

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 429/2025-T

Tema: IVA – Caducidade de liquidação de reporte de crédito de imposto – Direito à dedução – Licenciamento e alteração de Plano Diretor Municipal

SUMÁRIO:

Nos termos do artigo 45.º, n.º 3, o prazo de caducidade, em caso de ter sido efetuado reporte de crédito de imposto, é o do exercício desse direito, alargando o prazo de caducidade que a administração dispõe para proceder a uma liquidação adicional, que se conta a partir do momento em que é entregue a declaração em que se efetua a dedução ou crédito de imposto, ainda que o direito porventura tenha origem em momento anterior.

O direito à dedução do IVA encontra-se dependente do preenchimento de dois requisitos: por um lado, que o imposto tenha incidido sobre qualquer uma das operações descritas no artigo 20.º do CIVA - operações relativas a bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo e que sejam pertinentes para o fim da atividade prosseguida - e, por outro, que a dedução pretendida não se mostre excluída por o imposto se encontrar contido em qualquer uma das despesas identificadas no artigo 21.º do mesmo Código.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, José Nunes Barata e Catarina Belim, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

“A... UNIPESSOAL, LDA”, contribuinte com o NIPC ... e sede na Rua ..., ..., ...-... ...-..., tendo sido notificada dos atos tributários adiante discriminados, todos datados de 12/12/2024 e relativos ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) do exercício de 2021: Liquidação n.º 2024 ... referente ao 1º trimestre de 2021, no montante de € 4.300,30, à qual acresce a Liquidação n.º 2024... de juros compensatórios de € 603,69 (Docs. nº 2 e 3); Liquidação n.º 2024 ... referente ao 2º trimestre de 2021, no montante de € 11.583,33, à qual acresce a Liquidação n.º 2024 ... de juros compensatórios de € 1.494,09 (Docs. nº 4 e 5); Liquidação n.º 2024 ... referente ao 3º trimestre de 2021, no montante de € 12.623,57, à qual acresce a Liquidação n.º 2024 ... de juros compensatórios de € 1.510,67 (Docs. nº 6 e 7); Liquidação n.º 2024 ... referente ao 4º trimestre de 2021, no montante de € 24.174,77, à qual acresce a Liquidação n.º 2024 ... de juros compensatórios de € 2.662,53 (Docs. nº 8 e 9); Liquidações que acrescidas de juros moratórios vencidos totalizam € 60.854,29, veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2º nº 1 a) e 10º nº 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), apresentar PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 2 de maio de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 24 de junho de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 14 de julho de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta a 30 de setembro de 2025.

No dia 10 de outubro de 2025, este Tribunal proferiu o seguinte despacho:

“1. Designa-se o dia 7 de novembro de 2025, pelas 14h30 horas, nas instalações do CAAD como data para realização da audiência para produção de prova testemunhal.

2. Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

A audiência foi realizada na data definida, sendo que na sequência da mesma ambas as partes apresentaram alegações.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) Como se extrai da leitura do RIT, a fundamentação dos atos tributários assenta no facto de a AT querer ver comprovado que a Requerente irá exercer a atividade para a qual se registou, ou uma qualquer outra sujeita a IVA e dele não isenta.
- b) De facto, não obstante as evidências colhidas na visita às instalações em que foram realizadas as obras e inseridos os equipamentos destinados ao exercício das atividades

a que a Requerente se propôs e que não tiveram, até à data, qualquer utilização, seja nas referidas atividades sejam qualquer outra, a AT entende que o direito à dedutibilidade do IVA pressupõe a utilização efetiva desses bens numa atividade sujeita e que não beneficie de isenção que coarte esse direito.

