CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 367/2026-T
Tema: IVA – cessação de atividade [artigo 34º, nº 1 alínea a) do Código do IVA] – efeitos

SUMÁRIO:

I – Estando, como se está, perante a prossecução de uma atividade sujeita e não isenta de IVA, é assim de concluir que o IVA suportado pela Requerente a montante, e à semelhança do que sucede com os atos preparatórios, durante o período de abrandamento da atividade, identificados é dedutível nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA.

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

DECISÃO ARBITRAL

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Os árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins (presidente), João Pedro Dâmaso e Júlio Tormenta, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 8 de junho de 2026, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., com sede na Rua ..., ...-..., Lisboa, titular do número de identificação fiscal..., veio, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, requerer a constituição de tribunal arbitral coletivo com designação dos árbitros pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do referido diploma.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por "AT" ou "Requerida".

Em 30 de março de 2026, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, do que foi notificada a AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 8 de junho de 2026.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A Requerida apresentou resposta em 13 de julho de 2026.

Em 24 de julho de 2026 foi proferido o seguinte despacho:

"1. Notifique-se a Requerente para exercer, no prazo de 10 dias, o direito de resposta quanto à matéria da exceção invocada pela Requerida.

2. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

3. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar da presente notificação.

5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho."

A Requerente apresentou resposta às exceções.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

O Requerente fundamenta o seu pedido com base nos seguintes argumentos:

a) A Requerente é uma empresa com sede em Portugal e integrada no grupo internacional B... cuja casa-mãe está sedeada na Alemanha ("B..." ou Grupo B...").

b) O objeto social da Requerente consiste no "[d]esenvolvimento de projetos, engenharia,

construção, montagem, comissionamento, operação e manutenção, gestão, comercialização, importação e exportação de materiais, produtos e equipamentos necessários à realização de complexos industriais chave-na-mão, nomeadamente de: a) centrais termoelétricas de ciclo simples ou ciclo combinado de turbinas a gás natural, gás pobre, diesel e afins; b) centrais termoelétricas de queima direta a carvão, gás natural, fuelóleo, biomassa e afins; c) centrais termoelétricas com motores diesel; d) centrais de cogeração, com turbina a gás, turbina a vapor, alternador e célula de combustível; e) centrais solares de produção de energia (solar térmico); f) centrais de outras formas de energias renováveis, água, vento, sol, ondas, marés, biomassa e geotermia e/ou em sistemas que combinam diferentes tecnologias; g) centrais de biogás; h) instalações de manuseamento e armazenagem de óleo e gás (tanques, tubagem sob pressão, refinarias e afins); i) instalações de liquefação, manuseamento e armazenagem de gás natural liquefeito ou outros gases afins liquefeitos; j) instalações de produção de biocombustíveis e afins; k) geradores de vapor (caldeiras) de recuperação, de queima direta ou mistas; l) instalações de manuseamento, armazenagem e tratamento de graneis sólidos; m) pontes metálicas, manutenção e reparação; n) instalações de adução e bombagem de água; o) instalações de manuseamento e tratamento, incluindo incineração, de resíduos sólidos urbanos. Prestação de serviços de consultoria, gestão, administração, desenvolvimento e investimento nas áreas de operações de contrapartida, imobiliário, hotelaria e turismo, nomeadamente, mas sem limitar, através da projeção, implementação, construção e exploração de hotéis, resorts e vilas, e bem assim todas as demais atividades com estas conexas ou relacionadas." (cfr. informação pública e disponível em https://publicacoes.mj.pt).

4.

c) A Requerente iniciou a sua atividade em Portugal em 18.12.2012.

d) A Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, de periodicidade trimestral, previsto na alínea b), do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IVA.

e) A Requerente desenvolve a sua atividade sob o CAE Principal 42220 – Construção de redes de transporte e distribuição de eletricidade e de redes de telecomunicação e sob os CAE secundários 42990 – Construção de outras obras de engenharia civil, não especificadas, sob o CAE 41200 – Construção de edifícios, residenciais e não residenciais e sob o CAE 42130 – Construção de pontes e túneis.

f) Até 2017, a atividade da A... em Portugal foi bastante intensa, envolvendo a participação em vários projetos no setor energético de grande escala.

g) A título de exemplo, entre 2014 e 2016, a A... participou, em parceria com o consórcio C... (que incluía a D... e a E...), no desenvolvimento, construção e operação do parque eólico ..., situado na região de ... (cfr. documento n.º 1 que se protesta juntar).

h) O referido parque eólico dispõe de uma capacidade instalada de aproximadamente 171,7 MW, tendo a A... investido cerca de 41 milhões de euros no projeto, o qual constituiu um marco relevante no setor energético nacional, sendo na altura o maior parque eólico em construção na Europa e uma referência na transição energética do país.

i) A partir de 2017, a atividade da A... em Portugal registou um abrandamento significativo.

j) Não obstante, desde 2017, e até à presente data, a A... tem mantido um esforço contínuo de prospeção de mercado, acompanhando de forma atenta a evolução do panorama empresarial em Portugal e identificando novas oportunidades de negócio, com particular enfoque no setor das energias renováveis.

k) Exemplo disso foi o projeto do parque eólico de ..., situado nos distritos de ... e ..., no âmbito do qual a A... apresentou, em 2021, uma oferta não vinculativa no valor de 6,25 milhões de euros (cfr. documento n.º 2 que se protesta juntar).

l) Todavia, por razões alheias à vontade da A... o projeto não foi em frente devido à falta de opções viáveis de ligação à rede elétrica.

m) Para além do projeto acima referido, a A... tem desenvolvido outras iniciativas de prospeção do mercado português, nomeadamente: a realização de estudos técnicos – designadamente análises de "sweet spot" – para projetos tecnológicos em Portugal; a avaliação da existência de fontes de dióxido de carbono biogénico (por exemplo, na indústria do papel) com vista ao desenvolvimento de projetos de e-fuel em Portugal; e o contacto com empresas relevantes em Portugal (indústria cervejeira, de bebidas e alimentar) para o lançamento de projetos relacionados com instalações de produção de vapor industrial a partir de energia solar com tecnologia CSP (Concentrated Solar Power).

n) Sublinhe-se que a Requerente não é um mero "invólucro" societário vazio, mas – como ilustra o histórico de investimentos muito significativos em Portugal já acima citado – a estrutura societária prevista para acolher e executar, em Portugal, os projetos desenvolvidos pelo Grupo B..., incluindo, designadamente, o parque eólico de ... e os futuros projetos nos domínios dos combustíveis sintéticos (e-fuels) e da tecnologia CSP.

o) Ainda que uma parte relevante dos custos de desenvolvimento inicial seja suportada pela F... GmbH na Alemanha, a concretização desses projetos em território português – celebração de contratos com clientes e fornecedores locais, eventual exploração de ativos, prestação de serviços no mercado interno – está, desde logo, pensada para ocorrer

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

através da Requerente, logo que aqueles projetos atinjam o grau de maturidade adequado.

p) Os encargos incorridos em Portugal entre 2018 e 2023 – em particular serviços de contabilidade, revisão legal de contas, custódia, cumprimento declarativo e demais custos fixos – constituem custos gerais de estrutura da própria Requerente, diretamente associados à manutenção de uma estrutura societária pronta a ser mobilizada para a realização de operações tributáveis em Portugal.

q) Estes encargos são indissociáveis da função económica da Requerente enquanto "braço" português do grupo, constituindo o suporte mínimo necessário para que esta possa, em permanência, assumir projetos no mercado português.

r) Também as Declarações Anuais de Informação Contabilística e Fiscal ("IES") apresentadas pela ora Requerente relativas aos anos de 2018 a 2024 refletem a realidade de uma atividade suspensa por motivos alheios à vontade da Requerente (cfr. documento n.º 3 que se junta).

s) Com efeito, naquelas IES é expressamente identificada a situação de suspensão da atividade da entidade, assinalada como "01 – Em atividade", sem qualquer menção a "fim de atividade", "dissolvida" ou "liquidada".

t) E é também expressamente identificado, como "acontecimento marcante", uma "paragem de atividade" por 12 meses, e não uma cessação definitiva de atividade, solução que reflete a realidade de uma atividade suspensa por motivos alheios à vontade da Requerente, mas em que subsiste a intenção de retoma.

u) É ainda particularmente relevante a nota 0501-A constante da IES de 2024, que declara que a empresa se encontra inativa, "não tendo efetuado nenhum negócio", mas que "os

seus sócios estão atentos a oportunidades de negócio a realizar através de Portugal", reafirmando a intenção de prosseguir atividade económica no país.

v) A própria estrutura económico-financeira da Requerente confirma a inexistência de qualquer abandono da atividade.

w) Com efeito, em 2018, a Requerente apresentava dois trabalhadores ao serviço, a tempo completo, com um total de 3.360 horas de trabalho no ano, gastos com pessoal no montante de € 73.098,30 e fornecimentos e serviços externos de € 216.618,10, mantendo uma estrutura operacional e de suporte plenamente funcional.

x) E já em 2024, apesar da ausência de operações ativas, a Requerente continuava a suportar custos de estrutura (fornecimentos e serviços externos de € 58.918,33) e a gerir uma posição de capital próprio de € 3.336.462,60, evidenciando a manutenção de uma estrutura societária ativa em Portugal.

y) Na declaração periódica de IVA relativa ao segundo trimestre de 2023 (2023.06T), a Requerente submeteu um pedido de reembolso de IVA de um crédito que foi sendo gradualmente acumulado desde o início da sua atividade, no quarto trimestre de 2012 (2012.12T), no montante de € 224.974,56.

z) Na sequência do referido pedido de reembolso de IVA foi realizada uma ação inspetiva interna, de âmbito parcial, à Requerente, pelos Serviços de Inspeção Tributária ("SIT") da Direção de Finanças de Lisboa, titulada pela Ordem de Serviço n.º OI2023..., sancionada por despacho de 07.09.2023.

aa) No contexto da ação de inspeção, a Requerente foi notificada pelos SIT para prestar esclarecimentos e fornecer elementos/documentação adicionais relativos aos períodos entre janeiro de 2018 (2018.01) e o segundo trimestre de 2023 (2023.06T) – balancete,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

extrato das contas de ganhos, extrato das contas de IVA, cópias de 2 faturas (fatura 18-800755002, de 08.03.2018, e fatura 18-800755006, de 30.09.2018) e relação dos fornecedores deduzidos.

bb) Não obstante o seu propósito de colaboração, a Requerente viu-se impossibilitada de dar resposta, no prazo fixado pelos SIT, relativamente ao período de 2018, em virtude de constrangimentos operacionais e organizacionais que, à data, condicionavam a sua capacidade de reunir e sistematizar os elementos contabilísticos e documentais referentes àquele período de atividade.

cc) A Requerente apresentou todos os elementos solicitados paras os períodos entre janeiro de 2019 (2019.01) e 2023.06T, sendo que os elementos apresentados não revelaram disparidades com os valores declarados nas declarações periódicas de IVA relativas aos correspondentes períodos.

