereiro de 2026, a Requerida apresentou Resposta e juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 23 de fevereiro de 2026 a Requerente apresentou Requerimento a juntar documentos adicionais.

A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, teve lugar em 3 de março de 2026, na qual foi produzida prova testemunhal, tendo a Requerida informado que exerceria o contraditório relativamente ao Requerimento da Requerente nas suas alegações finais. Foi concedido às partes o prazo simultâneo de 15 dias para alegações finais escritas, as quais foram apresentadas pela Requerida e pela Requerente em 17 e 18 de março de 2026, respetivamente.

## **POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente sustenta que a sua atividade principal é promover a exploração direta dos seus imóveis, através da prestação de serviços de alojamento local e de eventos, e que no exercício de 2021 se dedicou à prestação de serviços de alojamento local e ao desenvolvimento de dois projetos ainda em construção, incluindo o projeto da *Avenida ...* para futura exploração direta.

Como a sua intenção era utilizar todos os imóveis em construção para exploração direta através da prestação de serviços de alojamento local e/ou de realização de eventos, deduziu todo o IVA suportado na aquisição de bens e serviços relacionados com aquela construção.

Fundamenta a dedução do IVA no regime de dedução do IVA estabelecido na Diretiva IVA e no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“Código do IVA”), e em jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) nomeadamente em doutrina, e nos Acórdãos proferidos pelo TJUE em 11 de julho de 1991 no Processo C-97/90 (*Lennartz*), e em 28 de fevereiro de 2018 no Processo C-672/16 (*Imofloresmina*), citando ainda os casos *Rompleman* e *Inzo*.

Refere que a conclusão do *projeto da Avenida ...* sofreu atrasos significativos, devido à pandemia Covid-19 e ao processo burocrático de licenciamento, o que gerou problemas de tesouraria, pelo que optou por alienar a terceiros (em operações isentas de IVA) as frações C e E do *projeto da Avenida ...* e que, pelo facto de as vendas terem sido isentas de IVA, tenciona proceder à regularização do IVA suportado na aquisição de bens e serviços associados às duas frações alienadas, nos valores totais de €187.033,65 (fração C) e de €108.236,01 (fração E).

Salienta que tem vindo a desenvolver as diligências necessárias para obter o licenciamento e os contratos necessários para iniciar rapidamente a sua atividade de alojamento local nas outras frações, e que as frações A, B, D, F, G e H já têm licença de AL, e que já existem reservas para as frações A, B e D.

E que não pode concordar com as correções efetuadas pela AT em sede de IVA, no âmbito da inspeção externa realizada ao ano de 2021, que teve como consequência: a) A anulação de todas as deduções de IVA feitas no ano de 2021, no valor (apurado pela AT) de €657.660,54, e b) Regularização a favor do Estado de todo o crédito de IVA reportado de 2020 para 2021 no montante (inscrito na declaração periódica do primeiro trimestre) de €126.946,00.

Considera que a conclusão da Requerida assenta em indícios recolhidos junto de terceiros no período compreendido entre outubro e dezembro de 2024 e ignora os elementos objetivos apresentados pela Requerente, pelo que as correções são ilegais tendo em conta

que o *projeto da Avenida ...* foi desenvolvido para exploração direta através da prestação de serviços sujeita a IVA.

Invoca que os contratos para publicitar o projeto para venda tiveram como finalidade publicitar o projeto como um todo, aumentando o futuro valor da sua utilização, a par de futuras ofertas (sem se vincular) que pudessem vir a ser feitas, e que em caso de necessidade colocava a hipótese de realocar os imóveis para venda (como sucedeu em 2024), regularizando o IVA deduzido a favor do Estado.

Conclui pela ilegalidade das liquidações de IVA que tem subjacente a correção às deduções de IVA em 2021.

Contesta também a anulação do crédito de IVA reportado de 2020 para 2021, considerando que o mesmo padece de todos os vícios apontados à correção relativa a 2021, e ainda que i) não foi objeto de inspeção; e ii) está para além do prazo de caducidade do direito a liquidar previsto no artigo 45º da LGT e iii) foi corrigido todo o saldo reportado de 2020.

Também refere que a AT ao corrigir as deduções de IVA teria de reflexamente considerar o IVA como custo em sede de IRC, pelo que as correções efetuadas sempre seriam ilegais por violação dos princípios da justiça e da prossecução do interesse público, consagrados nos artigos 266º, nº 2, da CRP e 55º da LGT.

Adicionalmente, considera que a AT violou os princípios da atividade administrativa e da atividade inspetiva porque em dezembro de 2024 já tinha recolhido junto de terceiros todos os elementos factuais com que fundamentou as correções, e que nunca prestou informações à Requerente quanto a esses elementos. E que por esse fato incumpriu com o prazo legal da inspeção, violando o regime do procedimento de inspeção, pelo que considera ilegais as correções efetuadas e das liquidações que daí advieram.

Por último, a Requerente entende que os juros compensatórios liquidados são sempre ilegais na medida que não existiu qualquer ato culposo do sujeito passivo no eventual atraso ou retardamento da liquidação de imposto, e requer o pagamento de uma indemnização pela garantia que vier a ser constituída para suspensão dos processos de execução fiscal por referência as referidas liquidações.

#### **POSIÇÃO DA REQUERIDA**

A Requerida considera que da análise efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”), foram detetadas irregularidades relacionadas com o IVA, designadamente a dedução (indevida) da totalidade do IVA suportado na construção dos imóveis identificados como B...,

---

incluindo o IVA autoliquidado na construção civil, considerando que tinham enquadramento numa atividade isenta.

Em sede inspetiva a Requerida, concretamente, relativamente ao empreendimento B... recolheu uma série de elementos, que incluem, entre outros, um contrato de mediação imobiliária objetivando a venda das oito moradias em 2021; um cartaz a publicitar a venda das moradias em causa pela imobiliária C... Lda em 2022, e esclarecimentos prestados pela “revista ...” de que a C... Lda. pretendia proceder à venda dos imóveis já em 2019, e que permitem concluir que a intenção imediata da Requerente era vender as frações que compunham o empreendimento.

Mais refere que em maio e junho de 2024, foram alienadas as frações “C” e “E” do empreendimento B..., e que mesmo após as referidas alienações foi mantido o cartaz publicitário referente às moradias em apreço, destacando a possibilidade de visita à casa modelo.

Pelo que os elementos que recolheu não são “*meros indícios*”, e evidenciam que o objetivo da Requerente relativamente ao empreendimento B... foi sempre a venda das moradias para habitação, o que ocorreu em 2024, com a venda de duas das oito moradias.

Refere ainda que as referidas moradias têm uso habitacional pelo que nunca poderiam ser afetas à prestação de serviços de alojamento local.

Por outro lado, alega que não basta à Requerente invocar a intenção de exercer uma atividade tributada, na medida em que essa intenção tem de ser objetivamente comprovada, o que no caso não ocorreu, salientado que a documentação apresentada com o PPA não se mostra apta a comprovar o que quer que seja.

E que assim, resulta provado que o empreendimento B... tem uso habitacional, estando por isso, afeto a uma atividade isenta de IVA, nos termos do artigo 9º nº 30 do CIVA.

Quanto ao montante de €126.946,00 de crédito de imposto do ano de 2020, reportado no Campo 61 da DP de IVA do período de 2021/03T deve ser desconsiderado, uma vez que não foram facultados elementos que justifiquem o crédito de imposto em análise.

E quanto à invocação de caducidade alega que nos termos do nº 3 do artigo 45º da LGT “...em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o exercício desse direito...”, pelo que a Requerida pode, a todo o tempo, promover a análise do reporte de IVA e propor as correções que se mostrem devidas, no prazo em que esse direito (leia-se, o de reporte) esteja a ser exercido.

Quanto à correção correspondente em sede de IRC, considera que tal não seria possível em 2021 porque deve ser observado o disposto nos artigos 29º e 34º, ambos do CIRC, em conjugação com o Decreto Regulamentar 25/2009 de 14 de setembro, ou seja, os bens ainda não tinham entrado em funcionamento em 2021, pelo que não são aceites como gastos as depreciações e amortizações de ativo não sujeito a depreciação.

Menciona, quanto à alegada violação dos princípios da atividade administrativa e do prazo da ação inspetiva, que pode realizar todas as diligências para apuramento da verdade ao abrigo do princípio da atividade administrativa nos termos do disposto no nº 1 do artigo 63º da LGT, e do artigo 6º do RCPITA que estabelece o princípio da descoberta da verdade material, e que a lei não impede que sejam ouvidas quaisquer outras pessoas, conforme prevê a alínea g) do nº 1 do artigo 29º do RCPITA.

Entende que não foi desproporcional a recolha de informação junto de terceiros e que os esclarecimentos e informações que recebeu se revelaram cruciais para a descoberta da verdade material, pois foi através dos mesmos que apurou a existência de contratos de mediação imobiliária e soube da publicitação dos imóveis em revista, com o propósito da venda, e que não estava de *má-fe*, mas apenas a cumprir as suas funções.

Salienta que Requerente exerceu o seu direito de participação e teve oportunidade de responder às correções projetadas pelos SIT na sede própria.

Quanto ao prazo do procedimento inspetivo, a Requerida considera que foi imperiosa a sua prorrogação por terem sido detetadas múltiplas situações que levaram à solicitação de esclarecimentos adicionais, e que o mesmo assentou na concreta verificação de um requisito previsto na lei, não cabendo à Requerente ajuizar se há ou não um *“elemento objetivo que permita qualificar o presente procedimento como especialmente complexo”*.

Finalmente considera que são devidos juros compensatórios nos termos do nº 1 e nº 2 do artigo 35º da LGT, uma vez que o retardamento da liquidação é, face aos fatos expostos, imputável ao sujeito passivo, e que face à ilegalidade da liquidação considera prejudicada a apreciação do pagamento de indemnização por garantia indevida.

## II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido de declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios, que constituem o objeto da ação arbitral, por enquadramento no âmbito da apreciação da legalidade de *“atos de liquidação de tributos”*, nos termos previstos nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a); 5.º, n.ºs 1 e 3; e 11.º, n.º 8, todos do RJAT.

A competência deste Tribunal Arbitral estende-se, ainda, ao pedido dependente de indemnização por prestação indevida de garantia, prevista no artigo 53.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, contado do prazo limite para pagamento voluntário dos atos de liquidação vertentes, fixado em 17 de julho de 2025, tendo a ação arbitral dado entrada em 14 de outubro de 2025.