- c) Na verdade, são várias as constatações da AT, vertidas no RIT, retiradas na visita às instalações sitas na Rua..., ..., ..., que atestam a natureza das obras e equipamentos identificados no local.
- d) Desde logo, a afirmação de que “A falta de utilização deste espaço originou alguma degradação, nomeadamente ao nível da pintura”.
- e) A que acresce que “O referido imóvel tem uma área, com cerca de 6.500m², possui 1 cozinha equipada com fornos, máquina de lavar loiça, fritadeiras, armários, balcões de frio, 2 salas, 6 casas de banho, prontos a utilizar e área exterior jardinada”.
- f) E, perante as alegações de que a Requerente se socorreu no seu direito de audição prévia sobre o projeto de RIT, defendendo que não poderiam subsistir dúvidas quanto aos propósitos dos investimentos, pois não poderiam ter outra utilização que não fosse a inerente às atividades comerciais de natureza profissional que pretende realizar e para as quais se registou, a AT volta a afirmar que “De facto constatou-se que existem obras realizadas e equipamentos ...”, mas entendeu fazer prevalecer o facto de a Requerente ainda não ter declarado qualquer rendimento proveniente das mesmas ou obtido licença para o seu exercício.
- g) Relativamente à constante menção pela AT da necessidade de apresentação de uma licença, parece subsistir alguma confusão sobre o tipo de licença que deveria existir e a entidade que a deveria solicitar.
- h) Assim, começa a AT por referir que o alvará de obras de ampliação, alteração e demolição, emitido em 05/06/2017, indica como titular B..., parecendo colher deste

facto um desvio ao que seria expectável, ou seja, que tal alvará tivesse sido emitido em nome da sociedade Requerente.

- i) De seguida, vem a AT mencionar que “Também não foi apresentada licença de obras emitida pela Câmara Municipal de Penafiel, que ateste que as mesmas seriam executadas para adaptação do imóvel a serviços de eventos, restauração ou alojamento local”, evidenciando a clara convicção de que deste tipo de licenças tem de constar a finalidade ou destino que vai ser conferido às obras.
- j) E, mais adiante, surge referido no RIT, sem precisar a que tipo de licença a AT se estará a referir, “... pois que não foi requerido o licenciamento à Câmara Municipal de Penafiel em nome da sociedade ...”.
- k) Face a esta fundamentação, que mais não consiste que o propósito da AT de evitar ficar dependente de controlar, no futuro, a Requerente e a confirmação de que a atividade que esta vier a exercer não coloca em crise o direito à dedução de IVA já efetuada, impõe-se apresentar os factos que conduziram à elevada dilação do início das atividades a que a Requerente se propôs desenvolver.
- l) A Requerente, quando, inicialmente, decidiu concretizar os investimentos no espaço em causa, projetou vir a iniciar a atividade de “Turismo em Espaço Rural”, afinal a única que, face ao Plano Diretor Municipal em vigor, se mostrava possível.
- m) Deste modo, obteve uma licença de obras que mencionava a atividade de “Turismo em Espaço Rural”, na tipologia de “Agroturismo”, a qual foi sujeita a sucessivas prorrogações até acabar por caducar (Doc. nº 10).
- n) A subordinação a tal licença implicava a satisfação de vários requisitos, nomeadamente, a manutenção do espaço com um nível de edificação baixo e sem recurso a áreas significativas de pavimentação, para que fossem respeitados os padrões de impermeabilização dos solos.

- o) Ora, a Requerente nunca perspetivou que a mera atividade de “Turismo em Espaço Rural” se pudesse apresentar como economicamente viável e, portanto, sempre teve como objetivo juntar-lhe outras valências, designadamente as atividades que submeteu a registo junto da AT.
- p) Só que estas atividades e as condições que era preciso criar ao nível das infraestruturas colidiam com as que são impostas para o licenciamento da atividade de “Turismo em Espaço Rural”.
- q) Daí que a Requerente teve de optar e entendeu abandonar a ideia de estabelecimento de “Turismo em Espaço Rural” e enveredar por criar as condições para o desenvolvimento das outras atividades comerciais que constam do RIT de organização de eventos, casamentos e serviço de catering.
- r) Pelo que, informado de que se aguardava para breve a alteração ao Plano Diretor Municipal, no sentido de vir a legitimar as atividades projetadas, encetou a realização das obras e a instalação dos equipamentos necessários à sua prossecução, as quais se encontram de facto concluídas e, grosso modo, permitem o início de tais atividades.
- s) Só que, para que o imóvel possa ser colocado ao serviço de tal exploração, mostra-se necessário que seja obtido a licença de utilização que possibilite esse fim.
- t) O que continua a não se mostrar possível obter à luz do presente Plano Diretor Municipal, o que a Requerente tem conhecimento através dos contactos que tem mantido ao longo destes anos com os responsáveis camarários.
- u) É caso para hoje a Requerente poder dizer que apostou precipitadamente, no momento da decisão do início das obras, na informação de que o Plano Diretor Municipal ia ser sujeito, em breve, a alteração e, garantidamente, iria proporcionar a atribuição de licença de utilização para os fins em causa,