dd) A Requerente veio a apresentar os elementos solicitados relativos ao período de 2018 posteriormente em sede de reclamação graciosa, suprindo a falta verificada em momento anterior e possibilitando à Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") o apuramento da situação (cfr. reclamação graciosa e respetivos documentos que se junta como documento n.º 4).

ee) No âmbito daquele procedimento inspetivo, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção ("Projeto de Relatório"), no qual os SIT propuseram correções em sede de IVA no montante de € 134.743,97, resultando num ajustamento do crédito de imposto pedido em reembolso no mesmo valor (cfr. Projeto de Relatório de Inspeção que se junta como documento n.º 5).

ff) Consequentemente, foi formulada pelos SIT proposta de deferimento parcial do pedido

de reembolso de IVA relativo ao período de 2023.06T, no valor de € 90.230,59, implicando o indeferimento parcial do montante de € 134.743,978 (€ 224.974,56 - € 90.230,59).

gg) Na sequência da referida proposta dos SIT, e por não poder concordar com o conteúdo da mesma, a Requerente apresentou o seu direito de audição prévia (cfr. direito de audição prévia que se junta como documento n.º 6).

hh) Não tendo sido acolhida a argumentação da Requerente, esta veio a ser notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária ("Relatório de Inspeção"), no qual os SIT mantiveram na íntegra as correções propostas (cfr. Relatório Final de Inspeção que se junta como documento n.º 7).

ii) Referem os SIT no Relatório de Inspeção que "[a] correções propostas resultam dos seguintes factos:

jj) "Não se comprovou contabilisticamente, nem documentalmente, as deduções de 2018, no valor de € 48.717,34, nos termos da alínea c), do n.º 2 e o n.º 4, ambos do artigo 44.º e também nos termos do artigo 19.º e 20.º, todos do CIVA;

kk) O sujeito passivo admitiu que não tem atividade a partir de 2017 inclusive, pelo que, nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 34.º do CIVA, este deveria cessar a sua atividade no início de 2019." (cfr. Capítulo I.4 do Relatório de Inspeção, acima junto como documento n.º 7).

ll) Na sequência das correções efetuadas pelos SIT em sede de IVA, a Requerente foi notificada da demonstração da liquidação de IVA n.º 2024..., da qual resultou um reembolso devido à Requerente no montante de € 90.230,59, e que veio a ser concretizado por parte da AT mediante transferência bancária para IBAN da Requerente

(cfr. demonstração da liquidação de IVA n.º 2024 ... que se junta como documento n.º 8).

mm) Através do Ofício n.º..., de 20.12.2024, foi ainda a Requerente notificada da liquidação adicional n.º ... feita na sequência das correções efetuadas pelos SIT no âmbito da inspeção tributária, no montante de € 134.743,97, relativa ao período de 2023.06T, associada ao documento de correção n.º... (cfr. liquidação adicional n.º ... que se junta como documento n.º 9).

nn) Estando em causa um pedido de reembolso de um crédito de IVA, os SIT efetuaram uma correção ao valor do excesso a reportar existente na conta corrente de IVA da Requerente que, por esse motivo, deixou de estar em posição de crédito de imposto na sua declaração periódica.

oo) Foi, portanto, por este motivo que não resultou da referida liquidação adicional qualquer valor de imposto a pagar.

pp) Em 06.05.2025, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra aquela liquidação adicional (cfr. reclamação graciosa acima junta como documento n.º 4).

qq) Posteriormente, foi a Requerente notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (cfr. decisão de indeferimento da reclamação graciosa que se junta como documento n.º 10).

rr) Por não poder concordar com a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a ora Requerente deduz o presente pedido de pronúncia arbitral

POSIÇÃO DA REQUERIDA

11.

A posição da Requerida sustenta-se nos seguintes argumentos:

POR EXCEÇÃO

a) Conforme decorre da factualidade acima descrita, para que se remete e se dá aqui por reproduzida, nos autos está em causa o reembolso do imposto recusado, tendo o mesmo sido parcialmente deferido.

b) Efetivamente houve um deferimento parcial do pedido de reembolso e é isso que subjaz na respetiva demonstração de liquidação de IVA, acima já reproduzida, não sendo apurado qualquer imposto cujo pagamento seja devido.

c) De resto, a Requerente não apresenta qualquer documento de pagamento de imposto e olvidando que se dispõe no n.º 13 do artigo 22.º do CIVA que, «Da decisão referida no n.º 11 [isto é, do pedido de reembolso] cabe recurso hierárquico, reclamação ou impugnação judicial, nos termos previstos no artigo 93.º»

d) A liquidação notificada à Requerente, promovida na sequência do relatório de inspeção tributária não apresenta um valor a pagar, mas sim a redução do reembolso do imposto por si solicitado, estipulando a lei processual um meio próprio e específico para a contestação do indeferimento parcial dos seus pedidos de reembolso.

e) Como foi decidido já no processo nº 137/2017-T, em que, concomitantemente com outros pedidos, era formulado pedido de reembolso, quanto a este último pedido o Tribunal decidiu que não podia tomar conhecimento de tal pedido, por materialmente incompetente.

f) Efetivamente, como resulta do acima demonstrado, nos atos tributários mencionados apenas está em causa o direito ao reembolso, não se estando perante atos de liquidação

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de imposto, referindo-se no acórdão do STA de 21-02-2018 (processo n.º 0239/16) que: «Uma das situações em que isso sucede é a do n.º 13 do art. 22º do CIVA em que se estabelece, com referência ao n.º 11 do mesmo artigo, que das decisões de indeferimento de pedidos de reembolso de IVA – como a que está em causa nos presentes autos - cabe recurso hierárquico, reclamação ou impugnação judicial, nos termos previstos no artigo 87º-A (redacção então em vigor, actual 93º) (Neste sentido Jorge Lopes de Sousa, ob. citada, Volume II, pag . 57.).

O pedido de reembolso de IVA, formulado nos termos do disposto no art. 22º do CIVA, tem assim uma tramitação própria tendente à prolação de um acto final que procederá à definição do concreto quantum a ser reembolsado, estando previsto um modo de impugnação próprio (Vide, também neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10.09.2014, recurso 871/14.) , definido nos termos do artº 87º-A (Redacção então em vigor, actual 93º.) do CIVA, quanto aos prazos e às competências.

Trata-se, como bem se salienta no acórdão fundamento, de opção legislativa que não pode ser ignorada, como o foi no caso em apreço, tanto mais que a redacção do aludido dispositivo legal (decorrente do artº 28º da Lei nº 32-B/2002 de 30 de Dezembro) é posterior à entrada em vigor do CPPT (cfr. artigo 4.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro), o que reforça a inequivocidade dessa opção, definindo-se como norma especial que não pode deixar de revogar nesse caso a norma geral constante do artigo 97.º do CPPT (cfr. art. 7.º n.º 3 do CC).

Daí que se conclua que, no caso em apreço, em que está em causa impugnação do acto de indeferimento de pedido de reembolso de IVA, o meio processual adequado será a impugnação judicial.»

13.

g) E, como demonstrado, nos atos tributários de liquidação objeto dos presentes autos apenas está em causa o direito ao reembolso, o que necessariamente conforma o pedido da Requerente àquela realidade.

h) Pelo que, por manifesta falta de competência material do Tribunal Arbitral para decidir do reembolso em causa, deverá a Requerida ser absolvida da instância, o que obsta ao conhecimento do pedido, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

POR IMPUGNAÇÃO

Da alegada falta de fundamentação, da violação dos princípios da colaboração, do inquisitório e da descoberta da verdade material

a) No que concerne aos vícios indicados em epígrafe, a Requerente insurge-se contra a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, a qual reputa de "manifestamente insuficiente em termos de fundamentação, em violação do disposto nos artigos 268.º, n.º 3, da CRP e 77.º, n.º 1 e 2 da LGT", na medida em que "[…] se limita a remeter genericamente para uma insuficiência documental sem a concretizar […] [o que equivale a] uma fundamentação obscura e incongruente (cf. artigos 64.º e 71.º do ppa).

b) Ademais, "[t]endo a Requerente apresentado documentação em sede de reclamação graciosa e solicitado expressamente à AT que promovesse as diligências que considerasse necessárias à aferição da legitimidade do crédito de IVA pedido em reembolso, a AT não podia simplesmente devolver a questão ao contribuinte com a indicação genérica de que faltam elementos", realidade incompatível com os princípios da colaboração, do inquisitório e da descoberta da verdade material (cf. artigo 77.º do

ppa.

c) Assim sendo, importa, desde logo notar que os referidos vícios são apenas imputados, não aos atos tributários de liquidação, mas à decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

d) Pelo que, mesmo na eventual procedência de tal alegação, o que se admite por mera cautela e dever de representação, sem conceder, tal conduz tão só a que esta decisão seja anulada e a AT tenha de proferir nova decisão sem os referidos vícios.

e) Tais vícios nem se sequer se verificam.

f) Recorde-se que, no decurso das diligências inspetivas, os SIT efetuaram pedido de elementos à Requerente, solicitando, designadamente, o seguinte:

"[…] 3. Balancetes analíticos dos anos de 2018 até ao período 2023.06T, antes de apuramentos e extrato das contas de ganhos dos mesmos períodos – preferencialmente em formato Excel;

4. Extrato das contas do IVA onde estão evidenciados os valores declarados na DP de IVA de 2018.01 até ao período 2023.06T – preferencialmente em formato Excel;

5. Relativamente às últimas faturas emitidas, solicita-se cópia das faturas 18-800755002 (de 2018-03-08), 18-800755006 (de 2018-09-30); […]

8. Solicita-se ainda relação dos fornecedores deduzidos de 2018.01 a 2022.06T, identificando NIF, designação, n.º fatura, valor da aquisição e da dedução efetuada e cópia do maior documento deduzido por cada período; […]."

g) E, como igualmente aduzido em sede de factualidade, "[…] apesar de solicitado, o Sujeito Passivo não nos remeteu relação dos fornecedores deduzidos nos períodos de 2018.01 a 2018.12 e nem o maior documento deduzido por cada um destes períodos."

15.

(cf. capítulo IV.2. "Análise do pedido de reembolso" do RIT).

h) Consequentemente, "[…] não foram comprovadas contabilisticamente, nem documentalmente, uma vez que estes elementos não […] foram remetidos […] não se comprovou, nos termos da alínea c), do n.º 2 e o n.º 4, ambos do artigo 44.º e também nos termos do artigo 19.º e 20.º, todos do CIVA, as deduções de 2018 que totalizam € 48.717,34, corrigidas pelo valor das regularizações a favor do Estado […]." (cf. capítulo V. do RIT).

i) Por outro lado, recorde-se que estava em causa o facto de a Requerente não ter atividade desde 2017 (sendo o pedido de reembolso de 2023) e que, pese embora o por si invocado em direito de audição, como se refere no RIT, «a tipologia de deduções efetuadas, quer as aquisições efetuadas a sujeitos passivos nacionais, como as efetuadas a sujeitos passivos de outros Estados-membros, não demonstram esforços de prospeção de oportunidades de negócio.».

j) Já depois de notificada do consequente ato de liquidação, a Requerente, em sede de Reclamação Graciosa, veio juntar a seguinte documentação a respeito do ano de 2018:

- Balancetes, Balanço, Demonstração dos Resultados por naturezas, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Alterações no Capital Próprio, Extratos das Contas do IVA, fatura n.º 18-800755002, e Relação de Fornecedores.

k) Sobre esta realidade, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, aqui contestada, refere-se o seguinte:

"[…] 5- Com efeito, o n.º 11 do art.º 22.º do CIVA determina que "Os pedidos de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

reembolso são indeferidos quando não forem facultados pelo sujeito passivo elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso.