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

### **III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

#### **1. FACTOS PROVADOS**

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

- A. A A..., Lda, é uma pessoa coletiva com o nº..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa, constituída a 18/12/2012, com um capital social de 5.000,00€ - cf. Relatório de Inspeção Tributária, (“RIT”).
- B. De acordo com a Certidão Permanente tem como objeto *“Compra e venda, exploração e promoção de imóveis, a compra e revenda dos imóveis adquiridos para esse fim, consultoria e serviços de gestão de imóveis”* – cf. RIT.
- C. A sua atividade principal é a *“Compra e venda de Bens Imobiliários - CAE 68100”* e como CAE’s secundários tem o *“Alojamento Mobilado para Turistas- CAE 055201”* e *“Outros Locais de Alojamento de Curta Duração- CAE 055204”*. – cf. RIT.
- D. Em sede de IVA está enquadrada no regime normal trimestral com afetação real de parte dos bens e, em sede de IRC, no regime geral de tributação -cf. RIT.
- E. No ano de 2021 todos os proveitos da A..., Lda., aqui Requerente, resultaram da atividade de alojamento local, tendo o volume de negócios sido de €51.175,57– cf. RIT e anexo 2 (Mod. 22) ao RIT.

---

F. No mesmo exercício de 2021 a Requerente encontrava-se a desenvolver dois projetos ainda em construção (Cf. Doc. nº 1 (RIT) junto ao PPA:

(a) O projeto da *Avenida ...*, empreendimento (“B...”, sito na Av..., em Cascais) correspondente à aquisição, demolição e construção de oito frações autónomas (as frações A,B,C,D,E,F,G e H do prédio atualmente inscrito na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ... sob o artigo ...); e

(b) O projeto da...– construção de um imóvel (prédio atualmente inscrito na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ... sob o artigo ...).

G. Em relação ao projeto da *Avenida ...*, foi publicado um anúncio no n.º 69 da revista “...” (pp. 132/133), de dezembro de 2019, dirigido à sua comercialização sob a marca “B...”, pela sociedade C..., Lda., referindo como data previsível de conclusão o 2.º semestre de 2021 (Cf. documentação anexa ao RIT – Anexo 13).

H. Ainda em relação a este projeto da *Avenida ...*, a Requerente celebrou, em 28 de julho de 2021, com uma mediadora imobiliária denominada E..., Lda., um contrato de mediação imobiliária para venda das oito frações com preços de venda no intervalo de €2.200.000,00 e €2.900.000,00 (Cf. contrato de mediação em anexo ao RIT – Anexo 3).

I. Nos termos da Cláusula Quarta do contrato de mediação, pela prestação dos referidos serviços, a E... terá direito a receber uma comissão de 5% (Cinco por Cento) calculada com base no preço de venda do imóvel e que deverá ser paga por cada imóvel vendido, na proporção dos valores recebidos pelo proprietário ou aquando da celebração da escritura. O contrato tem a vigência de 12 (Doze) meses, produzindo efeitos a partir da data da sua assinatura em 28 de julho de 2021 (até 28 de julho de 2022), podendo ser renovado por períodos adicionais de 12 (Doze) meses. O contrato estabelece que a renovação automática pode ser impedida através de carta registada com aviso de receção ou outro meio equivalente, enviada ou notificada com antecedência mínima de 10 dias em relação ao seu termo. (Cf. contrato de mediação em anexo ao RIT – Anexo 3).

J. Em 2022, a sociedade C..., Lda. colocou lonas promocionais para comercialização do empreendimento no muro frontal das vivendas em construção com uma imagem em 3D do empreendimento e contactos (Cf. documentação anexa ao RIT/imagens do Google Maps – Anexo 20).

K. Em 2024 a Requerente alienou duas das frações do empreendimento *Avenida ...*, as frações C e E., tendo as escrituras publicas sido realizadas respetivamente a 16 de maio

de 2024 e 20 de junho de 2024, com intervenção das mediadoras imobiliárias F..., Lda. e G..., Lda. - cf. Anexo 15, Anexo 22 e Anexo 23 ao RIT.

- L. Foi realizada ação inspetiva externa, de acordo com a Ordem de Serviço n.º OI2024..., com despacho de 11/06/2024, ao Sujeito Passivo A... LDA, aqui Requerente, com âmbito parcial, para análise declarativa em sede de IRC e IVA, e incidiu sobre o ano de 2021. – cf. RIT.
- M. Em 17/06/2024 foi enviada carta-aviso por correio digital através da *Via CTT*, nos termos da alínea l) do n.º 3 do art.º 59º da LGT e do art.º 49º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira. – cf. RIT.
- N. Os atos de inspeção foram iniciados em 05/07/2024, com a assinatura da Ordem de Serviço por H..., titular do NIF ... - cf. RIT.
- O. De acordo com o previsto no n.º 3 do art.º 57-A da LGT foi suspenso o prazo para a conclusão do procedimento inspetivo durante o mês de agosto e terminando o referido prazo no dia 05/02/2025, foi o mesmo objeto de prorrogação por mais três meses, por Despacho de 20/01/2025, comunicado à Requerente, na pessoa de seu mandatário, Dr..., através do n/ ofício n.º ... de 21/01/2025, com o fundamento de o processo ser “*especialmente complexo*”. – cf. RIT.
- P. Os fundamentos da AT para efetuar as correções em sede de IVA, são em síntese os seguintes (cf. RIT):
  - a) O sujeito passivo procedeu à dedução da totalidade do IVA suportado na construção do artigo matricial..., da freguesia de “União das Freguesias de ...e...”, que teve origem no artigo ... da mesma freguesia, sendo as 8 moradias também conhecidas/denominadas por empreendimento B..., e doravante identificado como tal, alegando que o mesmo foi construído com vista a ser afeto a uma atividade sujeita e não isenta de IVA.
  - b) Em informações prestadas à AT, alega a Requerente que o seu objetivo com a construção deste artigo matricial era vir a afetá-lo exclusivamente à atividade de “*short term rental/ alojamento local*”, e que vendeu as frações “C” e “E” em 2024, apenas por dificuldades de tesouraria, por gastos inesperados, pelo crescimento do mercado da venda de imóveis para habitação e pelas possibilidades abertas pelo programa *simplex*, e que não prevê vender qualquer outra fração, tencionando “*avançar com os registos de Alojamento Local e explorar as frações nessa atividade, como sempre foi sua intenção, assim que os procedimentos de autorização de utilização estejam concluídos*”.

- c) A este respeito, a AT aponta que a Memória Descritiva correspondente ao imóvel em análise, refere que *“O programa do novo edifício **consiste num projeto de Habitação Multifamiliar**”*.
- d) **Em 2021**, a A... assinou um contrato de mediação imobiliária com a E... Lda, (Anexo 3 ao RIT), tendo como objeto as 8 moradias da Av. ... em Cascais, frações A a H, art.º matricial ... onde já estava definido o preço de venda concreto de cada moradia, conforme quadro seguinte:

| Fração | Tipologia | Área Bruta | Área Útil | Área Total Dep. | Preço de Venda |
|--------|-----------|------------|-----------|-----------------|----------------|
| A      | V4        | 323,0      | 275,6     | 128,78          | €2.700.000,00  |
| B      | V3+1      | 368,3      | 275,6     | 153,53          | €2.900.000,00  |
| C      | V4        | 340,8      | 279,3     | 158,53          | €2.700.000,00  |
| D      | V3        | 261,3      | 213,6     | 92,53           | €2.000.000,00  |
| E      | V4        | 272,1      | 225,3     | 128,53          | €2.200.000,00  |
| F      | V4        | 272,1      | 225,3     | 128,53          | €2.200.000,00  |
| G      | V4        | 272,1      | 225,3     | 128,53          | €2.200.000,00  |
| H      | V4        | 272,1      | 225,3     | 128,53          | €2.200.000,00  |

- e) **Em 2022**, de acordo com a informação disponível em fonte aberta no *Google Maps Street View* em setembro/2022, é visível um cartaz a publicitar as moradias em causa pela imobiliária C... LDA - cf. Anexo 20 ao RIT.
- f) Conforme esclarecimentos prestados pela “Revista ...”, foi apurado que, **em 2019**, a C... LDA pretendia proceder à venda dos imóveis que compreende... Urbana” a publicidade daquele mesmo empreendimento, que conclui o seu artigo publicitário com a seguinte frase *“É aqui que vai querer viver!”* – cf. Anexo 13 ao RIT.
- g) **Em 2023**, o sujeito passivo assinou um contrato de mediação imobiliária com a imobiliária G..., LDA, em anexo 9, também para venda do imóvel da Av. ... em Cascais – cf. Anexo 9 ao RIT.
- h) **Em 2024**, é efetuada a escritura de Constituição Propriedade Horizontal, na qual consta que *“o prédio passa a ser composto (...) num total de oito frações autónomas, todas destinada a habitação (...)”*- cf. Anexo 21 ao RIT.
- i) A **16/05/2024**, a A... concretiza a venda da fração “C” com intervenção da imobiliária F... Lda, por escritura pública -cf. Anexo 22 ao RIT.

- j) A **20/06/2024**, a A... concretiza a venda da fração “E” com intervenção da imobiliária G..., LDA. – cf. Anexo 23 ao RIT.
- k) A **11/12/2024**, em deslocação ao local, na Av. ... em Cascais, foi possível verificar que se mantém a existência de um cartaz a publicitar as moradias em análise (anexo 24 ao RIT), destacando a possibilidade de visita à casa modelo.
- l) Do exposto verifica-se que todos os factos evidenciam como destino, **desde o início da sua projeção e construção/ reabilitação, a venda das 8 moradias para habitação** e não a sua exploração a título de AL. Facto concreto é que, efetivamente, em 2024 veio a verificar-se a venda de duas das 8 moradias em causa.
- m) Ou seja, todos os factos fazem prova de que as moradias têm enquadramento numa atividade isenta de IVA, nos termos do n.º 30 do art.º 9º do CIVA.
- n) Adicionalmente, verifica-se que as 8 moradias constituem frações autónomas integradas num artigo em propriedade horizontal com destino a habitação e questiona-se se, o exercício da atividade de AL, regulado pelo Decreto-Lei n.º 128/2014, em fração autónoma destinada a habitação, segundo menção constante do título constitutivo da propriedade horizontal do prédio em que esta se integra, nos termos do art.º 1418º, n.º 2, al. a) do Código Civil (CC), constitui ou não, uso diverso do fim a que essa fração se destinada, nos termos do n.º 2 do art.º 1422º do CC.
- o) A este respeito, foram proferidos acórdãos divergentes nos últimos anos, vindo o Pleno das Secções Cíveis do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) a 22/03/2022, proferir um Acórdão de uniformização de jurisprudência (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 4/2022) que decidiu nos seguintes termos: ***“No regime da propriedade horizontal, a indicação no título constitutivo, de que certa fração se destina a habitação, deve ser interpretada no sentido de nela não ser permitida a realização de alojamento local.”***
- p) Ora, conforme disposto no artigo 20.º do CIVA, esta afetação a uma atividade não tributada, em que não se verifica a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas (atentas as evidências de venda para uso de fins habitacionais), implica a correção do direito à dedução do IVA incorrido na construção do imóvel designado por empreendimento B... .
- q) Conforme esclareceu a Requerente, e foi possível verificar na contabilidade, a mesma procedeu à dedução do IVA de acordo com o método da afetação real dos gastos, de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 23 do CIVA, nos termos

do qual poderá deduzir na totalidade o IVA suportado nas aquisições para a atividade tributada e não poderá deduzir qualquer valor de IVA suportado nas aquisições para atividade isenta.