- v) o que ainda não veio a acontecer, fruto de sucessivos adiamentos que são do conhecimento comum no município, sendo certo que está agendada a sua aprovação para o mês de junho deste ano, compromisso sempre reticente, já que esta data coincide com eleições municipais.
- w) Todos estes atrasos resultam em claro prejuízo da Requerente, que realizou investimentos que ainda não conseguiu começar a rentabilizar, pois sempre afastou a hipótese de arrancar com as atividades sem estar o edifício devidamente licenciado, encetando novos investimentos, nomeadamente na constituição de quadro de pessoal, para vir a ser sujeito a paralisação por imposição das autoridades.
- x) Há, pois, que admitir que a não colocação ao serviço de uma atividade comercial dos investimentos em obras e equipamentos efetuados até agora não se inserem em nenhum comportamento da Requerente de busca de aproveitamento indevido da dedução do correspondente IVA, antes resulta objetivamente de não estar a Requerente legitimada em termos camarários a arrancar com as atividades que projetou realizar e que, conforme consta do seu cadastro, correspondem a operações que conferem o direito à dedução do imposto suportado nos respetivos inputs.
- y) E, assim sendo, não constando da legislação aplicável o estabelecimento de um prazo para que tenha de ocorrer o início do efetivo desenvolvimento da atividade para a qual os contribuintes se registem, não se poderá coartar o direito à dedução do IVA suportado com as ações preparatórias do negócio que se pretende estabelecer.
- z) Por fim, a desconsideração do valor de IVA que transitou do ano de 2020 como crédito de IVA no campo 61 no montante de € 26.250,30 não pode ser admitida porque caducou já o direito à liquidação quanto às deduções realizadas.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Em sede inspetiva, da observação do balanço comparados dos exercícios 2020, 20201 e 2022, concluiu-se que:
- Em 2021, houve um aumento de cerca de 26,10% dos Ativos Fixos Tangíveis, face ao ano de 2020, justificados com a aquisição de equipamentos de imobilizado, tais como corta relva, motosserra, estore de rolo blackout motorizado, calhas motorizadas e foto detetores;
 - No exercício de 2021, a Requerente apurou um Resultado Líquido do Período negativo, no montante de €29.570,00, correspondendo a um aumento de 45,13% face ao exercício anterior. Este resulta do facto da Requerente no ano em análise não ter efetuado vendas e/ou prestações de serviços, sendo que apenas suportou gastos;
 - No mesmo ano, a sociedade acumulou resultados transitados negativos de € 321.725,83;
- b) Observando a demonstração de resultados comparada, referente aos anos de 2020, 2021 e 2022, concluiu-se que, no ano de 2021:
- à semelhança dos anos imediatamente anterior e posterior, no exercício em análise, a Requerente não declara qualquer valor resultante de vendas e/ou serviços prestados;
 - no mesmo exercício, verifica-se um aumento dos Gastos com o Pessoal, de cerca de 68,77%, os quais atingiram o montante de € 20.931,27, resultante do aumento do número de funcionários, pois que, no ano em análise, foram contratados mais 2 funcionários;
- c) Foi apurado em sede inspetiva que:
- «Com o intuito de averiguar sobre a estrutura e modo funcionamento da atividade do Sujeito Passivo, no dia 13-03-2024, foi efetuada uma visita à sede da sociedade A..., sita na Rua..., n.º..., ...-... ..., contatando-se que a mesma corresponde a uma moradia destinada à habitação, na qual reside o seu gerente e respetivo agregado familiar.
- d) De seguida foi efetuada uma deslocação à Rua..., n.º ... – ... – ..., local onde o SP pretende desenvolver as atividades para as quais se encontra inscrito, tendo sido possível apurar, relativamente à atividade desenvolvida pelo SP no ano de 2021, o seguinte:

- O SP não praticou operações ativas neste período, nem nos períodos subsequentes, pese embora as obras efetuadas no referido imóvel estejam concluídas há já algum tempo. A falta de utilização deste espaço originou alguma degradação, nomeadamente ao nível da pintura;
 - O referido imóvel tem uma área, com cerca de 6.500m², possui 1 cozinha equipada com fornos, máquina de lavar loiça, fritadeiras, armários, balcões de frio, 2 salas, 6 casas de banho, prontos a utilizar e área exterior jardinada;
 - O imóvel em causa é propriedade do gerente do SP, B..., sendo que entre estes foi celebrado, em 10-09-2016, um contrato de comodato de bens imóveis, nos termos do artigo 1129.º do Código Civil.»
- e) Da análise à contabilidade da Requerente constata-se que no período de tributação em averiguação, ano 2021, não foram registadas contabilisticamente quaisquer vendas e/ou prestações de serviços.
- f) Acontece que a Requerente deduziu IVA que reportou no campo 61 da DP de 2021.03T, no valor de € 26.250,30.
- g) Tratou-se de despesas com materiais de construção, fiscalização de obra, materiais de casa de banho e aluguer de máquinas, cujos documentos de suporte são datados de 2018, 2019 e 2020.
- h) Conforme anteriormente dito, verificou-se que não ocorreram quaisquer operações ativas praticadas pela Requerente, desde o reinício da atividade da sociedade, ficando, desde logo, afastada a existência da necessária conexão entre a transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e o IVA deduzido, a que alude o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.
- i) Acresce a isto que não existe qualquer evidência de ser a Requerente a exercer a atividade de “Fornecimento de refeições para eventos”, no imóvel, porquanto todos os documentos apresentados indicam como titular ou requerente o proprietário do referido imóvel, B... .

- j) Como se sabe, nos termos do disposto no artigo 20.º, n.º 1 do CIVA, para que seja possível o exercício do direito à dedução, é necessário que o imposto a deduzir tenha sido suportado em bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo, para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.
- k) Por fim, quanto à invocação da caducidade, a Requerida invoca que a correção foi efetuada no prazo de caducidade constante do artigo 45.º, n.º 3, segundo o qual o prazo de caducidade, em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, é o do exercício desse direito, isto é, no caso concreto, o ano de 2021 em que foi reportado o crédito de imposto na declaração periódica do 1.º Trimestre de 2021.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente iniciou atividade a 05-07-2002, encontrando-se inscrita no Serviço de Finanças de Penafiel (1856) para o exercício das seguintes atividades económicas:
- principal: fornecimento de refeições para eventos (CAE 56210), desde 2017-10-27;
 - secundária 1: fabricação de refeições e pratos pré-cozinhados (CAE 010850), desde 2017-10-27;