6- Neste sentido, a reclamante refere que, junta aos autos os elementos que permitem aferir a legalidade das operações subjacentes ao direito de crédito invocado no valor de € 48.717,34, nomeadamente balancete, extrato das contas de ganhos e extrato de contas de IVA, faturas, relação dos fornecedores deduzidos.

7- Assim, analisados os documentos, cumpre referir que, a reclamante junta a fatura nº 18-800755002, de 08-03-2018, relativa à renda da Fração Autónoma designada pela Letra "J", do prédio sito na ..., na..., Lisboa, relativa ao período de abril de 2018, porém, verifica-se que, continuam a faltar os documentos solicitados em sede de inspeção, comprovativos da legitimidade do reembolso.".

l) Para a Requerente tal reposta enferma dos vícios acima apontados, mormente de falta de fundamentação.

m) Vício, aliás, que apenas se verifica na ausência absoluta de fundamentação ou de omissão de pronúncia. O que não sucede.

n) Ademais, resulta claro que um homem médio colocado na posição de destinatário consegue apreender o sentido da informação prestada em cada um dos respetivos procedimentos.

o) Com efeito, como se sabe, sobre esta temática, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) tem uniformemente vindo a entender que a fundamentação do ato é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, sendo que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal compreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato, ou

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

seja, quando o destinatário possa conhecer as razões que levaram o autor do ato a decidir daquela maneira e não de outra.

p) Razões essas que foram amplamente compreendidas pela Requerente no ppa, vindo-as questionar.

q) Questão bem diferente é a circunstância da Requerente não se querer conformar com a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, como claramente transparece do seu pedido de pronúncia arbitral.

Das correções efetuadas por inexistência de atividade a partir do ano de 2017

a) Entende a Requerente que as correções efetuadas enfermam de ilegalidade pois "[…] assentam em duas premissas erradas: (i) […] que a Requerente deveria ter cessado a sua atividade; (ii) […] que o direito à dedução do IVA incorrido até 2023.06T fica impedido pelo facto de o sujeito passivo não conseguido realizar operações ativas tributáveis." (cf. artigo 84.º do ppa).

b) Para tanto alega, por um lado, que "[…] aquilo que está em causa não é uma cessação, mas uma suspensão da atividade […] por motivos alheios à sua vontade", pelo que não é de aplicar o disposto no artigo 34.º do Código do IVA, o qual, em seu entender, "[…] visa essencialmente situações de abandono efetivo da atividade, não situações em que o sujeito passivo mantém uma atividade latente com perspetiva de retoma." (cf. artigos 98.º e 101.º do ppa).

c) Por outro lado, insiste (embora sem o provar) que "[…] os custos de manutenção da sua estrutura em Portugal e os esforços de prospeção de mercado constituem manifestações objetivas dessa intenção de exercer atividade tributada, pelo que o IVA correspondente deve ser integralmente dedutível, não podendo ser desconsiderado com base numa visão

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

formalista e fragmentada da repartição intragrupo de custos de desenvolvimento." (cf. artigo 119.º do ppa).

d) As deduções de IVA em causa "[…] dizem essencialmente respeito a custo gerais de estrutura […] indispensáveis à preservação da estrutura societária em Portugal […] onde se evidenciam montantes relevantes de fornecimentos externos, mesmo em anos de ausência de operações ativas." (cf. artigo 123.º e 124.º do ppa).

e) Portanto, sustenta (uma vez mais sem provar), que "[…] não pode a dedução do IVA efetivamente incorrido pela Requerente até 2023.06T encontrar-se condicionada pelo efetivo exercício da sua atividade quando já ficou demonstrado que a Reclamante tinha a expetativa e a intenção de prosseguir uma atividade tributada nesses períodos, que não materializou por motivos lhe são alheios." (cf. artigo 128.º do ppa).

f) Contudo, não lhe assiste razão. Vejamos.

g) Sendo a fundamentação do RIT esclarecedora, para a qual se remete uma vez mais, podemos sintetiza-la aqui nas seguintes constatações factuais:

- em primeiro lugar, verifica-se que a Requerente se encontra a deduzir integralmente os custos fixos da atividade, quando deveria aplicar um pro rata nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 23.º do CIVA, designadamente no tocante aos serviços de contabilidade, custódia e revisão de contas;

- em segundo lugar, uma vez que inexiste a prática de atos relacionados com atividades determinantes da tributação durante um período de dois anos consecutivos (na verdade desde 2017 até ao pedido de reembolso, em 2023), a Requerente deveria ter cessado oficiosamente a atividade, de acordo com a alínea a), do n.º 1, do artigo 34.º do CIVA;

- em terceiro lugar, sem prejuízo do acima referido, é incontestável que, pelo menos

desde o ano de 2017, as deduções efetuadas pela Requerente não resultaram em operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

- por fim, a Requerente não juntou prova no sentido do por si alegado, mormente da alegada expetativa e intenção de prosseguir atividade.

h) Efetivamente, pese embora o por si já alegado em sede de direito de audição no âmbito da inspeção tributária, a verdade é que continua sem juntar qualquer prova, mormente dos esforços de prospeção de oportunidades de negócio.

i) Recorde-se que do RIT final, em análise ao direito de audição apresentado (ainda que extemporaneamente) se refere o seguinte:

"Apesar de o Sujeito Passivo manifestar a intenção de continuar a sua atividade, nem em procedimento inspetivo, nem no Direito de Audição extemporaneamente exercido, demonstra ou comprova essa intenção.

Da análise às deduções efetuadas nos últimos anos constata-se que os custos que se encontram a deduzir dizem respeito exclusivamente a custos fixos, particularmente no que diz respeito aos serviços de contabilidade, custódia e revisão de contas.

No que concerne ao tipo de custos deduzidos será ainda de reiterar o já referido em relatório relativamente às aquisições intracomunitárias de serviços deduzidas: não nos foi clarificado a tipologia de serviços que se reembolsa, desconhecendo-se, por conseguinte, o seu contributo para os esforços de prospeção citados. As faturas em causa descrevem os bens e serviços transacionados apenas como "reembolso de serviços" [reimbursement for services], não nos remetendo outros elementos capazes de clarificar os serviços em causa.

Conclui-se que a tipologia de deduções efetuadas, quer as aquisições efetuadas a sujeitos

passivos nacionais, como as efetuadas a sujeitos passivos de outros Estados-membros, não demonstram esforços de prospeção de oportunidades de negócio.

Será ainda de clarificar que em sede de IVA, a suspensão da atividade constatada pelo Sujeito Passivo é o reconhecimento do não exercício de uma atividade. […]

Comprova-se da estrutura dos custos deduzidos que não se tratam de atividades preparatórias, mas sim, tal como já aludido anteriormente, custos fixos de manutenção de entidade que não exerce uma atividade económica. Nos acórdãos citados, as deduções em causa referem-se a despesas de efetivo investimento no início de uma atividade, ou na ampliação da atividade já existente.

Será de destacar o acórdão MIDLAND BANK, C-98/98, citado, atendendo à questão relativa ao pro rata dos sujeitos passivos que efetuam simultaneamente operações com direito à dedução e operações sem esse direito. Relembrando-se que as últimas operações ativas declaradas em sede de IVA pela A..., nos anos de 2017 e 2018, parte substancial delas não conferem o direito à dedução, já que foram declaradas no Campo 9 das respetivas Declarações Periódicas.

j) As deduções que nos foram comprovadas não indiciam, nem o início de uma atividade, nem ampliação daquela já existente."

k) Em suma, a recusa das deduções assentou no incumprimento do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 20.º do Código do IVA, visto que só é possível deduzir-se imposto que tenha incidido sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões ou prestações de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas.

l) Nesta senda, tenta a Requerente enquadrar o seu direito à dedução no âmbito das

designadas atividades preparatórias (sem o lograr, no entanto).

m) Pois se é certo, como bem descreve a Requerente no seu ppa, que a jurisprudência europeia já se pronunciou por diversas vezes sobre situações em que as entregas de bens e/ou prestação de serviços reconhecidos como "atos preparatórios" são utilizadas para os fins das operações tributáveis, originando, assim, um direito à dedução do correspondente IVA (cf. a título de exemplo, as decisões do TJUE no âmbito dos processos Rompelman C-268/83, Inzo C-110/94, Ghent Coal C-37/95, ou Gabalfrisa SL C-110/98 e C-147/98), esta mesma jurisprudência alude expressamente à necessidade de verificação da intenção de prosseguir a atividade económica confirmada por elementos claros e objetivos.

n) Prova que a Requerente não faz.

o) Perante o exposto, e confrontados os presentes autos, é incontestável que a Requerente não logrou indicar, de modo claro e conclusivo, informações que se afiguram essenciais ao desenvolvimento de uma atividade, i.e., demonstrativas de uma sucessão temporal coerente que tenha em vista a intenção de realização de uma futura atividade económica tributável.

p) E, não está em causa um ano ou outro de ausência de operações, mas sim de uma sucessão de anos (2017-2023), bem superior aos dois anos referidos no artigo 34.º do CIVA.

q) Efetivamente, pese embora a alegada existência de manifestações objetivas que demonstram a expetativa e intenção de prosseguir uma atividade, a realidade é que não há prova documental junta nesse sentido.

r) Pelo que, aqui chegados importa, pois, concluir que as correções promovidas pelos SIT

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

s) Nestes termos, importa considerar improcedentes todos os fundamentos invocados pela Requerente e manter o ato de liquidação ora controvertido, julgando o ppa improcedente.