- r) Da análise à contabilidade do sujeito passivo (balancete em anexo 25 e extratos das contas 45- investimentos em curso e conta 2432- IVA dedutível em anexo 26 e 27, respetivamente), verificou-se o seguinte:
- Na conta “45304...- ... (...)”, e respetivas subcontas, está contabilizado investimento em curso relativo à moradia “Cascais- ...”,
  - Na conta “45305...-B...”, e respetivas subcontas, está contabilizado o investimento em curso relativo ao empreendimento B...,
  - Na conta “2432...- IVA Dedutível”, e respetivas subcontas, ou seja, numa única rubrica, está contabilizado todo o IVA dedutível afeto a ambos os Imóveis, sem discriminação do imóvel a que respeita.
- s) Do confronto entre os documentos de suporte aos registos contabilísticos e a sua contabilização, verificou-se:
- A existência de algumas faturas correspondentes ao empreendimento B..., contabilizadas na conta 4530402 – “Cascais –...- Iva Autiliq”, extratos da conta corrente -cf. Anexo 26 ao RIT.
- t) Face ao exposto bem como aos valores totais de IVA a deduzir apurados pela A..., e no sentido de esclarecer o IVA deduzido relativamente a cada empreendimento, houve necessidade de pedir esclarecimentos adicionais à sociedade.
- u) Em resposta veio o sujeito passivo juntar o seguinte quadro resumo por trimestre apurando os seguintes valores:

| Projecto   | Trimestre | Valor base investimento | IVA 23%            | Total                 | Iva Auto-Liquidação |
|--|-----------|-------------------------|--------------------|-----------------------|---------------------|
| Av <input type="text"/>                          | 1º T 2021 | 564 142,08 €            | 7 348,05 €         | 571 490,13 €          | 122 395,50 €        |
|  | 2º T 2021 | 627 474,31 €            | 3 381,00 €         | 630 855,31 €          | 140 938,09 €        |
|  | 3º T 2021 | 666 553,75 €            | 3 933,00 €         | 670 486,75 €          | 149 374,60 €        |
|  | 4º T 2021 | 928 273,16 €            | 7 304,73 €         | 935 577,89 €          | 206 193,62 €        |
| <b>Total 2021 - Av <input type="text"/></b>      |           | <b>2 786 443,30 €</b>   | <b>21 966,78 €</b> | <b>2 808 410,08 €</b> | <b>618 901,81 €</b> |
| Praceta <input type="text"/>                     | 1º T 2021 | 615 113,96 €            | 10 573,18 €        | 625 687,14 €          | 130 899,52 €        |
|  | 2º T 2021 | 553 370,72 €            | 6 336,30 €         | 559 707,02 €          | 120 938,98 €        |
|  | 3º T 2021 | 577 387,74 €            | 46 528,14 €        | 623 915,88 €          | 86 271,05 €         |
|  | 4º T 2021 | 642 411,38 €            | 36 053,50 €        | 678 464,88 €          | 111 699,41 €        |
| <b>Total 2021 - Praceta <input type="text"/></b> |           | <b>2 388 283,80 €</b>   | <b>99 491,12 €</b> | <b>2 487 774,92 €</b> | <b>449 808,96 €</b> |

- v) Foram novamente solicitados esclarecimentos à empresa e questionado o contabilista certificado sobre a elaboração do respetivo apuramento.
- w) Esclareceu o contabilista certificado que o apuramento foi efetuado por imóvel com recurso a um mapa extra contabilístico. No entanto, o mesmo mapa não foi disponibilizado à AT. Não obstante, da observação ao quadro supra, é possível verificar-se que o total da base tributável apurada relativamente ao empreendimento B... é 2.808.410,08€.
- x) Assim, analisada a contabilidade, confrontados os valores constantes da mesma com o quadro supra, verificada **fatura a fatura** e contrapostas as mesmas com os extratos das contas **“45- Investimentos em curso”** e com os elementos enviados, foi apurado que o sujeito passivo deduziu IVA relativo ao empreendimento B... no montante de total de **657 660,54€**.
- y) Face ao exposto, e sublinhando os factos apontados, a AT entende que as frações supramencionadas têm enquadramento numa atividade isenta, nos termos do n.º 30 do art.º 9º do CIVA, pelo que, o correspondente IVA suportado/ autoliquidado não poderá ser deduzido, sob pena de violar o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 20 do CIVA.
- z) Assim, atendendo ao disposto no artigo 20º do CIVA, propõe uma correção ao IVA deduzido a título de imobilizado no campo 20 das Declarações Periódicas de IVA, respeitante ao empreendimento B... em 2021, no montante total de **657 660 54€**, distribuído por trimestres conforme quadro seguinte (cf. faturas no Anexo 28 RIT):

| <b>Correções apuradas</b> |  |                     |                     |
|---------------------------|--|---------------------|---------------------|
| <b>PERÍODO</b>            | <b>Correção ao Imposto/IVA dedutível (campo 20 a 61)</b> |                     |                     |
|                           | <b>Declarado</b>   | <b>Correção</b>     | <b>Corrigido</b>    |
| 2021/03 T                 | 381 205,11 €   | 249 341,50 €        | 131 863,61 €        |
| 2021/06 T                 | 286 315,38 €   | 150 757,30 €        | 135 558,08 €        |
| 2021/09 T                 | 316 130,29 €   | 160 728,30 €        | 155 401,99 €        |
| 2021/12 T                 | 384 457,06 €   | 223 779,44 €        | 160 677,61 €        |
| <b>TOTAL</b>              | <b>1 368 107,84 €</b>                                    | <b>784 606,54 €</b> | <b>583 501,29 €</b> |

- aa) Da mesma forma, também o valor de 126 946,00€, constante no campo 61 da declaração periódica 2021/03T, relativo a um reporte do período anterior, deverá ser objeto de correção.
- bb) Da análise à Declaração Periódica (DP) de IVA relativa ao período 2021/03T, verifica ter sido considerado o valor de 126 946,00€ no *Campo 61 – Excesso a reportar do período anterior*.
- cc) No sentido de validar aquele valor, foram solicitados elementos à Requerente *“Montante total do IVA deduzido por artigo e por fração até ao final de 2020, juntando o suporte contabilístico para esse apuramento, designadamente os extratos de conta corrente do IVA e dos Investimentos em curso”* – cf. Anexo 16 do RIT.
- dd) O sujeito passivo não facultou elementos referindo que *“...o dever de prestar informações está limitado ao princípio da proporcionalidade consagrado no art.º 7º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, nos termos do qual “As ações integradas no procedimento de Inspeção Tributária devem ser adequadas e proporcionais aos objetivos de inspeção tributária”*.
- ee) Face à falta de elementos adicionais, foram confrontados os elementos já anteriormente disponibilizados pela A..., com os constantes das declarações fiscais apresentadas pelo mesmo, verificando-se que deduziu até ao final de 2021, relativamente ao empreendimento B..., o montante total de 949 438,89€ de IVA.

| <b>IVA Deduzido por cada fração</b> |                     |
|-------------------------------------|---------------------|
| Fração A                            | 131 022,57 €        |
| Fração B                            | 143 365,27 €        |
| Fração C                            | 131 972,01 €        |
| Fração D                            | 104 438,28 €        |
| Fração E                            | 108 236,03 €        |
| Fração F                            | 109 185,47 €        |
| Fração G                            | 109 185,47 €        |
| Fração H                            | 112 033,79 €        |
| <b>TOTAL</b>                        | <b>949 438,89 €</b> |

- ff) Assim, a AT refere que o sujeito passivo deduziu indevidamente o montante de 291 778,35€ em anos anteriores a 2021, valor que resulta da diferença entre 949 438,89€ e 657 660,54€.
- gg) Este montante de 291 778,35€, indevidamente deduzido nos termos do disposto no artigo 20º do CIVA, originou o valor de 126 946,00€ em crédito de imposto no *Campo 61 – Excesso a reportar do período anterior* da DP de IVA do período 2021/03T, pelo que não tendo sido facultados elementos que justifiquem o crédito de imposto em análise, o mesmo será objeto de correção.
- Q. Foi dado conhecimento do projeto de relatório à sociedade através do ofício nº ... também de 18/03/2025. – cf. RIT.
- R. E a Requerente foi notificada através do ofício nº ...de 18/03/2025, para no prazo de 25 (vinte e cinco) dias exercer o seu direito de audição, o que fez tendo dado entrada nos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa a 16/04/2025 o referido direito de audição. -cf. RIT Anexo 30 e Doc. 1 2ª Parte do PPA.
- S. Em síntese, no direito de audição a Requerente invoca todos os vícios invocados no PPA de i) Ilegalidade das correções projetadas pela AT por violação dos princípios da atividade administrativa do prazo das ações inspetivas em violação ao disposto nos artigos 7º, 8º e 9º do RCPITA, bem como ao disposto nos artigos 55º e 59º da LGT, ii) Ilegalidade das correções efetuadas e das liquidações emitidas por violação do regime da dedutibilidade do IVA; iii) Ilegalidade da anulação do crédito de IVA reportado de 2020 para 2021.
- T. A Requerente juntou ao direito de audição, os seguintes documentos:
- a. Relatório de Gestão de 2021, como doc. nº 2 – cf. como Doc. 2 junto ao Doc. 1-2ª parte do PPA;