- secundária 2: restaurantes tipo tradicional (CAE 056101), desde 2017-10-27;
- b) A Requerente encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, nos termos dos artigos 29.º e 41.º do Código do IVA, praticando operações que conferem o direito à dedução enquadáveis na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, e prestando serviços e transmitindo bens conforme o preceituado nos artigos 4.º e 3.º, respetivamente, do mesmo Código.
- c) A Requerente foi alvo de ação externa de inspeção, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2022..., emitida em 16-09-2022 pela Direção de Finanças do Porto nos termos do artigo 46.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, com o motivo de controlo de sujeitos passivos em crédito consecutivo de IVA.
- d) Nos termos do n.º 3 do artigo 57.º-A da LGT, artigo aditado pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, o prazo de conclusão do procedimento inspetivo, para efeitos do artigo 36.º do RCPITA, foi suspenso durante o mês de agosto do ano de 2024.
- e) Por despacho de 05-09-2024, nos termos do previsto na al. a) do n.º 3, do artigo 36.º do RCPITA, foi prorrogado por mais três meses o prazo do procedimento de inspeção, notificado à Requerente pelo ofício n.º ..., enviado viaCTT, no dia 06-09-2024.
- f) Em sede inspetiva, da observação do balanço comparados dos exercícios 2020, 20201 e 2022, concluiu-se que:
 - Em 2021, houve um aumento de cerca de 26,10% dos Ativos Fixos Tangíveis, face ao ano de 2020, justificados com a aquisição de equipamentos de imobilizado, tais como corta relva, motosserra, estore de rolo blackout motorizado, calhas motorizadas e foto detetores;
 - No exercício de 2021, a Requerente apurou um Resultado Líquido do Período negativo, no montante de € 29.570,00, correspondendo a um aumento de 45,13% face

- ao exercício anterior. Este resulta do facto da Requerente no ano em análise não ter efetuado vendas e/ou prestações de serviços, sendo que apenas suportou gastos;
- No mesmo ano, a sociedade acumulou resultados transitados negativos de € 321.725,83;
- g) Observando a demonstração de resultados comparada, referente aos anos de 2020, 2021 e 2022, concluiu-se que, no ano de 2021:
- à semelhança dos anos imediatamente anterior e posterior, no exercício em análise, a Requerente não declara qualquer valor resultante de vendas e/ou serviços prestados;
 - no mesmo exercício, verifica-se um aumento dos Gastos com o Pessoal, de cerca de 68,77%, os quais atingiram o montante de € 20.931,27, resultante do aumento do número de funcionários, pois que, no ano em análise, foram contratados mais 2 funcionários;
- h) Foi apurado em sede inspetiva que:
- Da análise à contabilidade da Requerente constata-se que no período de tributação em averiguação, ano 2021, não foram registadas contabilisticamente quaisquer vendas e/ou prestações de serviços.
- i) Acontece que a Requerente deduziu IVA que reportou no campo 61 da DP de 2021.03T, no valor de € 26.250,30.

Factos dados como não provados

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

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição, a audiência de produção de prova realizada e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, a audiência produzida, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental, testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

Como resulta expressamente do pedido arbitral, este é circunscrito à apreciação da legalidade da liquidação no que respeita ao seguinte, nas palavras da Requerente:

“não constando da legislação aplicável o estabelecimento de um prazo para que tenha de ocorrer o início do efetivo desenvolvimento da atividade para a qual os contribuintes se registem, não se poderá coartar o direito à dedução do IVA suportado com as ações preparatórias do negócio que se pretende estabelecer.”

Está, pois, em causa apreciar se ocorreu, ou não, por parte da Requerente, uma dedução indevida de IVA.

Na verdade, da análise à contabilidade da Requerente constata-se que no período de tributação em averiguação, ano 2021, não foram registadas contabilisticamente quaisquer vendas e/ou prestações de serviços, sendo que acontece que a Requerente deduziu IVA que reportou no campo 61 da DP de 2021.03T, no valor de €26.250,30.

Este valor engloba despesas com materiais de construção, fiscalização de obra, materiais de casa de banho e aluguer de máquinas, cujos documentos de suporte são datados de 2018, 2019 e 2020.

Feito este enquadramento, temos que a AT, em resultado do que apurou em sede de RIT:

- Verificou que não ocorreram quaisquer operações ativas praticadas pela Requerente, desde o reinício da atividade da sociedade, ficando, desde logo, afastada a existência da necessária conexão entre a transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e o IVA deduzido, a que alude o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.
- Concluiu que não existe qualquer evidência de ser a Requerente a exercer a atividade de “Fornecimento de refeições para eventos”, no imóvel, porquanto

todos os documentos apresentados indicam como titular ou requerente o proprietário do referido imóvel, B... .

Vejamos.

Sobre a exceção de caducidade invocada quanto ao reporte de crédito de imposto no valor de € 26.250,30 efetuado na declaração periódica de IVA do 1.º Trimestre de 2021, o Tribunal considera a mesma improcedente.

Com efeito, nos termos do artigo 45.º, n.º 3, o prazo de caducidade, em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, é o do exercício desse direito. Esta regra, introduzida pelo Orçamento de Estado de 2005, é entendida pela doutrina e acolhida em outros tribunais arbitrais e tribunais superiores como “alargando” o prazo de caducidade que a administração dispõe para proceder a uma liquidação adicional, fazendo com que este prazo se conte a partir do momento em que é entregue a declaração em que se efetua a dedução ou crédito de imposto, ainda que o direito porventura tenha origem em momento anterior².

Aplicando esta regra ao caso concreto, e conjugando com a regra de contagem do prazo de caducidade constante do artigo 45.º n.º 4 da LGT que determina que, no caso do IVA, a caducidade do direito à liquidação será de 4 anos contados a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto ou o facto tributário, conclui-se que, tendo a Requerente efetuado o reporte de crédito de imposto no valor de € 26.250,30 na declaração periódica de IVA do 1.º Trimestre de 2021 e as liquidações adicionais emitidas pela Requerida sendo emitidas em dezembro de 2024, as liquidações foram emitidas dentro do prazo de caducidade.

Prosseguindo, quanto à parte material, é sabido que o mecanismo do direito à dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos no decurso do seu processo produtivo é um elemento central e decisivo no sistema de funcionamento do IVA, o qual, enquanto imposto sobre o consumo que se pretende neutro, tem como destinatário o consumidor final. Como se diz no preâmbulo do CIVA: “... o IVA, aplicado de um modo geral e uniforme em todo o circuito económico, pressupondo a repercussão total do imposto para a frente, corresponde a

² SÉRGIO VASQUES em A Caducidade do Direito à Liquidação do IVA, em Cadernos IVA 2016, Almedina, página 362, decisão Arbitral Processo nº 763/2019-T e processo 0927/16.8BEPRT 0325/18 do STA, de 12.04.2019.

uma tributação, por taxa idêntica, efetuada de uma só vez, na fase do retalhista. O método do crédito do imposto assegura, assim, que os bens utilizados na produção por uma empresa não sejam, em definitivo, tributados: as aquisições são feitas com imposto, mas dão lugar a uma dedução imediata no respetivo período de pagamento (salvo exceções, muito limitadas, destinadas a prevenir desvios fraudulentos)”.

É nesse pressuposto que o artigo 20º do CIVA estabelece que os sujeitos passivos podem deduzir o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou por eles utilizados para a realização das operações aí descritas e que, em suma, são as transmissões e prestações de serviços decorrentes da sua atividade.

Realçamos, desta forma, que não é o simples facto de os serviços descritos nas faturas postas em causa no RIT se terem destinado ou terem sido utilizadas para a realização de operações tributáveis que justificariam a dedutibilidade do IVA nelas contido. É que, se assim não fosse, a questão nem sequer se colocaria por força da regra geral estabelecida no artigo 20º do CIVA de que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações tributáveis.

A solução tem que ser encontrada noutra nível, pela aplicação do artigo 21º do mesmo Código, quando estabelece um conjunto de exclusões àquele direito geral de dedução do IVA.

Com efeito, o direito à dedução do IVA encontra-se dependente do preenchimento de dois requisitos: por um lado, que o imposto tenha incidido sobre qualquer uma das operações descritas no artigo 20.º do CIVA - operações relativas a bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo e que sejam pertinentes para o fim da atividade prosseguida - e, por outro, que a dedução pretendida não se mostre excluída por o imposto se encontrar contido em qualquer uma das despesas identificadas no artigo 21.º do mesmo Código.

Tais exclusões resultam do facto de ”... o legislador, ciente de que os bens ou serviços identificados na norma são suscetíveis de ser utilizados no desenvolvimento de uma atividade empresarial mas consciente da dificuldade de controlar essa relação causal, imprescindível para obstar à fraude e evasão fiscal, optou por impor expressamente a exclusão do direito à dedução do IVA relativo a determinados bens ou serviços, independentemente da utilização concreta que lhes esteja associada” (Acórdão do STA de 14-01-2004 - Proc. 01727/03).

No caso concreto e como já foi assinalado supra, verificou-se que não ocorreram quaisquer operações ativas praticadas pela Requerente, desde o reinício da atividade da sociedade, ficando, desde logo, afastada a existência da necessária conexão entre a transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e o IVA deduzido, a que alude o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA. Acrescendo ainda a isto que não existe qualquer evidência de ser a Requerente a exercer a atividade de “Fornecimento de refeições para eventos”, no imóvel, porquanto todos os documentos apresentados indicam como titular ou requerente o proprietário do referido imóvel, B... .

Aliás, não vemos que possa entender-se que a lei faça depender o direito de dedução do IVA liquidado nas despesas faturadas de factos futuros incertos, como seja, no caso concreto de uma alteração ao Plano Diretor Municipal.

Na verdade, não podemos concordar com a Requerente quando refere *“que apostou precipitadamente, no momento da decisão do início das obras, na informação de que o Plano Diretor Municipal ia ser sujeito, em breve, a alteração e, garantidamente, iria proporcionar a atribuição de licença de utilização para os fins em causa, o que ainda não veio a acontecer, fruto de sucessivos adiamentos que são do conhecimento comum no município, sendo certo que está agendada a sua aprovação para o mês de junho deste ano, compromisso sempre reticente, já que esta data coincide com eleições municipais.”*

Igualmente não concordamos com o entendimento da Requerente que “ não constando da legislação aplicável o estabelecimento de um prazo para que tenha de ocorrer o início do efetivo desenvolvimento da atividade para a qual os contribuintes se registem, não se poderá coartar o direito à dedução do IVA suportado com as ações preparatórias do negócio que se pretende estabelecer.”

Na verdade, a lei, atendendo à natureza destas despesas apenas permite que o IVA liquidado seja dedutível nas situações previstas no n.º 2 do art. 21º do CIVA.

E não vislumbramos como possa defender-se que a aplicação das exclusões previstas nesse artigo sejam susceptíveis de violar quaisquer princípios constitucionais. É que tais regras, de exclusão do direito à dedução, são aplicadas de forma generalizada, transversal e de igual forma a todos os sujeitos passivos que se encontrem na mesma situação. Em nada contendendo, também, com a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Do mesmo modo rejeitamos que possa, da aplicação do artigo 21º do CIVA, concluir-se pela violação do princípio da equivalência de tratamento pelos Estados membros do direito europeu.

Aliás, se pudessem subsistir dúvidas quanto à compatibilidade das limitações ao direito de dedução de IVA consagradas no artigo 21.º, n.º 1 do CIVA com o direito europeu e, designadamente, com a sua alínea d) - aqui em questão - o TJUE já as esclareceu de forma expressa através do despacho de 17-09-2020, proferido no Proc. C-837/19. Assim, e à luz da jurisprudência do TJUE concluiu-se igualmente que, apesar de consciente das exigências inerentes ao desenvolvimento da atividade empresarial e que a neutralidade constitui um elemento estrutural do IVA, se aceita como legítima a exclusão de dedução do IVA nos termos estabelecidos no artigo 21º do CIVA.

Em conclusão, temos de concluir que as liquidações impugnadas não enfermam de qualquer vício que afete a sua legalidade que, por isso, devem ser mantidas.

Fica assim prejudicada a apreciação das demais questões.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com as demais legais consequências.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **60.854,29**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **2.448,00**, a pagar pela Requerente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de dezembro de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(José Nunes Barata)

(Catarina Belim)