Da alegada caducidade do direito à liquidação do IVA por dedução indevida

a) Por fim, a Requerente invoca que a correção do crédito de imposto acumulado atinente aos períodos de 2018 e 2019 é ilegal por violação das regras da caducidade.

b) Invocando para tanto os artigos 94.º do Código do IVA em conjunto com os n.ºs 3 e 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária (LGT), alega que "[…] ainda que a liquidação adicional em crise seja formalmente imputada ao período 2023.12T, o que a AT faz é, na substância, eliminar deduções efetuadas nas declarações de 2018 e 2019, cujo prazo de liquidação se encontrava já caducado" (cf. artigo 162.º do ppa), concluindo que "[…] à data em que foi notificada da liquidação adicional […], de 06.01.2024, já havia caducado o direito da AT de liquidar o IVA alegadamente deduzido indevidamente nas declarações periódicas para os períodos de 2018 e 2019, no montante total de € 80 376,70." (cf. artigo 163.º ppa).

c) Contudo, também aqui não tem razão.

d) Os SIT salvaguardaram as correções aqui sindicadas fundamentando nos seguintes termos:

"Nos termos do n.º 3, do artigo 45.º da LGT, o prazo de caducidade, de qualquer

dedução o crédito de imposto é o de exercício desse direito. Assim, atendendo a que em 2019.12T, o crédito de imposto era de € 205.627,77, são devidas as correções propostas nos anos de 2018 e 2019, no montante de € 80.376,70." (cf. capítulo V. do RIT).

e) Entendimento sufragado, posteriormente, em sede de decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

f) Assim, atenta a norma legal convocada, a atuação da AT foi diligente e cumpridora dos deveres que legalmente lhe competem.

g) O crédito de imposto controvertido corresponde efetivamente ao exercício de um direito de crédito, portanto, ou seja, o que aqui nos ocupa é o exercício do direito à dedução do IVA e consequente recuperação do reporte cumulado em sucessivos exercícios, o qual culminou com posterior pedido de reembolso, situação que encontra respaldo no n.º 3 do artigo 45.º da LGT.

h) Conforme o disposto no n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, o direito à dedução de IVA nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, efetuado mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período declarativo, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período, sendo que sempre que a dedução do imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso será deduzido nos períodos de imposto seguintes.

i) Tendo a Requerente efetuado sucessivos reportes de IVA, e persistindo o crédito a seu favor, poderá, nos termos da lei, solicitar o seu reembolso, o que sucedeu no caso sub judice; neste caso a AT não se encontra limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45.º, n.º 1 e 4 da LGT, podendo efetuar correções às

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

j) Nos termos do artigo 45.º, n.º 1 da LGT, «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».

k) E, no n.º 3 do artigo 45.º da LGT dispõe-se que "[e]m caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.".

l) Ou seja, o prazo de caducidade é o do exercício do direito à dedução ou crédito, ficando, no entanto, tais correções limitadas ao crédito de imposto gerado nesses períodos e que integrem o crédito acumulado.

m) O crédito de imposto visa a compensação de imposto em declarações futuras, ou seja, em utilizações futuras numa lógica de conta-corrente entre o sujeito passivo e o Estado.

n) Pelo que o prazo da contagem do prazo de caducidade se conta a partir do momento em que a Requerente exerceu o direito a ser reembolsado do IVA deduzido em excesso, como decorre da regra especial prevista no artigo 45.º, n.º 3 da LGT.

o) Por isso, o ato de liquidação adicional de IVA praticado na sequência de um procedimento de inspeção tributária que desconsidere o IVA dedutível, ou seja, que coloque em causa o crédito de imposto utilizado por via de reporte em declaração posterior do mesmo, terá que ser emitido com referência ao período em que o crédito de imposto veio a ser efetivamente subtraído pela Requerente ao imposto liquidado, visto que só nessa declaração posterior figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, que cumpre liquidar pela diferença nos termos do artigo 87.º do CIVA.

p) Atento o exposto, conclui-se que contrário ao princípio da justiça seria a consagração

do entendimento sufragado pela Requerente, no sentido de admitir que o contribuinte pudesse efetuar sucessivos reportes de IVA e ao pedir o seu reembolso (que arrecadara há mais de 4 anos), a AT, no âmbito da análise efetuada à conta-corrente desse contribuinte, se visse impedida de corrigir o imposto a favor do Estado, por dedução indevida, o que igualmente contende com o princípio da neutralidade inerente ao IVA.

q) Assim, contrariamente ao que a Requerente pretende fazer crer, a AT não se encontrava limitada pelo prazo de caducidade do direito de liquidação de quatro anos na apreciação da verificação dos pressupostos subjacentes ao pedido de reembolso da Requerente (cf. Entre outros o artigo 139.º do ppa), designadamente no que diz respeito à (não) validação das deduções efetuadas nos anos de 2018 e 2019, pelo que também quanto a esta questão deve o ppa ser julgado improcedente.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria.

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 d) do CPPT, contado da notificação da decisão de indeferimento da reclamação deduzida contra os atos tributários impugnados.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e 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).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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

Quanto à exceção de incompetência material invocada pela Requerida, cumpre decidir:

Ao abrigo do art.º 2.º, n. º1, alínea a), do RJAT, a Requerida defendeu-se por exceção e por impugnação, sustentando, quanto à primeira (cuja argumentação aqui se procura sintetizar), a incompetência material do tribunal arbitral, uma vez que, segundo ela, o ato de indeferimento parcial de um pedido de reembolso não traduz um ato tributário de liquidação, estando fora do âmbito material da arbitragem tributária.

Para a Requerida, deduz-se dos artigos 28.º, 33.º, 150.º e 151.º da petição que "o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral se traduz no indeferimento parcial do reembolso que a Requerente havia formulado.

A questão de direito que aqui se põe gira em torno da natureza da arbitragem tributária e, sobretudo, do conceito de liquidação em IVA.

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28.04, autorizou o Governo a legislar "no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária", de modo a que o processo arbitral tributário constituísse um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.01 (RJAT), concretizou a mencionada autorização legislativa com um âmbito mais restrito do que o previsto na lei de autorização legislativa, não contemplando designadamente uma competência alternativa à da ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, instituindo "a arbitragem tributária

limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art.º 2.º".

O âmbito da jurisdição arbitral tributária está, assim, delimitado, num primeiro momento, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material da competência, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos. Essas pretensões são as referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, que dispõe que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da "declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta".

Num segundo momento, a competência dos tribunais arbitrais fiscais é limitada pelos termos em que a AT venha a ser vinculada à sua jurisdição. De facto, o art.º 4.º do RJAT faz depender a vinculação da AT de "portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos".

É a Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03 (doravante, Portaria de Vinculação, abreviadamente PV) que veio concretizar quais os litígios a que a arbitragem se aplica. Dispõe a PV, no seu artigo 2.º, que os serviços e organismos que hoje constituem a AT vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, com algumas exceções, entre as quais as "pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário" e as "pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

do procedimento de revisão".

É, pois, um ato regulamentar (e não uma declaração de vontade da AT) que limita os litígios suscetíveis de resolução por via da arbitragem. Assim, o recurso à arbitragem tributária é optativo por parte dos contribuintes, mas a sujeição a essa mesma arbitragem não o é por parte da AT, que a ela fica sujeita nos termos do RJAT e da PV.

O RJAT e a PV devem, pois, ser interpretados de acordo com as regras gerais decorrentes dos artigos 11.º da LGT e 9.º do Código Civil: assim será, no caso concreto, quanto ao conceito de liquidação nas suas diversas formas.

Em Direito Fiscal, a liquidação era tradicionalmente vista em sentido estrito, reconduzindo-se ao ato de aplicação de uma alíquota à matéria coletável, dando origem à coleta. Mas, cada vez mais, a liquidação não se esgota nessa operação aritmética, antes se afirma como uma operação de conteúdo bem mais amplo e complexo, distinto, porém, nos impostos sobre o rendimento e no IVA.

Em sede de IVA, a liquidação tem por base o sistema declarativo (autoliquidação), sendo um ato complexo só plenamente entendível se considerado em sentido amplo.

Ou seja: só entendível tendo em conta o "mecanismo do crédito e o encadeamento da liquidação/dedução" que, como refere Sérgio Vasques, servem para "assegurar a neutralidade típica do IVA, prevenindo o efeito cumulativo e garantindo que o imposto é suportado em definitivo pelo consumidor final".

Decorre, aliás, da estrutura do próprio CIVA, estarmos perante uma noção ampla de liquidação, a qual abrange as deduções e as regularizações de imposto (artigos 19.º a 26.º do CIVA), bem como liquidações administrativas decorrentes de atos de fiscalização e

determinação oficiosa do imposto (Capítulo VI do CIVA).

É assim o caso das liquidações adicionais reguladas pelo art.º 87.º do CIVA, relativo ao "momento e modalidades do exercício do direito à dedução". No n.º 1 deste artigo, estipula-se que, sem prejuízo do caso das liquidações com base em presunções e métodos indiretos, a efetuar nos termos da LGT, a AT "procede à retificação das declarações dos sujeitos passivos, quando fundamentadamente considere que nelas figure um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando adicionalmente a diferença".

E no nº 5 deste mesmo artigo, diz-se que se "passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do sujeito passivo superior a € 250, este pode solicitar o seu reembolso". Este surge assim, ao lado da dedução por subtração e do reporte, como modalidade de exercício do direito à dedução e, consequentemente, pode ser visto como elemento integrante da própria liquidação de imposto, distinguindo-se claramente de formas de devolução do imposto, como, vg., a restituição do IVA já pago aos partidos políticos ou à Igreja.

É nesse o sentido que deve entender-se a posição de José Xavier de Basto e Gonçalo Avelãs Nunes, quando afirmam que "um reembolso contestado pela administração fiscal em tudo equivale a uma liquidação de imposto e os meios de reagir contra esse ato da administração, que nega ou revoga um reembolso, são idênticos aos que a lei põe à disposição dos contribuintes para anular, no todo ou em parte, a liquidação do imposto."

De facto, estamos, nestes casos, perante uma simples mudança da forma da liquidação: uma autoliquidação converte-se em liquidação administrativa adicional. O facto de, no plano contabilístico, tal facto se pressupor um acerto de contas não altera a natureza jurídica do ato.

Assim, os documentos emanados da AT e notificados à Requerente dando conta da

30.

"demonstração de liquidação do IVA", do "número liquidação" e da "data liquidação" são, no plano jurídico, pertinentes e corretas.

Ademais, e conforme referido pela Requerente:

(i) A liquidação adicional n.º... é um verdadeiro ato de liquidação, emitido ao abrigo do artigo 87.º do Código do IVA, expressamente numerado (n.º...) e designado como "liquidação adicional" e constitui o objeto principal do pedido.

(ii) Foi emitida na sequência de ação inspetiva e reflete correções à matéria tributável que reduziram o crédito de IVA da Requerente;

(iii) A reclamação graciosa deduzida contra esta liquidação adicional foi indeferida confirmando integralmente o ato de liquidação e as correções nele vertidas;

(iv) O pedido de pronúncia arbitral pede expressamente a anulação da liquidação adicional n.º ... por ilegalidade e, indiretamente, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que a confirmou, acrescidas das legais consequências – e não uma pretensão autónoma de "concessão do reembolso" ou uma impugnação limitada a um ato negativo de indeferimento de reembolso.