- b. Detalhe da comunicação prévia feita junto da Camara Municipal de Cascais – cf. como Doc. 3 junto ao Doc. 1 - 2ª parte do PPA;
  - c. Um estudo de rentabilidade da exploração do alojamento local feito por uma empresa especializada – cf. como Doc.4 junto ao doc. 1 – 2ª parte do PPA;
  - d. As previsões feitas por uma empresa especializada para prestar serviços de apoio ao alojamento local – cf. Doc.5 junto ao Doc. 1 - 2ª parte do PPA;
  - e. As condições propostas por uma empresa especializada com a qual a Requerente está a negociar a prestação de serviços de apoio ao alojamento local – cf. Doc. 6 junto ao Doc. 1 - 2ª parte do PPA.
- U. Por outro lado, a Requerente no seu direito de audição solicitou (nos pontos 99 e 100), para efeitos dos artigos 58 e 58-A do RCPITA, a regularização da sua situação tributária quanto às seguintes correções (cf. RIT):
- a) O acréscimo de €10.500,00 a matéria coletável de IRC, nos termos e com os fundamentos previstos previstos no ponto V.I. do Projeto de Relatório; e
  - b) A regularização a favor do Estado de € 187.033,65 de IVA associado a construção da Fração "C" do projeto da Avenida ... (alienada sem IVA em 2024), a realizar nos termos previstos no artigo 24.º do Código do IVA; e
  - c) A regularização a favor do Estado de € 108.236,01 de IVA associado a construção da Fração "E" do projeto da Avenida ... (alienada sem IVA em 2024), a realizar nos termos previstos no artigo 24.º do Código do IVA.
- V. A regularização não foi efetuada nos termos acima descritos não tendo sido assinada a ata de concretização da regularização - cf. RIT.
- W. Relativamente às correções em sede de IVA foram emitidos os seguintes atos de liquidação adicional de IVA, juros compensatórios e demonstração de acerto de contas:
- X. Liquidação de IVA n.º 2025 ... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., onde foi liquidado o valor de € 118.030,26 (cujo valor a pagar foi de € 116.872,29 devido a desconto de autoliquidação utilizado); liquidação de juros compensatórios n.º 2025 ... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., onde foi liquidado o valor de € 18.481,83 com data-limite de pagamento a 17 de julho de 2025- cf. docs. 2 a 6 juntos ao PPA;
- Y. Liquidação de IVA n.º 2025... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., onde foi liquidado o valor de € 120.753,22; liquidação de juros compensatórios n.º 2025 ... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., onde foi liquidado o valor de € 17.719,29 com data-limite de pagamento a 17 de julho - cf. docs. 7 a 11 juntos ao PPA;

- Z. Liquidação de IVA n.º 2025 ... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., onde foi liquidado o valor de € 104.952,50; liquidação de juros compensatórios n.º 2025 ... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., onde foi liquidado o valor de € 14.423,06 com data-limite de pagamento a 17 de julho – cf. docs. 12 a 16 juntos ao PPA;
- AA. Liquidação de IVA n.º 2025 ... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., onde foi liquidado o valor de € 177.975,17; liquidação de juros compensatórios n.º 2025 ... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., onde foi liquidado o valor de € 22.761,31. – cf. docs. 17 a 21 juntos ao PPA.
- BB. O imposto não foi pago tendo sido instaurados os processos de execução fiscal n.º ...2025...,...2025...,...2025...,...2025...,...2025..., ...2025..., ...2025... e ...2025..., tendo também sido já aceite a constituição de garantia sob a forma de hipoteca voluntária sobre bem imóvel – cf. Docs. 36 a 44 juntos ao PPA.
- CC. Em maio de 2025, a Requerente foi registada como estabelecimento de alojamento local na Câmara Municipal de Cascais e feitas reservas em outubro de 2025 – cf. Documentos 26 a 35 juntos ao PPA.
- DD. E no dia 14 de outubro de 2025 a Requerente apresentou o pedido de constituição deste tribunal arbitral, o qual foi aceite a 16 de outubro de 2025 (cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) no SGP do CAAD).

## **2. FACTOS NÃO PROVADOS**

Com relevância para a decisão, não se provou que a atividade principal da Requerente é a exploração de imóveis na modalidade de alojamento local, pois esta tem como atividade principal reportada a compra e venda de bens imobiliários. A circunstância de em 2021 só ter rendimentos de exploração está diretamente conexa com o facto de estar em fase de construção/desenvolvimento a edificação dos imóveis, que só geram rendimentos de comercialização quando finalizados e encontrado um comprador (artigos 1.º, 3.º, 7.º, 8.º do PPA).

Também não se provou que desde o início do projeto B... a Requerente visasse a sua exploração como alojamento local (artigos 7.º e 8.º do PPA). Pelo contrário ficou evidente com prova cabal (documental) que desde 2019 o Requerente projetava vender as frações desse empreendimento e que desenvolveu múltiplas iniciativas nesse sentido, com contratação de mediadores e iniciativas de publicidade para a sua comercialização. Essas evidências perduraram no tempo, verificando-se em 2019, 2021 e 2022. O não sucesso na venda explicável por diversas razões, nomeadamente preço e período da pandemia, não constitui

facto revelador de afetação a alojamento local, pois mantiveram-se as referidas manifestações de comercialização (venda), incompatíveis com o desígnio alegado pela Requerente.

Nem, bem assim, o registo para alojamento local efetuado em maio de 2025 com a primeira reserva em 2025 logram demonstrar que o projeto, nos anos 2019, 2020, 2021 tivesse esse objetivo. Mais se afigura uma tentativa *a posteriori* cujo único propósito parece ser o de convencer este tribunal (sem sucesso, diga-se) de uma narrativa contrariada por factos e prova contundentes.

Mais não se provou que a Requerente só em 2024 tenha decido alienar duas frações.

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

### **3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

Os factos dados como provados e não provados resultaram da prova produzida no presente processo, designadamente a prova documental junta aos autos pela Requerente, do processo administrativo junto aos autos pela Requerida.

Em relação ao depoimento da testemunha I..., contabilista externo da Requerente, referiu que o imóvel em construção era para atividade de alojamento local, mas quando questionado e confrontado com o Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a Requerente e a E..., LDA (Anexo 3 do RIT), disse que não tinha conhecimento do mesmo e que não se recordava (minutos 10.23; 18.36; 19.23). Quando questionado sobre a publicidade numa revista, logo em 2019, também disse que não se recordava e que essa parte não passava por ele (minuto 20.54). Disse também, reiterando que não conhecia o contrato, já referido, que tendo de ser realizado algum dinheiro teriam de se valorizar todos os bens e que sempre lhe foi dito que era para alojamento local (minuto 25.37). A testemunha desconhece manifestamente os factos essenciais, fez afirmações sem suporte em dados efetivos e sem razão de ciência, não prestando contributo útil para o esclarecimento dos factos que se prendem com matérias relativas ao negócio da Requerente, envolvendo decisões de gestão e de comercialização dos imóveis, e não com questões contabilísticas (sem prejuízo de serem refletidas na contabilidade).

Não se deram como provadas (nem não provadas) as alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

#### **IV. DO DIREITO**

##### **1. QUESTÕES A DECIDIR**

Resulta do artigo 124º, nºs 1 e 2, alínea b) do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 19º nº 1, alínea a) do RJAT que nos casos de vícios que conduzam à mera anulabilidade e relativamente aos quais não foi estabelecida uma relação de subsidiariedade pela impugnante, deverá a ordem da respetiva apreciação ser determinada de acordo com o prudente critério do julgador, de forma a assegurar a mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Face a esta regra aprecia-se em primeiro lugar os alegados vícios de ilegalidade das correções efetuadas e das liquidações emitidas pela AT por violação dos princípios da atividade administrativa e do prazo das ações inspetivas.

##### **1.1 SOBRE A ILEGALIDADE DAS CORREÇÕES EFETUADAS E DAS LIQUIDAÇÕES EMITIDAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA POR VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA E DO PRAZO DAS AÇÕES INSPETIVAS**

A Requerente refere que a AT procedeu à recolha de elementos junto de terceiros, sem facultar essa informação à Requerente, e que por isso, ocorreu violação dos princípios da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação consagrados nos artigos 7º, 8º e 9º do RCPITA e nos artigos 55º e 56º da LGT, que impõem que a AT comunique atempadamente aos sujeitos passivos todas as diligências e informações relevantes que lhe permitam dar também a devida resposta.

Acrescenta que as realizações de diligências inúteis prolongaram ilegalmente a inspeção para além dos seis meses previstos no RCPITA, e sem nenhuma fundamentação concreta, pelo que houve violação grosseira dos princípios da atividade administrativa e consequentemente do prazo para conclusão da ação inspetiva nos termos do artigo 36º do RCPITA pedindo que as correções sejam consideradas ilegais por violação do regime exposto, com a consequente declaração de ilegalidade das liquidações que daí advieram.

Vejamos,

A AT encontra-se vinculada ao princípio da descoberta da verdade material, estabelecido no artigo 6º do RCPITA, e nessa medida pode realizar as diligências necessárias

ao apuramento da verdade, podendo no âmbito da ação inspetiva, ao abrigo do princípio da cooperação estabelecido no artigo 59º da LGT, e do disposto no artigo 29º do RCPITA ouvir terceiros.

O artigo 29º do RCPITA refere expressamente na alínea g) do nº 1 que no âmbito da ação de inspeção podem ser ouvidos os sujeitos passivos, membros dos órgãos sociais, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas, ou *quaisquer outras pessoas*, sempre que o seu depoimento tenha interesse para o apuramento dos fatos tributários.

Face à redação da norma acima referida, não existe impedimento legal de recolha de elementos juntos de terceiros.

Quanto à violação dos princípios, nomeadamente da cooperação e contraditório alegados pela Requerente, por falta de informação prestada pela Requerida relativamente às diligências efetuadas junto de terceiros, há a referir que o princípio da cooperação se dirige a todos os intervenientes no procedimento, desde a Autoridade Tributária, sujeito passivo ou terceiros.

E a Requerida, ao abrigo desse princípio requereu informação a terceiros, o que lhe é permitido, em busca da verdade material, desde que cumpra com os princípios da boa-fé e da proporcionalidade.

O artigo 48º do RCPITA é uma concretização do artigo 9º do mesmo diploma que estabelece regras de cooperação entre os intervenientes. O nº 2 do artigo 48º pode ser importante para concretizar o estabelecido no artigo 58º nº 1 do RCPITA, segundo o qual a entidade inspecionada pode, no decurso do procedimento de inspeção proceder à regularização da sua situação tributária, mesmo quando as infrações tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento.