Pelo que, dado o acima exposto, a exceção deverá ser julgada improcedente.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

a) A Requerente iniciou a sua atividade em Portugal em 18.12.2012.

b) A Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, de

periodicidade trimestral, previsto na alínea b), do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IVA.

c) A Requerente desenvolve a sua atividade sob o CAE Principal 42220 – Construção de redes de transporte e distribuição de eletricidade e de redes de telecomunicação e sob os CAE secundários 42990 – Construção de outras obras de engenharia civil, não especificadas, sob o CAE 41200 – Construção de edifícios, residenciais e não residenciais e sob o CAE 42130 – Construção de pontes e túneis.

d) Até 2017, a atividade da A... em Portugal foi bastante intensa, envolvendo a participação em vários projetos no setor energético de grande escala.

e) A título de exemplo, entre 2014 e 2016, a A... participou, em parceria com o consórcio C... (que incluía a D... e a E...), no desenvolvimento, construção e operação do parque eólico ..., situado na região de ... (cfr. documento n.º 1 que se protesta juntar).

f) O referido parque eólico dispõe de uma capacidade instalada de aproximadamente 171,7 MW, tendo a A... investido cerca de 41 milhões de euros no projeto, o qual constituiu um marco relevante no setor energético nacional, sendo na altura o maior parque eólico em construção na Europa e uma referência na transição energética do país.

g) A partir de 2017, a atividade da A... em Portugal registou um abrandamento significativo.

h) Não obstante, desde 2017, e até à presente data, a A... tem mantido um esforço contínuo de prospeção de mercado, acompanhando de forma atenta a evolução do panorama empresarial em Portugal e identificando novas oportunidades de negócio, com particular enfoque no setor das energias renováveis.

i) Exemplo disso foi o projeto do parque eólico de ..., situado nos distritos de ... e ..., no âmbito do qual a A... apresentou, em 2021, uma oferta não vinculativa no valor de 6,25

32.

milhões de euros (cfr. documento n.º 2 que se protesta juntar).

j) Todavia, por razões alheias à vontade da A..., o projeto não foi em frente devido à falta de opções viáveis de ligação à rede elétrica.

k) Para além do projeto acima referido, a A... tem desenvolvido outras iniciativas de prospeção do mercado português, nomeadamente: a realização de estudos técnicos – designadamente análises de "sweet spot" – para projetos tecnológicos em Portugal; a avaliação da existência de fontes de dióxido de carbono biogénico (por exemplo, na indústria do papel) com vista ao desenvolvimento de projetos de e-fuel em Portugal; e o contacto com empresas relevantes em Portugal (indústria cervejeira, de bebidas e alimentar) para o lançamento de projetos relacionados com instalações de produção de vapor industrial a partir de energia solar com tecnologia CSP (Concentrated Solar Power).

l) Sublinhe-se que a Requerente não é um mero "invólucro" societário vazio, mas – como ilustra o histórico de investimentos muito significativos em Portugal já acima citado – a estrutura societária prevista para acolher e executar, em Portugal, os projetos desenvolvidos pelo Grupo B..., incluindo, designadamente, o parque eólico de ... e os futuros projetos nos domínios dos combustíveis sintéticos (e-fuels) e da tecnologia CSP.

m) Ainda que uma parte relevante dos custos de desenvolvimento inicial seja suportada pela F... GmbH na Alemanha, a concretização desses projetos em território português – celebração de contratos com clientes e fornecedores locais, eventual exploração de ativos, prestação de serviços no mercado interno – está, desde logo, pensada para ocorrer através da Requerente, logo que aqueles projetos atinjam o grau de maturidade adequado.

33.

n) Os encargos incorridos em Portugal entre 2018 e 2023 – em particular serviços de contabilidade, revisão legal de contas, custódia, cumprimento declarativo e demais custos fixos – constituem custos gerais de estrutura da própria Requerente, diretamente associados à manutenção de uma estrutura societária pronta a ser mobilizada para a realização de operações tributáveis em Portugal.

o) Estes encargos são indissociáveis da função económica da Requerente enquanto "braço" português do grupo, constituindo o suporte mínimo necessário para que esta possa, em permanência, assumir projetos no mercado português.

p) Também as Declarações Anuais de Informação Contabilística e Fiscal ("IES") apresentadas pela ora Requerente relativas aos anos de 2018 a 2024 refletem a realidade de uma atividade suspensa por motivos alheios à vontade da Requerente (cfr. documento n.º 3 que se junta).

q) Com efeito, naquelas IES é expressamente identificada a situação de suspensão da atividade da entidade, assinalada como "01 – Em atividade", sem qualquer menção a "fim de atividade", "dissolvida" ou "liquidada".

r) E é também expressamente identificado, como "acontecimento marcante", uma "paragem de atividade" por 12 meses, e não uma cessação definitiva de atividade, solução que reflete a realidade de uma atividade suspensa por motivos alheios à vontade da Requerente, mas em que subsiste a intenção de retoma.

s) É ainda particularmente relevante a nota 0501-A constante da IES de 2024, que declara que a empresa se encontra inativa, "não tendo efetuado nenhum negócio", mas que "os seus sócios estão atentos a oportunidades de negócio a realizar através de Portugal", reafirmando a intenção de prosseguir atividade económica no país.

34.

t) A própria estrutura económico-financeira da Requerente confirma a inexistência de qualquer abandono da atividade.

u) Com efeito, em 2018, a Requerente apresentava dois trabalhadores ao serviço, a tempo completo, com um total de 3.360 horas de trabalho no ano, gastos com pessoal no montante de € 73.098,30 e fornecimentos e serviços externos de € 216.618,10, mantendo uma estrutura operacional e de suporte plenamente funcional.

v) E já em 2024, apesar da ausência de operações ativas, a Requerente continuava a suportar custos de estrutura (fornecimentos e serviços externos de € 58.918,33) e a gerir uma posição de capital próprio de € 3.336.462,60, evidenciando a manutenção de uma estrutura societária ativa em Portugal;

w) Na declaração periódica de IVA relativa ao segundo trimestre de 2023 (2023.06T), a Requerente submeteu um pedido de reembolso de IVA de um crédito que foi sendo gradualmente acumulado desde o início da sua atividade, no quarto trimestre de 2012 (2012.12T), no montante de € 224.974,56.

x) Na sequência do referido pedido de reembolso de IVA foi realizada uma ação inspetiva interna, de âmbito parcial, à Requerente, pelos Serviços de Inspeção Tributária ("SIT") da Direção de Finanças de Lisboa, titulada pela Ordem de Serviço n.º OI2023..., sancionada por despacho de 07.09.2023.

y) No contexto da ação de inspeção, a Requerente foi notificada pelos SIT para prestar esclarecimentos e fornecer elementos/documentação adicionais relativos aos períodos entre janeiro de 2018 (2018.01) e o segundo trimestre de 2023 (2023.06T) – balancete, extrato das contas de ganhos, extrato das contas de IVA, cópias de 2 faturas (fatura 18-800755002, de 08.03.2018, e fatura 18-800755006, de 30.09.2018) e relação dos

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

fornecedores deduzidos.

z) Não obstante o seu propósito de colaboração, a Requerente viu-se impossibilitada de dar resposta, no prazo fixado pelos SIT, relativamente ao período de 2018, em virtude de constrangimentos operacionais e organizacionais que, à data, condicionavam a sua capacidade de reunir e sistematizar os elementos contabilísticos e documentais referentes àquele período de atividade.

aa) A Requerente apresentou todos os elementos solicitados paras os períodos entre janeiro de 2019 (2019.01) e 2023.06T, sendo que os elementos apresentados não revelaram disparidades com os valores declarados nas declarações periódicas de IVA relativas aos correspondentes períodos.

bb) A Requerente veio a apresentar os elementos solicitados relativos ao período de 2018 posteriormente em sede de reclamação graciosa, suprindo a falta verificada em momento anterior e possibilitando à Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") o apuramento da situação (cfr. reclamação graciosa e respetivos documentos que se junta como documento n.º 4).

cc) No âmbito daquele procedimento inspetivo, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção ("Projeto de Relatório"), no qual os SIT propuseram correções em sede de IVA no montante de € 134.743,97, resultando num ajustamento do crédito de imposto pedido em reembolso no mesmo valor (cfr. Projeto de Relatório de Inspeção que se junta como documento n.º 5).

dd) Consequentemente, foi formulada pelos SIT proposta de deferimento parcial do pedido de reembolso de IVA relativo ao período de 2023.06T, no valor de € 90.230,59, implicando o indeferimento parcial do montante de € 134.743,978 (€ 224.974,56 - €

134.743,978 = € 90.230,59).

ee) Na sequência da referida proposta dos SIT, e por não poder concordar com o conteúdo da mesma, a Requerente apresentou o seu direito de audição prévia (cfr. direito de audição prévia que se junta como documento n.º 6).

ff) Não tendo sido acolhida a argumentação da Requerente, esta veio a ser notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária ("Relatório de Inspeção"), no qual os SIT mantiveram na íntegra as correções propostas (cfr. Relatório Final de Inspeção que se junta como documento n.º 7).

gg) Referem os SIT no Relatório de Inspeção que "[a] correções propostas resultam dos seguintes factos:

hh) "Não se comprovou contabilisticamente, nem documentalmente, as deduções de 2018, no valor de € 48.717,34, nos termos da alínea c), do n.º 2 e o n.º 4, ambos do artigo 44.º e também nos termos do artigo 19.º e 20.º, todos do CIVA;

ii) O sujeito passivo admitiu que não tem atividade a partir de 2017 inclusive, pelo que, nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 34.º do CIVA, este deveria cessar a sua atividade no início de 2019." (cfr. Capítulo I.4 do Relatório de Inspeção, acima junto como documento n.º 7).

jj) Na sequência das correções efetuadas pelos SIT em sede de IVA, a Requerente foi notificada da demonstração da liquidação de IVA n.º 2024..., da qual resultou um reembolso devido à Requerente no montante de € 90.230,59, e que veio a ser concretizado por parte da AT mediante transferência bancária para IBAN da Requerente (cfr. demonstração da liquidação de IVA n.º 2024... que se junta como documento n.º 8).

kk) Através do Ofício n.º ..., de 20.12.2024, foi ainda a Requerente notificada da liquidação adicional n.º ...feita na sequência das correções efetuadas pelos SIT no âmbito da inspeção tributária, no montante de € 134.743,97, relativa ao período de 2023.06T, associada ao documento de correção n.º ... (cfr. liquidação adicional n.º ... que se junta como documento n.º 9).

ll) Estando em causa um pedido de reembolso de um crédito de IVA, os SIT efetuaram uma correção ao valor do excesso a reportar existente na conta corrente de IVA da Requerente que, por esse motivo, deixou de estar em posição de crédito de imposto na sua declaração periódica.

mm) Foi, portanto, por este motivo que não resultou da referida liquidação adicional qualquer valor de imposto a pagar.

nn) Em 06.05.2025, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra aquela liquidação adicional (cfr. reclamação graciosa acima junta como documento n.º 4).

oo) Posteriormente, foi a Requerente notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (cfr. decisão de indeferimento da reclamação graciosa que se junta como documento n.º 10).

B. 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 Código de Processo e Procedimento Tributário ("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, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos.