A Requerente fundamentou a falta de cooperação com o nº 2 do artigo 48º do RCPITA, que transcreveu no artigo 46º do PPA, tendo, no entanto, omitido a seguinte parte da norma *“e que sejam comprovadamente necessários ao cumprimento dos seus deveres tributários acessórios.”*.

Ora, a Requerente tomou conhecimento de todos os elementos da inspeção recolhidos junto de terceiros, tendo optado por não aceitar a regularização nos termos propostos, pelo que não assinou a ata de regularização, o que prova que não houve qualquer incumprimento dos referidos princípios de proporcionalidade, do contraditório e da cooperação consagrados nos artigos 7º, 8º e 9º do RCPITA e nos artigos 55º e 59º da LGT.

No que respeita, em concreto, ao exercício do contraditório, a sua omissão nos casos consagrados no artigo 60º da LGT, constitui um vício de procedimento, suscetível de conduzir

à anulação da decisão que vier a ser tomada (cf. artigo 135º do Código de Procedimento Administrativo “CPA”).

No entanto, no caso em concreto, a Requerente tomou conhecimento de todos os elementos recolhidos junto de terceiros, os quais estão devidamente identificados e anexos ao RIT e exerceu o contraditório nos termos do artigo 60º da LGT.

Por mero dever, refira-se que só não seria assim se a Requerida tivesse omitido no RIT elementos relevantes como a identificação das entidades que contactou, impedido esse exercício do contraditório, o que não ocorreu, pois estão anexos ao RIT os pedidos e respetivas respostas aos pedidos. E como resulta do direito de audição apresentado, a Requerida teve oportunidade de se pronunciar sobre todos os elementos que foram recolhidos.

Por outro lado, a Requerente alega que a inspeção se prolongou ilegalmente, referindo que a AT prorrogou o prazo sem nenhuma fundamentação concreta da sua complexidade, e que não há nenhum elemento objetivo que permita qualificar o presente procedimento de inspeção como especialmente complexo.

Nos termos do disposto no artigo 36º nº 2 do RCPITA “*O procedimento de inspeção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início.*”.

No caso em apreço ocorreu prorrogação do prazo de inspeção, por um período de três meses, tendo sido indicado como fundamento que o “*processo é especialmente complexo*”.

Refira-se, desde já, que este fundamento é manifestamente insuficiente.

O dever de fundamentação da AT exige que esta justifique essa complexidade de modo objetivo, mencionado ainda que de modo sucinto a razão dessa complexidade, e o que foi concretizado e ainda se afigurava necessário concretizar. A insuficiência de fundamentação equivale a falta de fundamentação.

O artigo 36º nº 3 alínea a) é exemplificativo e elenca algumas das situações consideradas de especial complexidade, (cf. “*volume de operações, da dispersão geográfica ou da integração em grupos económicos nacionais ou internacionais das entidades inspeccionadas*”), pelo que impõe à AT que explicita quais as situações de especial complexidade que estão em causa e que justificam essa prorrogação de prazo.

Se assim não fosse, a AT poderia recorrer a esta disposição para prorrogar os prazos da inspeção em todas as situações que bem entendesse sem dar qualquer justificação que não fosse a mera remissão para aquela disposição, como aliás a Requerente questiona.

Vide neste sentido Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, Anotado e Comentado, 2ª Edição revista, atualizada e ampliada, 2021, a propósito da alínea a) do nº 3 do artigo 36º do RCPITA:

*“O dever de fundamentação impõe que nestas situações a Administração tributária concretize e indique, quais os factos suscetíveis de se enquadrar na disposição legal em que se baseiam.”*

Vide também o Acórdão do TCA Sul, de 27-11-2014, processo nº 05278/12:

*“Nestes casos, não basta que na prorrogação do procedimento inspetivo a Administração Tributária se limite a indicar, quanto à fundamentação, a disposição legal na qual a mesma se baseia, uma vez que os motivos se encontram tipificados no artigo 36º nº 3 do RCPIT. (...) Nesta fundamentação deve a Administração fazer constar, por exemplo, a indicação das diligências e actos já praticados, bem como os obstáculos e dificuldades na sua atuação, as diligências pendentes, a impossibilidade de completar a atuação inspetiva (...).”*

Face ao exposto, importa referir quais as consequências da falta de fundamentação do despacho de prorrogação da inspeção tributária.

O artigo 36.º, n.º 2, do RCPITA estabelece que a ação de inspeção deve ser concluída no prazo máximo de seis meses a contar da respetiva data de início.

É necessário analisar qual a natureza jurídica deste prazo e quais os efeitos do seu eventual incumprimento, por a falta de notificação do despacho de prorrogação ou *in casu* falta de fundamentação do referido despacho.

A norma em causa não prevê expressamente qualquer sanção de invalidade ou efeito preclusivo para a sua inobservância e em particular, não determina que a ultrapassagem do referido prazo implique a caducidade do procedimento inspetivo ou a nulidade dos atos subsequentes.

A jurisprudência tem entendido, de forma reiterada, que o prazo previsto no artigo 36.º, n.º 2, do RCPITA assume natureza meramente ordenadora, destinando-se a enquadrar e disciplinar a atuação da Administração Tributária, sem afetar o direito à liquidação.

O Supremo Tribunal Administrativo tem afirmado, de modo consistente, que caso o prazo máximo de duração do procedimento inspetivo seja excedido, tal não determina a sua caducidade nem compromete a validade das liquidações dele resultantes, desde que sejam respeitados os prazos substantivos de caducidade do direito à liquidação.

Veja-se nesse sentido o acórdão de 29 de novembro de 2006 do STA no processo nº 0695/06 que refere:

*“ (...) II – O procedimento de inspeção tributária é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da data da notificação do seu início – artigo 36º, nº 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção tributária (RCPIT). III – tal prazo pode ser ampliado por mais dois períodos de 3 meses, nas circunstâncias previstas no nº 3 do mesmo normativo. IV- A violação de tal prazo tem como consequência a cessação da suspensão do prazo de caducidade, contando-se o prazo desde o seu início.”*

Neste mesmo sentido também se pode ver o Acórdão do STA de 27 de fevereiro de 2008 no processo nº 0955/07; acórdão do STA Norte de 28 de janeiro de 2009 no processo nº 0935/08; Acórdão do STA de 25 de fevereiro de 2015, processo nº 0709/14; Acórdão Arbitral do CAAD de 20 de setembro de 2015, Proc. nº 120/2015-T, entre outros.

Também a jurisprudência arbitral (cf. Decisões arbitrais n.º 181/2017-T e n.º 524/2019-T) tem seguido esta orientação, considerando que o decurso do prazo previsto no artigo 36.º, n.º 2, do RCPITA configura uma mera irregularidade procedimental, sem impacto na validade dos atos tributários praticados.

Vide igualmente Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, Anotado e Comentado, 2ª Edição revista, atualizada e ampliada, 2021, pág. 256 a propósito da suspensão do prazo de caducidade:

*“ Temos assim como pressupostos da suspensão, por um lado, que esteja em causa uma acção de inspeção externa, ou seja, em que os actos de inspecção são total ou parcialmente praticados nas instalações dos sujeitos passivos e, por outro, que a mesma acção não ultrapasse o prazo de seis meses de duração (**salvo nos casos de prorrogação devidamente justificada e fundamentada**).”*

Importa ainda salientar que o direito da AT à liquidação do imposto está sujeito aos prazos de caducidade fixados na lei substantiva, nomeadamente no artigo 45.º da Lei Geral Tributária.

Deste modo, desde que o direito à liquidação seja exercido dentro do prazo de caducidade legalmente estabelecido, a sua validade não pode ser posta em causa com fundamento exclusivo na ultrapassagem do prazo de duração do procedimento inspetivo.

Não decorrendo da lei nem da orientação jurisprudencial qualquer efeito invalidante associado à superação desse prazo, deve improceder o pedido da Requerente quanto à alegada ilegalidade das correções efetuadas e consequente ilegalidade das liquidações impugnadas.

Por último, a ultrapassagem do prazo máximo de seis meses para a conclusão da ação de inspeção não compromete o direito da AT à liquidação do imposto, desde que este seja exercido dentro do prazo legal de caducidade aplicável.

Em termos substanciais, importa notar que, no IVA, o prazo de caducidade conta-se a partir do **início do ano civil seguinte** àquele em que se verificou o facto tributário nos termos do artigo 45.º, n.º 4 da LGT. Assim, para o ano de 2021, o prazo começou em 1 de janeiro de 2022 e terminaria em 31 de dezembro de 2025 (sem contar com as suspensões por causa da pandemia Covid). Como as notificações ocorreram em junho e foram notificadas nesse ano de 2025, o ato foi plenamente tempestivo.

## **1.2 SOBRE AS CORREÇÕES EFETUADAS POR REFERÊNCIA AO IVA DEDUZIDO EM 2021**

### **1.2.1 ENQUADRAMENTO – O DIREITO À DEDUÇÃO COMO PRINCÍPIO ESTRUTURANTE DO SISTEMA COMUM DO IVA**

Como consequência do processo de harmonização de legislações previsto no artigo 113º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”) a fonte originária do regime comum do IVA é o direito da união europeia vertido na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, publicada no JO L 347, de 11 de dezembro de 2006 (“Diretiva IVA”).

Nos termos do nº 4 do artigo 8º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) *“As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.”*

Assim sendo, a aplicabilidade do direito europeu está consagrada no nº 4 do artigo 8º da CRP, pelo que a legislação deve observar as regras da Diretiva do IVA e respetiva interpretação pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”).

Os artigos 167º a 172º da Diretiva IVA estabelecem o regime de dedução do IVA e estão transpostos nos artigos 19º a 22º do Código do IVA. São estas as disposições que importa analisar neste processo, bem como a interpretação de que têm sido objeto quer pelo TJUE quer pelos tribunais nacionais.

Em obediência ao princípio da neutralidade, como regime regra, o TJUE, tem entendido que o direito à dedução não pode, em princípio, ser limitado, exercendo-se, por isso, em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a

montante (cf., entre outros, os acórdãos de 21 de setembro de 1988, *Comissão/França*, 50/87; de 14 de fevereiro de 1985, *Rompelman*, 268/83; de 15 de janeiro de 1998, *Ghen Coal Terminal*, C-37/95).