IV. DO MÉRITO

IV.A. DO MÉRITO

IV.A.1. QUESTÃO PRÉVIA

A Requerente começa por invocar que a correção do crédito de imposto acumulado atinente aos períodos de 2018 e 2019 é ilegal por violação das regras da caducidade. Invocando para tanto os artigos 94.º do Código do IVA em conjunto com os n.ºs 3 e 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária (LGT), alega que "[…] ainda que a liquidação adicional em crise seja formalmente imputada ao período 2023.12T, o que a AT faz é, na substância, eliminar deduções efetuadas nas declarações de 2018 e 2019, cujo prazo de liquidação se encontrava já caducado" (cf. artigo 162.º do ppa), concluindo que "[…] à data em que foi notificada da liquidação adicional […], de 06.01.2024, já havia caducado o direito da AT de liquidar o IVA

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

alegadamente deduzido indevidamente nas declarações periódicas para os períodos de 2018 e 2019, no montante total de € 80 376,70." (cf. artigo 163.º ppa).

É nosso entender, contudo que não tem razão.

Acompanhando a Requerida, o crédito de imposto controvertido corresponde efetivamente ao exercício de um direito de crédito, portanto, ou seja, o que aqui nos ocupa é o exercício do direito à dedução do IVA e consequente recuperação do reporte cumulado em sucessivos exercícios, o qual culminou com posterior pedido de reembolso, situação que encontra respaldo no n.º 3 do artigo 45.º da LGT.

Conforme o disposto no n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, o direito à dedução de IVA nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, efetuado mediante subtração a montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período declarativo, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período, sendo que sempre que a dedução do imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso será deduzido nos períodos de imposto seguintes.

Tendo a Requerente efetuado sucessivos reportes de IVA, e persistindo o crédito a seu favor, poderá, nos termos da lei, solicitar o seu reembolso, o que sucedeu no caso sub judice; neste caso a AT não se encontra limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45.º, n.º 1 e 4 da LGT, podendo efetuar correções às declarações dos contribuintes relativas ao período em relação ao qual é pedido o reembolso, mesmo que anteriores àquele prazo de caducidade.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Assim, contrariamente ao que a Requerente pretende fazer crer, a AT não se encontrava limitada pelo prazo de caducidade do direito de liquidação de quatro anos na apreciação da verificação dos pressupostos subjacentes ao pedido de reembolso da Requerente (cf. entre outros o artigo 139.º do ppa), designadamente no que diz respeito à (não) validação das deduções efetuadas nos anos de 2018 e 2019, pelo que quanto a esta questão deve o ppa ser julgado improcedente.

Vejamos então o mérito no seu todo.

IV.A.2. DA QUESTÃO DECIDENDA

A) A neutralidade do IVA e o direito à dedução

Encontrando-se fixada a matéria de facto dada como provada, de seguida importa determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com a(s) questão(ões) a decidir.

O IVA, tendencialmente, tributa a generalidade das operações realizadas ao longo da cadeia de valor, permitindo que os sujeitos passivos se desonerem do imposto que suportam a montante das operações ativas que realizam. A este propósito adequado se mostra trazer aqui à colação o disposto no n.º 2 do art.º 1º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006([1]) (doravante Diretiva IVA) que estatui: "O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estádio de tributação.

O IVA opera através do método subtrativo indireto, sendo este o mecanismo essencial do funcionamento do imposto, tido como a sua trave-mestra, permitindo, através do direito à dedução e regime dos reembolsos, que se alcance a neutralidade e se previna o efeito cumulativo, garantindo que o imposto é suportado pelo consumidor final.

O princípio da neutralidade enquanto pilar basilar do sistema de IVA pressupõe que o imposto incorrido pelo sujeito passivo no âmbito da sua atividade económica seja integralmente dedutível ao imposto que este liquide no âmbito dessa atividade.

A dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos nas operações intermédias do circuito económico é um elemento central do funcionamento do sistema do IVA, que tem como objetivo tributar apenas o consumo final.

O direito à dedução pressupõe, pois, que os sujeitos passivos recuperem, em regra, o IVA suportado em bens e serviços com vista à realização de operações tributadas, dentro dos limites estabelecidos no Código do IVA.

Nesse sentido, o art.º 19.º, n.º 1 do CIVA estatui no sentido de que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram: i) o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos; ii) o imposto devido pela importação de bens; iii) o imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidas pelas alíneas e), h) e j) e l) do n.º 1, do art.º 2.º; iv) o imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham faturado imposto; v) e, finalmente, o imposto pago pelo

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com art.º 15.º, n.º 6 do CIVA.

O n.º 2 do mesmo normativo estabelece, no entanto, um condicionalismo formal, segundo o qual só confere o direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se passadas na forma legal, as faturas que contenham os requisitos enunciados no n.º 5 do art.º 36.º ou no n.º 2 do art.º 40.º, ambos do CIVA.

Por seu lado, o artigo 20.º, n.º 1 do CIVA, determina que só pode deduzir- se o imposto suportado pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas, nos termos da sua alínea a), ou nas operações elencadas na sua alínea b).

Intuindo-se das aludidas normas que o imposto suscetível de desoneração por via do exercício do direito à dedução, corresponde, em princípio, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo para o exercício da sua atividade económica, ou seja, a imposto que tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados para a realização de operações activas tributadas.

Contudo, a regra geral do direito à dedução comporta algumas exceções, as quais têm previsão legal no art.º 21.º do CIVA e estão, sobretudo, relacionadas com imposto relativo a aquisições de determinados bens ou serviços cujas características os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos privados e, por isso, não empresariais.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Em sede de IVA e nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 21.º do Código do IVA, encontra-se excluído do exercício do direito à dedução o imposto suportado nas operações ali referidas e que aqui se devem considerar reiteradas.

Volvendo agora a nossa abordagem para o ordenamento jurídico-comunitário, diga-se que o exercício do direito à dedução em sede de IVA, consubstancia uma das principais características deste imposto, em conformidade, aliás, com o regime consagrado na Sexta Diretiva (Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17.5.1977), concretamente no seu art.º 17.º [que corresponde ao art.º 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, relativa ao sistema comum do IVA (vulgarmente denominada de "Diretiva IVA")], preceito que consagra as regras do exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objetivos e subjetivos do exercício do referido direito.

O direito comunitário é matriz e fundamento do Sistema Comum do IVA.

Sendo que, o direito interno dos Estados-membros (o nacional e a tal propósito, basicamente explicitado acima) não pode conceber e adotar soluções legislativas que se mostrem em contravenção com a matriz a que todos devem obediência.

O direito à dedução é elemento estruturante e basilar de funcionamento do IVA e, por princípio, não pode ser limitado ou simplesmente excluído, exceto nas situações previstas expressamente no normativo comunitário em vigor. Vejamos,

O aludido Sistema Comum do IVA, já o dizia o art.º 2.º da Diretiva n.º 67/227/CEE (o que se mantém perfeitamente inalterado na atual Diretiva n.º 2006/112/CE) "(...) consiste em

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estádio de tributação."

O cálculo do IVA pelos operadores económicos efetua-se através do designado método subtrativo indireto, em conformidade com o estabelecido no 2.º parágrafo do n.º 2 do art.º 1.º da atual Diretiva n.º 2006/112/CE - "Diretiva IVA" - nos seguintes termos: "Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço."

O regime das deduções que enforma o Sistema Comum do IVA, visa, assim, desonerar inteiramente o empresário do imposto que suporte no âmbito de todas as suas atividades económicas, desde que, elas próprias, estejam efetivamente sujeitas a imposto.

Como reiteradamente vem afirmando o TJUE: "O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, uma neutralidade perfeita quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA". Neste sentido vejam-se Acórdãos do TJUE: - de 5.7.2018, Proc.C-320/17, Marie Participations; - de 2.5.2019, Proc. C-225/18, Grupa Lotos; - de 3.7.2019, Proc. C-316/18, The Chancellor, Masters and Scholars if the University of Cambridge; e - de 26.2.2020, Proc. C-630/19, PAGE International.

O direito à dedução "constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União, pelo que o referido direito faz parte integrante do

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado." (Cfr. Acórdão do TJUE de 14.6.2917, Proc. C-38/16, Compass Contract Services e ainda Acórdão do TJUE de 18.10.2018, Proc. C- 153/17, Volkswagen Financial Services).

O regime comunitário das deduções tem consagração expressa na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28/11/2006 (doravante, DIVA), entre outros, nos seus artigos 167.º, 168.º e 178.º, correspondentes aos artigos 17.º e 18.º da anterior Diretiva 77/388/CEE (Sexta Diretiva IVA).

Dispondo a alínea a) do art.º 168.º, da DIVA, no sentido de que, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito a deduzir o imposto devido ou pago relativo a esses bens ou serviços.

No plano formal, a dedução do imposto relativo à aquisição de bens e serviços implica, em conformidade com o disposto na alínea a) do art.º 178.º da DIVA, a posse de uma factura emitida nos termos legais, isto é, contendo todos os elementos previstos na norma da diretiva relativa à faturação.

Tal como resulta do disposto no n.º 1 do art.º 19º do CIVA, para apuramento do IVA devido em cada período de tributação, grosso modo, os sujeitos passivos deduzem ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, o imposto suportado subjacente às operações realizadas a montante (inputs) e demais operações previstas nas alíneas b) a e) do n.º 1 do art.º 19º do CIVA.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Tal dedução do imposto suportado a montante efetiva-se, nos termos do n.º 2 do art.º 22º do CIVA, na declaração correspondente ao período de tributação ou a período de tributação posterior àquele em que se tiver verificado a receção das respetivas faturas.

Por outro lado, sempre que, no período de tributação correspondente, o montante do IVA dedutível supere o montante do IVA liquidado (e ligado à realização das correspondentes operações ativas tributadas), o correspondente excesso é deduzido nos períodos de tributação seguintes, operando-se, assim o reporte do imposto que não foi possível deduzir para o período ou períodos seguintes em conformidade com o estatuído no n.º 4 do art.º 22º do CIVA acima transcrito.

Face ao quadro normativo nacional e comunitário acima traçado, resulta meridianamente clarividente que o exercício do direito à dedução a empreender pelos sujeitos passivos de IVA está dependente da verificação de requisitos de ordem formal, assim como de requisitos substanciais ou materiais.

Tal como muito bem se aventa no artigo 18.º do PPA, os requisitos formais respeitam ao conjunto de formalidades a que deve obedecer a emissão dos documentos de faturação e que estão ínsitos no n.º 5 do art.º 36º do CIVA; já os requisitos materiais e como ali igualmente se diz, respeitam à efetividade das operações e respetiva conexão com as atividades exercidas pelos sujeitos passivos a quem é conferido tal direito.