Para que o direito à dedução do IVA seja reconhecido é necessária a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução (cf. acórdão de 14 de setembro de 2017, *Iberdrola*, C-132/16).

Por outro lado, o Tribunal de Justiça entende que as atividades preparatórias desenvolvidas antes do início da realização das operações tributáveis, são igualmente atividades económicas, pelo que o sujeito passivo, pode, desde logo, exercer o seu direito à dedução, ainda antes de existir faturação (cf., entre outros, os acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, *Rompelman*, 268/83; de 15 de janeiro de 1998, *Ghen Coal Terminal*, C-37/95, de 26 de fevereiro de 1996, *INZO*, C-110/949).

O disposto nas normas supra, foi acolhido nos artigos 19º e 20º do CIVA, que aqui se reproduzem (o artigo 19º só parcialmente – artigo 19 n.º 1)<sup>1</sup>:

**"Artigo 19.º**  
**Direito à dedução**

*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*

2- (...)

---

<sup>1</sup> [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/civa\\_rep/Pages/iva20.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/Pages/iva20.aspx)

### **Artigo 20.º**

#### **Operações que conferem o direito à dedução**

*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, com exceção das operações isentas ao abrigo do regime de isenção das pequenas empresas;*

*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.*

*2 - Não confere, porém, direito à dedução o imposto respeitante a operações que dêem lugar aos pagamentos referidos na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º”.*

À luz do disposto nos artigos 19º e 20º do Código do IVA, a constituição do direito à dedução do imposto suportado pressupõe a efetiva demonstração do nexo de causalidade entre a aquisição de bens ou serviços e a realização de operações tributáveis, inclusive as respetivas atividades preparatórias; pelo que a falta de tal comprovação opera a preclusão do referido direito.

*Ex vi* do disposto no artigo 9º, nº 30 do Código do IVA, as operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (IMT) beneficiam de isenção de IVA, determinando a consequente exclusão do direito à dedução do imposto suportado a montante, por falta de enquadramento no citado artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA.

Nos presentes autos está em causa determinar se o IVA incorrido e deduzido com a construção do empreendimento B..., e que foi objeto de correção com referência a 2021, tem conexão imediata e direta com uma atividade tributada em IVA ou com uma atividade isenta

de IVA, e não estabelecer a possibilidade de dedução de IVA em atos preparatórios, o que já se encontra firmado como possível face a ampla jurisprudência do TJUE e alguma suprarreferida.

### **1.2.2 CORREÇÕES RELATIVAS ÀS DEDUÇÕES FEITAS NO EXERCÍCIO DE 2021 – RELAÇÃO DIRETA E IMEDIATA COM UMA ATIVIDADE SUJEITA OU ISENTA DE IVA**

O cerne da análise nos presentes autos consubstancia-se em aferir se o IVA suportado pela Requerente no ano de 2021, a propósito do empreendimento B..., mantém um nexo de causalidade direto e imediato com uma atividade sujeita a imposto (alojamento local), legitimando o respetivo direito à dedução, conforme propugna a primeira, ou se, pelo contrário, se reconduz a uma atividade isenta de IVA (transmissão de bens imóveis para habitação), obstando à referida dedução, nos termos sustentados pela Requerida.

Compulsados os elementos constantes dos autos, discriminam-se, infra, os meios de prova documental carreados pela Requerida, através dos quais se demonstrou a intenção de transmissão onerosa das oito moradias unifamiliares, frações A a H, que compunham o empreendimento B...:

- i)** foi apurado através da “Revista...”, que em 2019, a C... LDA pretendia proceder à venda dos imóveis que compreendem o empreendimento B..., porquanto contratou com a “Revista...” a publicidade daquele empreendimento, que conclui o seu artigo publicitário com a seguinte frase “*É aqui que vai querer viver!*”;
- ii)** em 2021, a Requerente assinou um contrato de mediação imobiliária com a E... Lda, tendo como objeto as 8 moradias do empreendimento;
- iii)** em 2022, de acordo com a informação disponível em fonte aberta no *Google Maps Street View* em setembro/2022, é visível um cartaz a publicitar as moradias em causa pela imobiliária C... LDA;
- iv)** em 2023, o sujeito passivo assinou um contrato de mediação imobiliária com a imobiliária G..., LDA, também para venda do imóvel da Av. ... em Cascais; em 16/05/2024, vende a fração “C” com intervenção da imobiliária F... Lda, e em 20/06/2024, vende a fração “E” com intervenção da imobiliária G..., LDA;
- v)** em 11/12/2024, os SIT, em deslocação ao local, na Av. ... n.º ... em Cascais, verificaram que se mantinha a existência de um cartaz a publicitar as moradias em análise, destacando a possibilidade de visita à casa modelo.

A Requerida invoca ainda, em abono da sua tese, que as frações têm uso habitacional e que como tal nunca poderiam ser afetadas à prestação de serviços de alojamento local.

Por outro lado, com o propósito de comprovar o contrário, ou seja, que houve desde o início intenção de afetação das frações do empreendimento B... a alojamento local, a qual se veio a efetivar com a primeira ocupação em outubro de 2025, discriminam-se, infra, os meios de prova documental apresentados pela Requerente:

- i)** detalhe da comunicação prévia feita junto da Câmara Municipal de Cascais;
- ii)** estudo de rentabilidade da exploração do alojamento local feito por uma empresa especializada;
- iii)** previsões feitas por uma empresa especializada para prestar serviços de apoio ao alojamento local;
- iv)** condições propostas por uma empresa especializada com a qual a Requerente está a negociar a prestação de serviços de apoio ao alojamento local;
- v)** anúncios na plataforma Airbnb para as frações A, B, D e F (links para a plataforma Airbnb);
- vi)** licenças de AL .../AL, .../AL; .../AL; .../AL;.../AL; e .../AL; comprovativos de reservas para as frações A, B e D; e
- vii)** relatório de desempenho e faturas recibo pelos serviços alojamento local (apresentadas a título superveniente por requerimento de 25 de fevereiro de 2026).

Em geral, por força do artigo 74.º da LGT, é a Requerida que tem o ónus de demonstrar que o juízo que esteve subjacente à sua atuação corretiva é bem fundado, provando os indícios que o sustentam, demonstrando a factualidade suscetível de abalar a presunção da veracidade das operações registadas na contabilidade do contribuinte e dos respetivos documentos de suporte.

Cabe em contrapartida, ao contribuinte apresentar prova bastante da ilegitimidade do ato, entendimento que corresponde à regra geral do artigo 342.º do Código Civil, de que quem invoca um direito tem o ónus da prova dos factos constitutivos, cabendo à contraparte a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos, regra essa que foi acolhida no artigo 74.º, n.º 1 da LGT.

Porém, no caso do direito à dedução, sendo o mesmo alegado pelo sujeito passivo é a este que se impõe, em primeira linha, demonstrar o bem fundado dos pressupostos do direito que alega, *i.e.*, que demonstre a veracidade e materialidade da operação e a sua conexão direta com uma atividade que gere operações que confirmam aquele direito e que estão listadas no artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA.

Preliminarmente à apreciação da prova importa notar que a alegação invocada pela Requerida de que o uso habitacional impede a afetação à prestação de serviços de alojamento local improcede. Por natureza o alojamento local é realizado em imóveis afetos a habitação.

Por outro lado, e como vem invocar a Requerente, em sede de alegações, existe jurisprudência do STA contrária àquela, nomeadamente o Acórdão do STJ de 15 de fevereiro de 2026, no processo nº 4966/23.4T8FNC.L1. S, que estabelece que a *“A proibição da utilização de uma fracção como alojamento local, tem de resultar de proibição expressa do título constitutivo da propriedade horizontal ou em regulamento de condomínio que dele faça parte integrante.”*. Pelo que, não se pode concluir, como faz a Requerida, de que as fracções com uso habitacional não podem ser afetas a alojamento local.

Quanto à prova vertida nos autos,

Em **2019** a “Revista...”, contratada pela C... LDA publicou um artigo publicitário sobre o empreendimento B..., com fotografias das moradias unifamiliares, que termina com a seguinte frase *“É aqui que vai querer viver!”*.

O artigo promove as moradias junto do público referindo que a sua conclusão está prevista para o 2º semestre de 2021 e faz referência aos excelentes acessos rodoviários e distâncias até Estoril, Sintra e Lisboa.

Em 28 de julho de **2021** a A... celebrou um “Contrato de Prestação de Serviços”, (Anexo 3 ao RIT), com E..., LDA, mediador imobiliário, em que acordam a *“prestação de serviços relacionados com publicidade, marketing e promoção dos imóveis e exclusivamente descritos no documento junto ao presente Contrato como **Anexo I** com o propósito único de obter terceiros interessados na aquisição e/ou arrendamento dos referidos imóveis.”* Do Anexo I constam **todas as fracções do empreendimento B..., com as respetivas tipologias, área bruta, área útil, área total e preço.**

Nos termos da Cláusula Quarta do contrato, pela prestação dos referidos serviços, a E... terá direito a receber uma comissão de 5% (Cinco por Cento) calculada com base no preço de venda do imóvel e que deverá ser paga por cada imóvel vendido, na proporção dos valores recebidos pelo proprietário ou aquando da celebração da escritura.

O contrato tem a vigência de 12 (Doze) meses, produzindo efeitos a partir da data da sua assinatura em 28 de julho de 2021 (até 28 de julho de 2022), podendo ser renovado por períodos adicionais de 12 (Doze) meses. O contrato estabelece que a renovação automática pode ser impedida através de carta registada com aviso de receção ou outro meio equivalente, enviada ou notificada com antecedência mínima de 10 dias em relação ao seu termo.

À luz das regras da experiência comum e da normalidade social, é manifesto que nenhum contraente de boa-fé celebra um contrato de mediação imobiliária – com honorários de 5% sobre o valor de venda de imóveis de elevado valor – sem o firme propósito do pontual cumprimento das obrigações assumidas, sopesando o risco patrimonial e prejuízos decorrentes da eventual responsabilidade contratual por incumprimento.

A Requerente nas suas alegações vem invocar que o contrato acima identificado permite, nos termos da sua Cláusula Primeira, 2.b) a alteração do Anexo I, “*sempre que algum dos imóveis aí constantes seja retirado do mercado para comercialização*”, pelo que conclui que não estava obrigada a vender.

Tratando-se de um contrato de mediação imobiliária sem exclusividade, a comercialização das frações do Anexo I, não estava vedada a terceiros, justificando-se a previsão da mencionada obrigação de atualização. Aliás, a permanência de frações já alienadas no Anexo I configuraria um risco de incumprimento contratual e potencial dever de indemnizar pelo proprietário.