Relevante para a apreciação da verificação dos requisitos materiais que encerram o direito à dedução é o n.º 1 do art.º 19.º do CIVA, que, como dito acima, estatui no sentido de que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem ao imposto incidente

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

sobre as operações tributáveis que efetuaram: i) o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos; ii) o imposto devido pela importação de bens; iii) o imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidas pelas alíneas e), h) e j) e l) do n.º 1, do art.º 2.º; iv) o imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham faturado imposto; v) e, finalmente, o imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com art.º 15.º, n.º 6 do CIVA. Ainda relevante, na perspetiva dos requisitos materiais a que deve obedecer o direito à dedução em sede de IVA, é o n.º 1 do art.º 20.º do Código do IVA, que estatui como segue: "[...] 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 tributáveis se fossem efetuadas no território nacional; III) Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º; IV) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.ºs 8 e 10 do artigo 15.º; V) Operações isentas nos termos dos n.ºs 27) e 28) do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam diretamente 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." O n.º 1 do art.º 20 do CIVA, tem como matriz, no sistema comum do IVA que está materializado na Diretiva IVA, o art.º 168.º daquele

48.

compendio normativo e que dispõe: "[...] Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes: a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo; b) O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18.º e o artigo 27. º; c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2. º, n.º 1, alínea b), subalínea i); d) O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.º e 22.º; e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado–Membro."

Já quanto aos requisitos formais a que devem obedecer ao documentos de faturação, estão explicitados no n.º 5 do art.º 36.º do Código do IVA, que, sob a epígrafe "Prazo de emissão e formalidades das faturas", estatui: "[…] 5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto; b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução; c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

devido; e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso; f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura. No caso de a operação ou operações às quais se reporta a fatura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável. […].”

A matriz comunitária daquele normativo é o art.º 226.º da Diretiva IVA, que, na Secção 4, sob a epígrafe “Conteúdo das Faturas”, dispõe: “[...] Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º o são as seguintes: 1) A data de emissão da fatura; 2) O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a fatura de forma unívoca; 3) O número de identificação para efeitos do IVA, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a entrega de bens ou a prestação de serviços; 4) O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual foi efetuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços pela qual aquele seja devedor do imposto ou uma entrega de bens referida no artigo 138.º; 5) O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário; 6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados; 7) A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efetuado o pagamento por conta, referido nos pontos 4) e 5) do artigo 220.º, na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

da data de emissão da fatura; 7-A) Quando o IVA se torna exigível no momento em que o pagamento é recebido em conformidade com a alínea b) do artigo 66.º e o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, a menção «Contabilidade de caixa»; 8) O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outros bónus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário; 9) A taxa do IVA aplicável; 10) O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção; 10-A) Quando a fatura for emitida pelo adquirente ou destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços, e não pelo fornecedor ou prestador, a menção «Autofaturação»; 11) Em caso de isenção, a referência à disposição aplicável da presente diretiva, ou à disposição nacional correspondente, ou qualquer outra menção indicando que a entrega de bens ou a prestação de serviços beneficia de isenção; 11-A) Quando o adquirente ou destinatário for devedor do imposto, a menção «Autoliquidação»; […]".

Ainda a propósito do quadro normativo que conforma a existência de formalismos a que devem obedecer os documentos de faturação e com relevância para a dilucidação da questão submetida a julgamento, importa aqui trazer os n.ºs 2 e 6 do artigo 19.º do CIVA, que, relativamente ao direito à dedução, prescrevem: "[...] 2 – Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo: a) Em faturas passadas na forma legal; […] 6 – Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos. […]". A matriz comunitária daqueles normativos é a alínea a) do art.º 178.º da Diretiva IVA que refere: "[P]ara poder exercer o direito à dedução,

o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições: a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI; […].”

Traçado o quadro normativo que conforma a questão sub judicio, segue-se a enunciação de jurisprudência emanada do TJUE sobre as consequências que emergem do incumprimento dos requisitos formais (acima explicitados) e, nomeadamente, se esse incumprimento pode, ipso facto, ter relevância no que tange à desoneração do IVA por via do exercício do direito à dedução que é conferido aos sujeitos passivos. Vejamos,

B) IVA, atos preparatórios e abrandamento da atividade

Cabe, pois, ao Tribunal Arbitral apreciar se a Requerente tem direito à dedução do IVA suportado, entre 2018 e 2023, com as despesas relativas aos ativos mencionados, mesmo considerando abrandamento da atividade.

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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

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

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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

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

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

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

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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

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

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

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

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

Na primeira decisão arbitral mencionada, reconhece-se que «(…) o conceito de bens e serviços utilizados para os fins das operações tributáveis deverá abranger todas as operações

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

que condicionam o exercício da atividade do sujeito passivo, tais como os atos preparatórios, o marketing, as ações promocionais, etc., que se refletem nos custos e permitem que a empresa se mantenha em posição concorrencial no mercado. Neste contexto, no Caso Intiem o TJUE precisou que o mecanismo da dedução do IVA regulado pela Sexta Diretiva "deve ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das atividades profissionais do sujeito passivo".

Veja-se ainda, nomeadamente, o Caso Lennartz, em conformidade com o qual se conclui que a utilização imediata dos bens para os fins das operações tributáveis não é um requisito para a aplicação das regras do direito à dedução e o Caso Rompelman, nos termos do qual se determina que o direito à dedução deve ser concedido relativamente a despesas de investimento realizadas antes de se saber se iriam ser exercidas operações tributáveis (no caso concreto tratava-se de um estudo sobre a rentabilidade).

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

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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

No mesmo sentido, a também mencionada decisão arbitral proferida no processo n.º 83/2020-T, confirma que "(…) as atividades preparatórias desenvolvidas antes do início da realização habitual das operações tributáveis são também elas atividades económicas, sob exigência do princípio da neutralidade, tendo por limite a boa fé do sujeito passivo, podendo ser, desde logo, exercido o direito à dedução, independentemente de não existir nessa fase qualquer faturação.

Na jurisprudência do Tribunal de Justiça, o sistema comum do IVA garante a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA.

O princípio da neutralidade impõe que as despesas de investimento efetuadas sejam consideradas atividades económicas, e seria contrário a esse princípio que as referidas atividades só tivessem início no momento em que os resultados são efetivamente explorados, quer dizer, no momento em que surge o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação oneraria o operador económico com a despesa do IVA no âmbito da sua atividade económica

sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, e faria uma distinção arbitrária entre as despesas de investimento efetuadas antes da exploração efetiva de uma empresa e as efetuadas no decurso da referida exploração.

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

Por tudo o exposto, este Tribunal também conclui que o que se diz aplicável a atos preparatórios, pode também ser aplicável a momentos em que haja abrandamento da atividade, ou até mesmo esta seja interrompida ou suspensa pelo sujeito passivo, por circunstâncias económicas ou por mera espera por parte do mesmo sujeito quanto a surgimento de oportunidades de negócio.

Senão vejamos.

C) O caso concreto

Transpondo o enquadramento legal e jurisprudencial mencionado para o presente caso, diremos, desde já, que concluímos ser possível extrair da matéria de facto dada como provada uma série de elementos de natureza objetiva que permitem concluir pela intenção da Requerente

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

em exercer uma atividade tributável, bem como, pela relação entre os atos preparatórios e a atividade tributável a ser desenvolvida.

Com efeito, atendendo à matéria factual assente, (e, explicada), acima referida, foram oportunamente alegados e especificamente relacionados, e depois provado, que os custos suportados durante o período em que não houve atividade, se relacionavam com a atividade a exercer.

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

Seguindo, temos que considerar que o direito a essa dedução subsiste, em princípio, mesmo que, posteriormente, em razão de circunstâncias estranhas à sua vontade, o sujeito passivo não faça uso dos referidos bens e serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributadas (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.° 20, e de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, n.os 19 e 20).

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

tributáveis e outras que procuram, através de investimentos, iniciar atividades que serão fonte de operações tributáveis.

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

Relativamente ao ónus da prova, as diligências levadas a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária culminaram num juízo crítico sobre os meios de prova que estes tinham em seu poder, demonstrativo do correto cumprimento dos princípios da legalidade, do inquisitório e da busca pela verdade material.

Seguindo o espírito do Acordão 01535/09.5BEPRT de 19-01-2023 do TCANorte, dir-se-á:

> *II. Para além dos demais mecanismos de cooperação administrativa existentes, o VIES – VAT Information Exchange System – é um sistema de intercâmbio electrónico de transmissão de informações relativas ao registo do IVA dos operadores económicos situados na União Europeia e das entregas comunitárias de bens isentas (cfr. art.º 138.º da Directiva IVA).*
>
> *III. A fiabilidade dos dados transmitidos pelo VIES não é total, pois estes dependem das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, razão pela qual as informações obtidas do VIES devem, por regra, ser apoiadas em elementos complementares obtidos*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

em território nacional que demonstrem a existência das operações ou, pelo menos, a sua plausibilidade e que permitam suportar, designadamente, uma liquidação adicional decorrente de uma acção inspectiva.

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

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

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

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

No caso em análise:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

- A partir de 2017, a atividade da A...em Portugal registou um abrandamento significativo.
- Não obstante, desde 2017, e até à presente data, a A... tem mantido um esforço contínuo de prospeção de mercado, acompanhando de forma atenta a evolução do panorama empresarial em Portugal e identificando novas oportunidades de negócio, com particular enfoque no setor das energias renováveis.
- Exemplo disso foi o projeto do parque eólico de ..., situado nos distritos de ... e ..., no âmbito do qual a A... apresentou, em 2021, uma oferta não vinculativa no valor de 6,25 milhões de euros (cfr. documento n.º 2 que se protesta juntar).
- Todavia, por razões alheias à vontade da A..., o projeto não foi em frente devido à falta de opções viáveis de ligação à rede elétrica.
- Para além do projeto acima referido, a A... tem desenvolvido outras iniciativas de prospeção do mercado português, nomeadamente: a realização de estudos técnicos – designadamente análises de "sweet spot" – para projetos tecnológicos em Portugal; a avaliação da existência de fontes de dióxido de carbono biogénico (por exemplo, na indústria do papel) com vista ao desenvolvimento de projetos de e-fuel em Portugal; e o contacto com empresas relevantes em Portugal (indústria cervejeira, de bebidas e alimentar) para o lançamento de projetos relacionados com instalações de produção de vapor industrial a partir de energia solar com tecnologia CSP (Concentrated Solar Power).
- Sublinhe-se que a Requerente não é um mero "invólucro" societário vazio, mas – como ilustra o histórico de investimentos muito significativos em Portugal já

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

acima citado – a estrutura societária prevista para acolher e executar, em Portugal, os projetos desenvolvidos pelo Grupo B..., incluindo, designadamente, o parque eólico de ... e os futuros projetos nos domínios dos combustíveis sintéticos (e-fuels) e da tecnologia CSP.