Posteriormente a 1 de novembro de **2023**, a Requerente celebrou um outro “Contrato de Mediação Mobiliária” com G... LDA por referência à promoção e comercialização da fração E., pelo valor de €2.100.000, tendo sido acordada uma remuneração de €100.000, paga em duas frações de 50%, uma na data da assinatura do contrato promessa de compra e venda e outra com a celebração da escritura.

Em **16/05/2024**, a Requerente concretiza à venda da fração “C” com intervenção da imobiliária F... Lda, por escritura pública, e a 20/06/2024, a Requerente concretiza a venda da fração “E” com intervenção da imobiliária G..., LDA.

Em **11/12/2024**, em deslocação ao local, na Av. ... em Cascais, os SIT verificaram que se mantinha a existência de um cartaz a publicitar as moradias em análise (anexo 24 ao RIT), destacando a possibilidade de visita à casa modelo.

Vejamos também a prova apresentada no sentido de que sempre houve intenção de exercer atividade de alojamento local nas frações do empreendimento B... .

O estudo de rentabilidade da exploração do alojamento local junto ao PPA, feito por uma empresa especializada **não tem data** nem está endereçado à Requerente.

As previsões feitas por uma empresa especializada para prestar serviços de apoio ao alojamento local juntas ao PPA também **não têm data** nem são endereçadas a nenhuma entidade.

As condições propostas por uma empresa especializada com a qual a Requerente está a negociar a prestação de serviços de apoio ao alojamento local tem data de **21 de janeiro de 2025**.

As Licenças de AL .../AL, .../AL; .../AL; .../AL; .../AL; e .../AL foram requeridas a **22 e 23 de maio de 2025**.

As reservas juntas aos autos indicam datas entre **13 e 16 de outubro de 2025** e datas de confirmação de **12 e 13 de outubro**.

As faturas emitidas pelos serviços de alojamento nas moradias, devidamente identificadas, são todas datadas a **partir de outubro de 2025**.

No que respeita à prova apresentada pela Requerida, esta tem uma ordem **cronológica** no tempo: **2019, 2021, 2022, 2023 e 2024**, concretizada em contratos de prestação de serviços, contratos de mediação imobiliária, publicidade e contratos de compra e venda, pelo que não pode ser considerada como “*meros indícios*”.

Importa, ademais, assinalar o hiato cronológico neste processo: os elementos documentais que atestam a intenção – e posterior concretização – de afetar as frações do empreendimento B...– ao alojamento local são todas posteriores ao ano de 2021. E, antecedentemente ao início de tais diligências, verifica-se a existência de elementos tangíveis no processo que comprovam, a montante, a efetiva afetação das referidas frações a uma atividade isenta.

Face ao exposto, é forçoso concluir que existem elementos no processo que indicam que a intenção imediata da Requerente era, à data dos factos, a venda das moradias (tipologia V4) do empreendimento B..., atividade essa isenta de IVA, ao abrigo do nº 30 do artigo 9º do Código do IVA.

É também visível, nos autos, que as diligências executadas para iniciar a atividade de alojamento local só foram encetadas bastante posteriormente no ano de **2025**.

É certo que para se concretizar o registo para atividade de alojamento local, era necessária a licença de utilização, que segundo a testemunha terá sido obtida em 2023 ou depois.

No entanto, essas diligências só se iniciaram em meados (maio) de 2025, de acordo com a análise dos elementos juntos ao processo, já após a conclusão do procedimento inspetivo.

Inclusivamente, em **11/12/2024**, os SIT constataram junto do empreendimento B..., a existência de um grande cartaz a publicitar as moradias em análise, destacando a possibilidade de visita ao andar modelo (bem visível da estrada).

Ora, nos termos do disposto no art.º 20º, n. º1, 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... de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas*", ainda que o IVA tenha sido suportado em atos preparatórios e não se tenha ainda iniciado a atividade económica.

Todos os elementos de prova recolhidos quer pela Requerente, quer pela Requerida, e apresentados evidenciam que em 2021 a intenção objetivada quanto àquele empreendimento era a sua venda.

As frações em causa, de tipologia V4 são, na verdade, mais consentâneas com essa atividade, do que com a atividade de alojamento local, geralmente praticada em imóveis de tipologias mais reduzidas e nas zonas centrais da cidade, para poderem gerar rentabilidade.

É claro, em conformidade com a regime de neutralidade do IVA, e com a jurisprudência firmada do TJUE, que é possível deduzir IVA suportado em atividades preparatórias relacionadas com a projetada atividade económica sujeita e não isenta de IVA (nesse sentido e a título de exemplo os já citados acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, *Rompelman*, 268/83; de 15 de janeiro de 1998, *Ghen Coal Terminal*, C-37/95, de 26 de fevereiro de 1996, *INZO*, C-110/949).

No entanto, resulta da matéria de facto, que não ficou demonstrado (por via da alegação e prova de factos concretos) que em 2021, ano em que o IVA foi deduzido, que as frações do empreendimento B... se destinassem a exploração para efeitos turísticos/alojamento local, nem que as operações desconsideradas pela AT pudessem ser qualificadas como atividades preparatórias tendentes ao exercício de uma atividade sujeita a IVA e não isenta deste imposto.

Por último, refira-se que a Requerente pode exercer o direito à regularização do IVA a contar do ano do início da ocupação/utilização do empreendimento B... e nos 19 anos seguintes, nos termos do disposto no artigo 24º nº 4 do Código do IVA, que prevê o regime do IVA suportado nas despesas de investimento na construção de imóveis por sujeitos passivos, aplicado em atividades sujeitas e não sujeitas, excluído o IVA suportado nas frações alienadas.

Assim e concluindo-se que não cumprindo a Requerente o ónus probatório que sobre ela impendia, por força do art.º 74º, n. º1, da LGT, por forma a legitimar o direito à dedução do IVA a que se arrogou em 2021, restará julgar totalmente improcedente o pedido, mantendo-se integralmente na ordem jurídica as liquidações de IVA e associadas liquidações de juros compensatórios.

### **1.3 SOBRE A ILEGALIDADE DA ANULAÇÃO DO CRÉDITO DE IVA REPORTADO DE 2020 PARA 2021**

Quanto ao crédito de IVA reportado do último trimestre de 2020 para 2021 e que foi objeto de correção, a Requerente alega que padece de todos os vícios apontados à correção relativa a 2021, acrescentando que é ilegal porque incide sobre um período: (a) que não foi objeto de inspeção; (b) está para além do prazo de caducidade do direito a liquidar previsto no artigo 45º da Lei Geral Tributária.

#### **1.3.1 Que o ano de 2020 não foi objeto de inspeção**

Quanto ao referido de que este crédito não foi objeto de inspeção refira-se que o n.º 1 do artigo 36.º do RCPITA prevê que o: “O procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório, sem prejuízo do direito de exame de documentos relativos a situações tributárias já abrangidas por aquele prazo, que os sujeitos passivos e demais obrigados tributários tenham a obrigação de conservar”. Está assim implícita a possibilidade de análise de anos anteriores, incluindo de anos caducados.

#### **1.3.2 Da caducidade do direito à liquidação quanto ao crédito reportado de 2020**

Cumpramos analisar assim, se, neste caso, se está para além do prazo de caducidade do direito de liquidar previsto no artigo 45º da Lei Geral Tributária, tendo em consideração o facto de estar em causa um crédito de imposto reportado no primeiro trimestre de 2021 no valor de € 126.946,00, com origem em 2020.

O artigo 45º da LGT tem a seguinte redação, na parte que releva para os autos:

*“ 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.*

*nº 3 - Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.*

*nº 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.”*

O prazo de caducidade que a administração dispõe para proceder a uma liquidação adicional, conta-se a partir do momento em que é entregue a declaração em que se exerce o crédito de imposto, ainda que o direito porventura tenha origem em momento anterior.

Vide neste sentido as decisões arbitrais nos processos nº 763/2019-T e nº 429/2025-T e processo 0927/16.8BEPRT 0325/18 do STA, de 12.04.2019. Ou ainda a recente decisão arbitral nº 893/2025-T, de 26 de abril de 2026:

*“Porquanto invocado pela AT, importa ainda ter presente que o artigo 45.º, n.º 3, da LGT estabelece um regime específico para os casos em que estejam em causa reportes de prejuízos, deduções ou créditos de imposto. De acordo com esse preceito, “Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito”. **A razão de ser desta norma reside na necessidade de se evitar que a utilização, em períodos posteriores, de valores originados em exercícios anteriores permita contornar o prazo geral de caducidade.***

*Todavia, a aplicação desta norma pressupõe que o direito à dedução ou à utilização do **crédito fiscal seja exercido em período posterior àquele em que o mesmo se formou (.....)**”.*

E é este o caso, no que respeita ao saldo de 2020.

De salientar que o regime estabelecido no artigo 45º nº 3 da LGT é também aquele que permite, em caso de exercício alargado do direito à dedução no prazo de 20 ou 10 anos caso ocorra uma alteração de afetação de uso de bens do ativo imobilizado, que a AT liquide IVA no mesmo prazo.

Vide neste sentido a recente decisão arbitral nº 493/2025-T de 14 de novembro de 2025:

*“Donde decorre que, podendo o contribuinte exercer o direito à dedução no prazo de 20 anos (ano do início da utilização e 19 anos seguintes), o direito da Requerida liquidar imposto pode ser exercido no mesmo prazo, atento o disposto no artigo 45º nº 3 da LGT”. -*

Tal como naquela decisão arbitral, este coletivo entende que *“no caso dos autos, e atento o prazo alargado que a Requerente tem para deduzir o imposto suportado nas despesas de investimento na construção de imóveis, não se justifica, pelas razões de segurança jurídica subjacentes ao regime da caducidade do direito de liquidação, que o prazo para a Requerida liquidar o imposto seja reduzido ao prazo geral de caducidade de 4 anos, previsto no artigo 45º nº 1 da LGT.”*

Assim, tendo as liquidações impugnadas sido emitidas pela Requerida em junho de 2025, dentro do prazo do exercício do direito à dedução de 20 anos, não se verifica a caducidade do direito à liquidação do imposto por parte da Requerida.

### **1.3.3 Correção de todo o saldo reportado de 2020**

A Requete invoca ainda que a Requerida corrigiu todo o saldo reportado de 2020 para 2021 como se todas as deduções fossem do empreendimento B..., sem, no entanto, apresentar qualquer elemento objetivo que contradite tal alegação ou que comprove que o saldo inclui IVA do projeto ... .

A Requerida solicitou elementos adicionais à Requerente, tendo especificado que pretendia o *“Montante total do IVA deduzido por artigo e por fração até ao final de 2020, juntando o suporte contabilístico para esse apuramento, designadamente os extratos de conta corrente do IVA e dos Investimentos em curso.”*

A Requerente não facultou os elementos, referentes a 2020, tendo na sua resposta referido que *“Como é evidente (e sempre foi claro ao longo do presente procedimento), a Requerente está disposta a colaborar com a Administração Tributária. Não obstante, esta colaboração deve ser feita nos termos da lei e de forma informada, o que, o que respeita aos dados relativos a anos anteriores a 2020, só será possível se a Administração Tributária justificar o seu pedido”*.

Face à falta de elementos adicionais, a Requerida confrontou os elementos já anteriormente disponibilizados pela Requerente, com os constantes das declarações fiscais na sua posse, verificando que esta deduziu até ao final de 2021, relativamente ao empreendimento B..., o montante total de 949 438,89€ de IVA.

Assim, a Requerida concluiu que a Requerente deduziu indevidamente o montante de 291 778,35€ em anos anteriores a 2021, valor que resulta da diferença entre 949 438,89€ e 657 660,54€ apurado por referência só ao ano 2021 relativamente ao empreendimento B...

Como o montante de 291 778,35€, indevidamente deduzido nos termos do disposto no artigo 20º do CIVA, originou o valor de 126 946,00€ em crédito de imposto no *Campo 61 – Excesso a reportar do período anterior* da DP de IVA do período 2021/03T, e não tendo sido facultados elementos que justifiquem o crédito de imposto em análise, procedeu à correção.

A correção do saldo de €126.946,00, teve ainda em consideração o facto de o apuramento de IVA em anos anteriores relativamente às frações C e E, corresponder a 62% do crédito de imposto corrigido, no montante de €126.946,00. Assim concluiu que o IVA afeto às 8 frações em análise é *superior* ao crédito de imposto inscrito nas DP 2021.

Afigura-se que o não esclarecimento por parte da Requerente da composição do saldo do crédito de imposto solicitado pela Requerida configura, de forma inegável, uma violação do princípio da colaboração que também a vincula [à Requerente], estando plenamente justificado pela inclusão desse crédito (via reporte) em declarações de IVA do ano 2021 que era o período de tributação que estava sob escrutínio. Assim, verifica-se uma inversão do ónus probatório, nos termos previstos no artigo 75.º, n.º 2, alínea b), segundo o qual a presunção

de veracidade das declarações do contribuinte não se verifica se este “*não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária*”.

Pelo que nada há a apontar à conduta da AT, além de que do processo resulta que a Requerida recolheu elementos que evidenciam de forma fundada que o valor de IVA reportado no montante de €126.946,00 é imputável ao empreendimento B... .

Estando em causa o exercício do direito à dedução do IVA, recai sobre a Requerente o ónus de demonstrar os factos constitutivos (pressupostos) do direito que invoca, nos termos previstos no artigo 74.º, n.º 1 da LGT, o que não fez, pois limitou-se desde o início a invocar que todo o saldo de IVA reportado de 2020 foi desconsiderado, mas não apresentou quaisquer elementos que contrariassem as correções efetuadas.

Improcede assim o pedido de anulação da liquidação referente ao primeiro trimestre de 2021, e a correspondente liquidação de juros compensatórios, com este fundamento.

#### **1.4 DA FALTA DE CORREÇÃO CORRELATIVA EM SEDE DE IRC**

A Requerente invoca que a AT, ao corrigir o IVA alegadamente incorretamente deduzido, teria de, em contrapartida, considerar o respetivo montante como gasto para efeitos de apuramento do lucro tributável em sede de IRC.

Conforme se pode ler no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04-05-2022, processo n.º 596/09.1BEPRT 0411/18, em que se refere: «(...) o art. 58.º da LGT e o art. 6.º do RCPIT, que definem os princípios do inquisitório e da verdade material, impõem à AT a realização oficiosa de todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material, a nível do apuramento da situação tributária do contribuinte, o que permite concluir que é dever da AT, no âmbito do apuramento da matéria tributável, não só retirar relevância fiscal aos elementos de facto resultantes de actos dos contribuintes que os favoreçam indevidamente, mas também atribuir relevância tributária a situações de facto que os favoreçam, independentemente de estes terem praticado os actos que deveriam evidenciá-las. Isto é, o mesmo dever de busca da verdade material que permite à AT retirar relevância contabilística a erros praticados pelo contribuinte na elaboração da contabilidade que o favoreçam, também lhe impõe que atribua relevância a outros erros contabilísticos que o prejudiquem. “.

No entanto, e no que respeita ao caso em concreto, respeitando o IVA em análise a trabalhos efetuados em bens imóveis, reconhecidos na Conta 543-Investimentos em curso – Ativos Fixos Tangíveis em curso, o gasto não poderia ser reconhecido em 2021.

Tem de ser observado o disposto nos artigos 29º e 34º do CIRC, em conjugação com o Decreto-Regulamentar 25/2009 de 14 de setembro, atenta a regra de que, fiscalmente, não são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento.

Ou seja, os elementos do ativo são considerados sujeitos a deprecimento depois de entrarem em funcionamento, ou utilização, o que ainda não tinha ocorrido em 2021, pelo que improcede a pretensão da Requerente, não existindo violação dos princípios da justiça e da prossecução do interesse público, consagrados no artigo 266º da CRP e artigo 55º da LGT.

No que respeita às frações alienadas, e por mero dever, refira-se ainda que o IVA liquidado e suportado sobre as aquisições de bens e serviços de construção civil incorporado no custo de produção das frações alienadas é gasto no período de tributação em que se verificou a sua venda, em observância do princípio da periodização enunciado no artigo 18.º do Código do IRC.

Face ao supra exposto, quanto a este segmento, improcede o vício imputado às liquidações.

#### **1.5. JUROS COMPENSATÓRIOS**

Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.

A Requerente invoca que a exigibilidade de juros compensatórios depende de facto culposo do contribuinte, e que cabe à AT demonstrar esse facto culposo, o que a mesma nem sequer tentou, não tendo portando fundamentado as liquidações de juros compensatórios.

Vejamos,

A culpa, na falta de outro critério, deverá ser aferida pela diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias de cada caso - cf. artigo 487, n.º.2, do Código Civil. A boa-fé é de presumir (cf. artigo 59, n.º.2, da LGT.), pelo que a determinação da culpa reconduzir-se-á, na maior parte dos casos, à apreciação da razoabilidade da interpretação da lei que fez o contribuinte. Pressuposto da obrigação do pagamento dos juros compensatórios é, por isso, que o facto seja subjetivamente imputável ao sujeito passivo, isto é, que sobre ele possa recair um juízo de censura ou reprovação da conduta do agente, porque podia e devia, nas circunstâncias do caso, ter agido diversamente.

Como tem sido entendimento corrente, os juros compensatórios constituem uma reparação de natureza civil que se destina a indemnizar a AT pela perda de disponibilidade de uma quantia que não foi liquidada atempadamente. Tratando-se de uma indemnização de natureza civil, ela só é exigível se se verificar um nexo de causalidade entre a atuação do sujeito passivo e o atraso na liquidação e essa atuação possa ser censurável a título de dolo ou negligência (cf., neste sentido o Acórdão do STA de 28 de abril de 2021, Processo n.º 02577/14).

Entende-se por isso que não são devidos juros compensatórios quando o retardamento da liquidação ficou a dever-se a compreensível dúvida, dificuldade ou divergência razoável de critérios quanto à qualificação e enquadramento da situação tributária, caso em que o facto determinante, ainda que imputável ao contribuinte, pode considerar-se como constituindo um erro desculpável (cf. Acórdão do STA de 11 de março de 2009, Processo n.º 0961/08).

Será esse o caso quando a lei revela dificuldades de interpretação e a opção realizada pelo contribuinte, ainda que defensável, tenha sido posta em causa pela Administração.

No caso em apreço, o que está em causa é a dedução de IVA na aquisição de bens e serviços relacionados com a construção de um empreendimento em concreto, que foi afeto a uma atividade isenta, i.e., a compra e venda.

Ora no caso, em apreço, não podemos afastar a culpa do sujeito passivo, operador económico, conhecedor da legislação geral de IVA, no que respeita às regras de dedução, e que bem saberia que em caso de venda de imóveis para habitação, sem liquidação de IVA, não era possível deduzir o IVA suportado a montante.

Vide neste sentido o Acórdão STA, 0411/15.7BEPRT de 11 de outubro de 2023:

*“Por outras palavras, o recorrente não logra reverter o juízo de culpa que sobre si impende pelo objectivo retardamento da regularização do I.V.A. (o qual fora deduzido indevidamente). Tal conduta é exigível ao operador económico diligente, colocado na posição da sociedade apelante. O recorrente não respeitou o enquadramento legal vigente na altura no que se refere à indevida dedução e consequente, e necessária, regularização do I.V.A., em face da verificação da condição resolutive da isenção de tributo (cf. art.º 9, n.º 30, do C.I.V.A., na redacção em vigor em 2010).”*

Termos em que se entende que as liquidações adicionais de juros compensatórios se devem manter na ordem jurídica.

## **1.6 DO PAGAMENTO DE INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA**

Fica prejudicada a apreciação do pedido de pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia. Além de que, tendo a garantia sido prestada na forma de hipoteca, a mesma não tem cabimento no artigo 53.º da LGT.

#### **V. DECISÃO**

Atento o exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar a ação totalmente improcedente mantendo os atos de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios referentes ao ano 2021, no valor global de € 593.938,67.

#### **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se ao processo o valor de **€ 593 938,67** (Quinhentos e noventa e três mil novecentos e trinta e oito euros e sessenta e sete cêntimos), que corresponde à importância do IVA liquidado e juros compensatórios inerentes cuja anulação a Requerente pretende, não contestado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

#### **VII. TAXA DE ARBITRAGEM**

Custas no montante de **€ 8.874,00** (Oito mil oitocentos e setenta e quatro euros), a suportar pela Requerente em razão do decaimento integral, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de junho de 2026

As árbitros,

Alexandra Coelho Martins – Presidente

Catarina Belim – Vogal

Cidália Conceição – Vogal Relatora