- Ainda que uma parte relevante dos custos de desenvolvimento inicial seja suportada pela F... GmbH na Alemanha, a concretização desses projetos em território português – celebração de contratos com clientes e fornecedores locais, eventual exploração de ativos, prestação de serviços no mercado interno – está, desde logo, pensada para ocorrer através da Requerente, logo que aqueles projetos atinjam o grau de maturidade adequado.
- Os encargos incorridos em Portugal entre 2018 e 2023 – em particular serviços de contabilidade, revisão legal de contas, custódia, cumprimento declarativo e demais custos fixos – constituem custos gerais de estrutura da própria Requerente, diretamente associados à manutenção de uma estrutura societária pronta a ser mobilizada para a realização de operações tributáveis em Portugal.
- Estes encargos são indissociáveis da função económica da Requerente enquanto "braço" português do grupo, constituindo o suporte mínimo necessário para que esta possa, em permanência, assumir projetos no mercado português.
- Também as Declarações Anuais de Informação Contabilística e Fiscal ("IES") apresentadas pela ora Requerente relativas aos anos de 2018 a 2024 refletem a realidade de uma atividade suspensa por motivos alheios à vontade da Requerente (cfr. documento n.º 3 que se junta).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

- Com efeito, naquelas IES é expressamente identificada a situação de suspensão da atividade da entidade, assinalada como "01 – Em atividade", sem qualquer menção a "fim de atividade", "dissolvida" ou "liquidada".
- E é também expressamente identificado, como "acontecimento marcante", uma "paragem de atividade" por 12 meses, e não uma cessação definitiva de atividade, solução que reflete a realidade de uma atividade suspensa por motivos alheios à vontade da Requerente, mas em que subsiste a intenção de retoma.
- É ainda particularmente relevante a nota 0501-A constante da IES de 2024, que declara que a empresa se encontra inativa, "não tendo efetuado nenhum negócio", mas que "os seus sócios estão atentos a oportunidades de negócio a realizar através de Portugal", reafirmando a intenção de prosseguir atividade económica no país.
- A própria estrutura económico-financeira da Requerente confirma a inexistência de qualquer abandono da atividade.
- Com efeito, em 2018, a Requerente apresentava dois trabalhadores ao serviço, a tempo completo, com um total de 3.360 horas de trabalho no ano, gastos com pessoal no montante de € 73.098,30 e fornecimentos e serviços externos de € 216.618,10, mantendo uma estrutura operacional e de suporte plenamente funcional.
- E já em 2024, apesar da ausência de operações ativas, a Requerente continuava a suportar custos de estrutura (fornecimentos e serviços externos de € 58.918,33) e a gerir uma posição de capital próprio de € 3.336.462,60, evidenciando a

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

manutenção de uma estrutura societária ativa em Portugal.

Ora, especificamente quanto ao disposto na alínea a), do nº 1 do artigo34º do Código do IVA deve, desde logo, concluir-se que a cessação de atividade, em virtude do período assinalado de cinco (2018-2023) anos sem prática de atividade pelo sujeito passivo, não reveste características oficiosas, assim não onerando a Autoridade Tributária.

Na verdade, na interpretação da norma deve concluir o aplicador do direito que o ónus de declaração oficiosa de cessação da atividade do sujeito passivo de imposto somente se encontra consagrado no nº 2 (quando for manifesto que não está a ser exercida qualquer atividade pelo sujeito passivo, nem há a intenção de a continuar a exercer).

Destarte, é entendimento deste Tribunal arbitral, dever ser declarada a ilegalidade dos atos de liquidação do IVA contestadas por erro nos pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na violação do direito à dedução previsto nos artigos 19.º, n.º 1, a) e 20.º, n.º 1, a) do Código do IVA. De igual modo, e pelas mesmas razões e fundamentos, as decisões de indeferimento das reclamações graciosas não poderão deixar de se reputar de ilegais, por vício de violação de lei já supra densificado, devendo, consequentemente, ser anuladas.

Em consequência, fica prejudicado, porque inútil, o conhecimento dos demais argumentos suscitados pela Requerente no pedido.

IV.B. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe "restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito". O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT "é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário", o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data da decisão de indeferimento da reclamação graciosa até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

D) DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

a) Julgar improcedente a exceção de incompetência material invocada pela Requerida;

b) Julgar o pedido totalmente procedente, com as legais consequências, que inclui:

   a. A anulação da liquidação adicional n.º ... por ilegalidade e, indiretamente, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que a confirmou, acrescidas das legais consequências;

   b. Consequente pagamento pela Requerida de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais, desde a data da decisão de indeferimento da reclamação graciosa até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

c) Condenar a Requerida ao pagamento das custas arbitrais.

E) VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€ 134.743,97,** indicado pela Requerente (valor da utilidade económica do pedido), 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,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

F) CUSTAS

Custas no montante de **€ 3.060,00**, a suportar integralmente pela Requerida, por decaimento, 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.

Lisboa, 21 de outubro de 2026

Os árbitros,

Guilherme W. d'Oliveira Martins

(Presidente)

João Pedro Dâmaso

(Vogal)

Júlio Tormenta

(Vogal)

Declaração de voto vencido

Discordamos do sentido do acórdão por razões de mérito e processuais.

Face à matéria objeto subjacente, no primeiro momento, apresenta-se discordância quanto a factos, que em nosso entendimento, deveriam ter sido dados como não provados, tendo os mesmo sido dado como provados, sendo que de seguida, face à alteração da matéria de facto, que em nossa opinião deveria ter sido considerada, a conclusão a que se chegou, inevitavelmente teria que ser diferente.

§1 Alteração da matéria de facto

Observa-se que no contexto da presente declaração de voto, foi dado como provado os factos, constantes das alíneas d) a o), com os quais se discorda, por razões que de seguida explicitarão.

Nesta medida, deveria ter sido dado como não provado o seguinte:

A requerente não exerce, ou não tem intenção de exercer, qualquer atividade económica desde 2018, até junho de 2023.

A razão para esta alteração da matéria de facto, prende-se com a falta de prova trazida aos autos, por parte da requerida. Se se observar, nos factos dados como provados, nas alíneas e) e i), surge no final a expressão seguinte: "(cfr. documento n.º [x] que se protesta juntar)".

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Porém, não foram junto aos autos os documentos 1 e 2, que a requerente protestou juntar, respetivamente relativos aos factos dados como provados sob as alíneas e) e i), pelo que a prova, em nossa opinião, não pode ser considerada efetuada. Concomitantemente, para as restantes alíneas elencadas supra, dos factos dados como provados, observa-se que os mesmos são conclusivos, decorrentes da factualidade que urge demonstrar pela requerida, por ventura, através da sua junção dos documentos 1 e 2, o que não se concretizou.

§2 – Da alteração da decisão

A este respeito, estando em causa a possibilidade de dedução do IVA suportado, sem que objetivamente tenham sido praticadas operações tributáveis, condiciona esta possibilidade, porquanto existe necessariamente uma conexão entre as operações ativas e passivas, que na situação *a quo*, não foi possível demonstrar.

Acresce que o ónus probatório, na circunstância em análise, apenas cabia à requerida. Assim, já concluiu o TJUE, em particular no processo n.º 268/83, de 14 de fevereiro de 1985, relativo ao caso *Rompelman*, pois

> 24 No que diz respeito à questão de saber se o artigo 4.º deve ser interpretado no sentido de que uma intenção declarada de arrendar um futuro imóvel constitui fundamento suficiente para presumir que o imóvel adquirido se destina a ser utilizado para uma atividade tributável e que, por conseguinte, com base nisso, o investidor deve ser considerado sujeito passivo, importa, em primeiro lugar, salientar que cabe à pessoa que requer a dedução do IVA

70.

demonstrar que as condições para a dedução estão preenchidas e, em especial, que é sujeito passivo. Por conseguinte, o artigo 4.º não impede as autoridades fiscais de exigirem que a intenção declarada seja corroborada por elementos de prova objetivos, tais como a prova de que as instalações cuja construção se propõe são especificamente adequadas à exploração comercial.

25. A resposta à questão submetida ao Tribunal deve, por conseguinte, ser a de que a aquisição de um direito à futura transferência de direitos de propriedade sobre uma parte de um edifício ainda por construir, com vista ao arrendamento dessas instalações oportunamente, pode ser considerada uma atividade económica na aceção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva. No entanto, essa disposição não impede que as autoridades fiscais exijam que a intenção declarada seja comprovada por elementos objetivos, tais como a prova de que os locais que se pretende construir se destinam especificamente à exploração comercial. (sublinhados nossos).

Ora, não restam dúvidas, que quando se coloca o tema de definir se estamos, ou não, perante um sujeito passivo de IVA, que tenha por essa via o necessário direito à dedução, a prova apenas cabe ao próprio sujeito passivo, ora requerente; tanto assim é que no paragrafo 24 supra transcrito, lê-se que "importa, em primeiro lugar, salientar que cabe à pessoa que requer a dedução do IVA demonstrar que as condições para a dedução estão preenchidas e, em especial, que é sujeito passivo." (sublinhado nosso).

Mas esta interpretação do TJUE, foi mantida, designadamente no processo n.º C-110/94, de 29 de fevereiro de 1996, relativo ao caso Zeewaterontzilting, dado que

23. Por último, convém acrescentar, como o Tribunal de Justiça declarou no n.° 24 do acórdão Rompelman, já referido, que compete a quem solicite a dedução do IVA provar que as condições para beneficiar dessa dedução estão preenchidas e que o artigo 4.° não se opõe a que a administração fiscal exija que a intenção declarada de começar actividades económicas que dão origem a operações tributáveis seja confirmada por elementos objectivos. (sublinhados nossos)

Ora, aqui chegados, é evidente que cabia à requerida, na situação *sub judice*, que se coloca em causa o facto de a mesma ser (ou não) sujeito passivo de imposto, com o concomitante direito à dedução do IVA suportado, e que apenas a si é que essa prova incube. O que não foi efetuado, atendendo à sua omissão, de juntar os dois documentos, que por ventura, teriam o mérito de fazer a prova necessária, para o fim em vista.

Importa ter também presente que neste sentido já assim conclui também Tribunal Central Administrativo Sul, no processo n.º 1299/08.0BESNT, de 13 de novembro de 2025, dado que "[s]e o Autor, na Petição Inicial, protesta juntar documentos mas não o faz, não exerce o seu direito à prova, pelo que o Tribunal nada tem a complementar através dos seus poderes instrutórios." (sublinhado nosso).

No mesmo sentido, conclui o Tribunal Central Administrativo Norte, no processo n.º 1926/23.9BELSB, de 23 de abril de 2026, dado que "[a] falta de junção das facturas que a Recorrente protestou trazer aos autos não importa a imperfeição da P.I.. Os documentos são meios de prova dos factos alegados. A sua falta releva no plano da prova a produzir." (sublinhado nosso).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Face ao exposto, respeitosamente, apenas se pode considerar como não provado o facto da requerida afirmar que está a desenvolver esforços com vista a realizar uma atividade económica, e que por essa via, o IVA por si suportado, nesse período temporal, é dedutível, razão pela qual não posso concordar com a decisão de dar provimento ao pedido apresentado.

Por todo o exposto, voto desfavoravelmente pela procedência do pedido apresentado.

O Árbitro Vogal

João Pedro Dâmaso

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt