

Processo: 0127/10.0BELLE 0711/17
Data do Acórdão: 09-03-2022
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: PEDRO VERGUEIRO
Descritores: IMPUGNAÇÃO JUDICIAL
IVA
DEDUÇÃO
DESPESAS DE INVESTIMENTO
REENVIO PREJUDICIAL

Sumário: I - Durante 10 anos, a Recorrente não desenvolveu qualquer actividade, não apresentou quaisquer proveitos, pelo que, não se pode considerar que tenha direito à dedução, uma vez que os serviços ou bens que tenha adquirido não se adequam à actividade que tem no seu objecto social, nomeadamente, o armazém e a adega que se inserem, isso sim, como equipamentos de apoio à actividade de outra empresa.
II - Assim, os custos suportados pela Recorrente acabam por não ter como fim a realização de operações tributadas, porque apesar a mesma afirmar que tem intenção de exercer no local uma actividade turística, essa actividade nunca foi iniciada até, pelo menos, 2007, nem a impugnante demonstrou ter intenção de o fazer, uma vez que não possui qualquer licenciamentos para essa actividade ou sequer demonstra tê-los feito até essa altura.
III - O reenvio só é obrigatório se a questão for pertinente ou relevante para a decisão da causa, competindo ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a decisão como analisar a pertinência das questões que as partes pretendem submeter ao TJUE.
IV - Ora, na situação dos autos não se coloca qualquer questão susceptível de justificar qualquer pedido de reenvio, por desnecessário, na medida em que o TJUE tem já posição consolidada sobre a questão de saber se é ou não dedutível o IVA quanto às actividades em fase de investimento.

Nº Convencional: JSTA000P29071
Nº do Documento: SA2202203090127/10
Data de Entrada: 29-01-2019
Recorrente: A....., LDA
Recorrido 1: AT – AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral:

Processo n.º 127/10.0BELLE (Recurso de Revista)



Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. RELATÓRIO

“**A....., Lda.**”, devidamente identificada nos autos, inconformada, veio interpor **Recurso de Revista**, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 26-01-2017, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra as liquidações de IVA e de juros compensatórios referentes ao 3º trimestre de 2006, no montante de € 12.328,63 e € 1.599,68, respectivamente.

Formulou nas respectivas alegações, as seguintes conclusões que se reproduzem:

“ (...)

a. A falta de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia antes da prolação da decisão determina que o Acórdão recorrido padeça de irregularidade, configuradora de uma nulidade processual, com consequências anulatórias dos termos subsequentes a tal omissão e dela absolutamente dependentes, nos termos do artigo 195º do Código de Processo Civil [ex vi alínea e) do artigo 2º do Código de Procedimento e de Processo Tributário] e, ainda, viole manifestamente o artigo 267º do Tratado de Funcionamento da União Europeia e do artigo 8º da Constituição da República Portuguesa, o qual

consagra o princípio do primado do direito internacional sobre o direito interno;

b. Nos termos do nº 1 do artigo 150º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, exceccionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando verificados os seguintes requisitos: i) estar em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental; ou ii) ser a admissão do recurso claramente necessária para uma melhor aplicação do direito;

c. De acordo com a interpretação do Supremo Tribunal Administrativo quanto a cada um dos anteditos requisitos legais, verifica-se que, revestindo as questões em apreço nos autos uma relevância manifestamente prática, em atenção à suscetibilidade da questão controvertida de se expandir para além dos limites da situação singular, independentemente da sua relevância teórica, resultando da mesma a possibilidade de repetição da questão noutros casos e da necessidade de garantir a uniformização do direito pela instância de cúpula do sistema judicial tributário, estão reunidos os pressupostos para o conhecimento do mérito do presente Recurso de Revista;

d. No caso vertente está em causa a apreciação, por parte do Supremo Tribunal Administrativo, da forma como as instâncias trataram a matéria dada como provada, na medida em que a Recorrente entende que nas decisões proferidas em sede de primeira instância e pelo Tribunal

recorrido "as instâncias [trataram] a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema";

e. De facto, está-se perante uma questão em que se denota a manifesta necessidade e utilidade de intervenção do Supremo Tribunal Administrativo, dada a evidente forma errada e juridicamente insustentável com que o Tribunal de primeira instância e o Tribunal a *quo* trataram a relevante matéria (de prova) aqui em apreço, não se compadecendo a ordem jurídica com os clamorosos erros interpretativos plasmados na decisão a *quo*, verificando-se estar preenchido o segundo requisito a que alude a 2ª parte do nº 1 do artigo 150º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (necessidade de garantir a "melhor aplicação do direito") para efeito de admissão do Recurso de Revista, o qual deverá ser admitido por Vossas Excelências;

f. Os bens e serviços adquiridos pela Recorrente no período em apreço (2006), consubstanciados na edificação das infraestruturas de apoio à atividade turística (estábulo, armazém, adega, receção, piscina e restaurante), tiveram em vista, única e exclusivamente, a prossecução da atividade turística que a Recorrente pretendeu (no futuro) exercer e, nessa medida, mostram-se adequados ao objeto social da Recorrente;

g. A dedução do IVA suportado pela Recorrente é legítima, na medida que se trataram de investimentos iniciais com vista à prossecução da atividade turística, a qual apenas não se

iniciou em virtude de questões alheias à vontade da Recorrente, relacionadas com os processos de licenciamento das obras edificadas - armazém e estábulo e não quaisquer outros licenciamentos - que se encontram pendentes junto da Câmara Municipal de Loulé;

h. Relativamente à dedução do IVA nos investimentos iniciais de uma atividade, a Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (nomeadamente o Caso Rompleman) e a Doutrina têm entendido que as mesmas são incluídas no rol das despesas dedutíveis;

i. A Recorrente tem (e sempre teve) intenção de exercer, de facto, a atividade turística, situação que sempre demonstrou pelos investimentos que efetuou nas suas propriedades, aliás constantes das faturas que foram alvo de apreciação pela Administração Tributária em sede do pedido de reembolso do IVA;

j. Constata-se que os atos de liquidação (de imposto e seus juros) ser anulados, por errónea qualificação do facto tributário e violação da Sexta Diretiva Comunitária (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, que veio substituir a Sexta Diretiva), bem como do artigo 8º da Constituição da República Portuguesa e do artigo 1º da Lei Geral Tributária;

k. Merece, pois, censura, na ótica da Recorrente, a decisão proferida pelo Tribunal a *quo*, a qual deverá ser anulada por Vossas Excelências, dando-se provimento ao presente recurso, nos termos supra expostos e abaixo peticionados;

l. À cautela e subsidiariamente, para o caso de se entender estarem subjacente ao presente

processo questões de Direito Comunitário prejudiciais ao conhecimento do mérito da causa, solicita-se o reenvio da presente ação, para esclarecimento das questões acima enunciadas, para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

A Recorrida **Autoridade Tributária e Aduaneira** não apresentou contra-alegações.

Em apreciação preliminar sumária, foi admitida a revista.

O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso de revista.

Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juízes Conselheiros Adjuntos, vem o processo submetido à Conferência para julgamento.



2. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO - QUESTÕES A APRECIAR

Cumpre apreciar e decidir as questões colocadas pela Recorrente, estando o objecto do recurso delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, sendo que a matéria apontada nos autos resume-se, em suma, em apreciar a legalidade de actos de liquidação de IVA relativos ao 3º trimestre de 2006, ou, mais precisamente, saber se a sociedade impugnante tinha, como advoga, o direito de deduzir o IVA que suportara nesse período com a aquisição de bens e serviços, por estarem em causa despesas de investimento iniciais consubstanciados na edificação das infra-

estruturas de apoio à actividade turística (estábulo, armazém, adega, recepção e restaurante) com vista a prossecução de actividade turística que pretendia exercer.



3. FUNDAMENTOS

3.1. DE FACTO

Neste domínio, consta do Acórdão recorrido o seguinte:

“ ...

- A) Em 13/05/2009 foi emitida a Ordem de Serviço nº 01.2009.00980 que originou uma acção externa de inspecção levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária II, da Direcção de Finanças de Faro abrangendo o exercício de 2006, (cfr. fls. 229 dos autos);
- B) O procedimento de inspecção externa referido na alínea anterior foi iniciado em 27/04/2009 e terminou em 24/07/2009 (cfr. fls. 229 dos autos);
- C) Em 28/07/2009 foi elaborado o projecto de relatório final de inspecção (cfr. fls. 212 a 217 dos autos);
- D) Em 29/07/2009 através do ofício nº 9812, foi comunicado à Impugnante o projecto de relatório de inspecção tributária (cfr. fls. 211 dos autos);
- E) Em 14/08/2009 veio a Impugnante apresentar um requerimento a pronunciar-se sobre o projecto de relatório referido na alínea precedente (cfr. fls. 218 a 224 dos autos);

F) Em 17/08/2009 foi elaborado o relatório final, o qual se tem por reproduzido para todos os legais efeitos e de onde, nomeadamente, consta o seguinte:

"1.1. Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção

De acordo com os factos descritos e as conclusões explicitadas no capítulo III, propõe-se, o deferimento parcial no montante de € 52.671,37, do pedido de reembolso de IVA do período 0603T de € 65.000,00 (o reembolso de € 65.000,00, foi formado nos períodos 0412T a 0603T sendo que já foram emitidas liquidações adicionais para os períodos de 0412T a 0512T, pelo que se vai corrigir apenas o valor do IVA deduzido referente ao período 0603T, no montante de € 12.328,63), considerando que o imposto suportado pelo sujeito passivo foi indevidamente deduzido porque não contribuiu para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos da alínea a) do nº 1 do art.º 20º.

Como resultado das referidas correcções, foi apurado o seguinte:

[Imagem]

II. OBJECTIVOS ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA

11.1. Credencial e período em que decorreu a acção
Ordem de Serviço Externa nº OI.2009,00980, emitida a 2009/05/13, pela Direcção de Finanças de Faro.

A acção de inspecção foi iniciada em 2009/07/24 e concluída em 2009/07/24.

11.2. Motivo, âmbito e incidência temporal
Código de Actividade 12221001.

O âmbito da acção é Parcial em IVA.

A incidência temporal diz respeito ao exercício de 2006.

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

1. A empresa tem como actividade principal Construção de Edifícios" (residenciais e não residenciais) CAE 041200 e como actividade secundária "Hotéis com Restaurante" CAE 55111, estando enquadrada em IRC no regime geral de contabilidade organizada p/ opção e em IVA no regime normal trimestral.

2. Tendo por base o sistema informático da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, verificou-se que a empresa A....., Lda., tem como Técnico Oficial de Contas (TOC) a senhora B....., NIF

3. Em sede de IRC, apresenta prejuízos desde 1996 dado que

apenas apresenta custos e não declara quaisquer proveitos de vendas ou prestações de serviços.

4. Em sede de IVA, encontra-se permanentemente em situação de crédito, na medida em que deduz IVA desde o início de actividade (1996-01-22) em imobilizado e outros bens e serviços e não apresentou quaisquer operações activas, tendo já solicitado os seguintes pedidos de reembolso:

[Imagem]

6. Em 11 de Maio de 2007, foi encerrado um procedimento externo credenciado pelas Ordens de Serviço nºs OI.2007.00454 e OI.2007.00456, emitidas a 2007/03/21, pela Direcção de Finanças de Faro para os exercícios de 2003, 2004 e 2005, ordens de serviços que surgiram na sequência dos pedidos de reembolso 0503T e 0306T. Atendendo às informações e elementos recolhidos, considerou-se no procedimento atrás referido que o imposto suportado pelo sujeito passivo foi indevidamente deduzido porque não contribuiu para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos da alínea a) do na 1 do artº 20º do CIVA, e por conseguinte propôs-se o indeferimento dos pedidos de reembolso de IVA dos períodos de 0503T e 0306T nos montantes de € 94.771,60 e € 130.000,00 (último deferido na análise interna mas proposto o seu indeferimento na acção externa, respeitando o disposto do nº 3 do artº 63º da Lei Geral Tributária). Foi proposto ainda, a correcção da dedução indevida de IVA deduzido nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, inscrito nas DPs dos períodos de 0303T a 0512T”.

6. Pela análise das declarações periódicas apresentadas, constata-se que o reembolso agora solicitado é apurado a partir do período 0506T. Conforme foi referido no ponto anterior, o IVA deduzido no exercício de 2005, períodos 0506T, 0509T e 0512T, foi corrigido através de Documento de Correcção Único nº 200212, tendo sido emitidas as respectivas liquidações adicionais:

[Imagem]

7. Na sede fiscal do sujeito passivo, que corresponde às instalações da empresa C....., Lda. procedeu-se à recolha de informação contabilística e documental relativa ao primeiro trimestre de 2006, verificando-se a dedução de IVA em documentos relativos à aquisição de outros bens e serviços e em equipamentos contabilizados no activo imobilizado.

8. Atendendo aos factos descritos, considera-se que o imposto suportado pelo sujeito passivo em apreço foi indevidamente deduzido porque não contribuiu para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 20º do CIVA. Tomando em consideração que o reembolso agora analisado formou-se nos períodos de 0412T a 0603T e já foram emitidas liquidações adicionais, para os períodos 0412T a

0512T, vai-se deferir parcialmente no montante de € 52.671,37, o reembolso solicitado no período 0603T, corrigido o valor de € 12.328,63, do IVA dedutível referente ao período 0603T. Como resultado das referidas correcções, foi apurado o seguinte:

[Imagem]

(...)

VII. INFRACÇÕES VERIFICADAS

As deduções indevidas de IVA, configuram infracção ao artigo 20º do CIVA, constituindo omissões e inexactidões praticadas nas declarações periódicas de IVA, constituindo contra-ordenação fiscal prevista e punível pelo artigo 114º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

VIII. OUTRAS SITUAÇÕES

Mais se Informa que o sujeito passivo apresentou o pedido de redução de coimas nos termos da alínea c) do nº 1 do art.º 29º do RGIT no Serviço de Finanças de Albufeira a 2009/07/24, pelo que não haverá lugar a levantamento de auto de notícia nos termos do art.º 57º do RGIT.

IX. DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO

O sujeito passivo foi notificado para no prazo de dez dias exercer o direito de audição nos termos dos artigos 60º da Lei Geral Tributária (LGT) e 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) do projecto de correcções de inspecção tributária.

O sujeito passivo exerceu por escrito o direito de audição a 2009/08/10 (Anexo I) no qual são enumerados 18 termos e fundamentos, os quais serão de seguida devidamente analisados e comentados:

1. No dia 30 de Julho de 2009, foi o sujeito passivo notificado através do Ofício 9.812, datado de 2009/07/29, para querendo, exercer o direito de audição, por escrito ou oralmente sobre o Projecto de Relatório da Inspeção Tributária, no qual foi proposto o deferimento parcial no montante de € 52.671,37, do pedido de reembolso de IVA do período 0603T de € 65.000,00.
2. a) O reembolso de € 65.000,00, solicitado na DP do período 0603T, foi formado nos períodos 0412T a 0603T;
- b) A correcção proposta (€ 12.328,63), incide apenas sobre o IVA deduzido no período 0603 T, sendo € 11.008,00 referente ao IVA inscrito no campo 20 (Imobilizado) e € 1.320,63, referente ao IVA Inscrito no campo 24 (Outros bens e serviços).
- c) Desde o início de actividade, 1996/01/22, até ao último período em análise 200603T, passaram mais de dez anos e o sujeito passivo não realizou qualquer actividade comercial sujeita a IVA e dele não isenta.
- 3· Salvo o devido respeito, as correcções propostas não só não violam a lei vigente, como se lhe dá integral cumprimento.
- 4· a 7· Da informação existente e da análise efectuada, não conseguimos aferir da existência de alguma actividade turística

desenvolvida pelo sujeito passivo, nem se a mesma originará operações tributáveis e não isentas.

& Mantém-se os factos descritos no capítulo III e as correcções, em suma considera-se que nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 20º do CIVA, apenas dá direito à dedução o IVA suportado em aquisições de bens e serviços desde que estes se destinem à realização de operações tributáveis sujeitas a IVA e dele não isentas. Desde o início de actividade em 1996/01/22 até ao final do primeiro trimestre de 2006, o sujeito passivo não realizou qualquer actividade comercial sujeita a IVA e dele não isenta.

9. a 11. Relativamente à jurisprudência indicada pelo sujeito passivo, designadamente os Acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) Acórdão Gabalfrisa, SL, Acórdão Goslar, Acórdão Ghent Coal e Acórdão Inzo, convém salientar que os mesmos não tratam da mesma questão do caso em apreço.

Os referidos acórdãos pronunciam-se sobre as primeiras despesas de investimento efectuadas por sujeitos passivos, agindo como tal, de modo a que estes possam deduzir o IVA de que são devedores relativamente a bens que lhe foram entregues ou serviços que lhe foram prestados para efeitos de trabalhos de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributáveis.

No caso em apreço, da informação existente e da análise efectuada, não conseguimos aferir da intenção, confirmada por elementos objectivos 1 da existência de operações tributáveis sujeitas a imposto e dele não isentas.

12. Comentado no ponto 8 do presente capítulo.

13. Comentada nos pontos 9 a 11 do presente capítulo.

14. Salvo o devido respeito, as correcções propostas não só não violam a lei vigente, como se lhe dá integral cumprimento.

15 e 16. Mantém-se os factos e as conclusões descritos no capítulo III, em suma, considera-se que nos termos da alínea a) do nº 1 do art.º 20º do CIVA, apenas dá direito à dedução o IVA suportado em aquisições de bens e serviços desde que estes se destinem à realização de operações tributáveis sujeitas a IVA e dele não isentas. Desde o início de actividade em 1996 até ao último ano em análise 2006 (mais de 10 anos), o sujeito passivo não realizou qualquer actividade comercial sujeita a IVA e dele não isenta.

Face ao exposto, considera-se que as alegações do sujeito passivo no direito de audição não poderão ser atendidas,

propondo-se que as conclusões do projecto de correcções transitem para o presente relatório.

(cfr. fls. 226 a 234 dos autos);

G) Em 25/08/2009 foi emitido pelo Director de Finanças o seguinte despacho: "Concordo. Proceda-se em conformidade." (cfr. fls. 226 dos autos);

H) Em 25/08/2009 através do ofício nº 11299 foi comunicado à Impugnante o Relatório de Inspecção Tributária e o despacho que sobre ele recaiu (cfr. fls. 225 dos autos);

I) Em 22/09/2009 a Impugnante recebeu as liquidações de IVA nº 09157927 (LA- FI), no montante de € 12.328,63 e 09157928 JC-FI), no montante de € 1.599,68, ambas com data limite de pagamento em 2009.11.30 (cfr. fls. não numeradas do processo administrativo);

M) As referidas liquidações não foram pagas e foram extraídas certidões de dívida, as quais deram origem ao competente processo de execução fiscal, instaurado em 22/12/2009, com o nº 1007200901158856 (cfr. fls. não numeradas do processo administrativo);

N) Em 22/02/2010 a Impugnante apresentou impugnação judicial (cfr. fls. 1 dos autos);

O) Em 25/05/2010 foi feita informação a propor a manutenção do acto (cfr. fls. não numeradas do processo administrativo);

Q) Em 26/05/2010, o Director de Finanças emitiu o seguinte despacho: "Concordo.";

U) A Impugnante é proprietária dos seguintes imóveis:

- prédio rústico sito na freguesia de Salir e descrito na Conservatória do Registo Civil de Loulé sob o n.º ..., inscrito sob o artigo matricial;
- prédio misto sito na freguesia de Salir e descrito na Conservatória do Registo Civil de Loulé sob o n.º, inscrito sob o artigo matricial rústico e sob artigo matricial urbano;
- prédio rústico sito na freguesia de Salir e descrito na Conservatória do Registo Civil de Loulé sob o n.º, inscrito sob o artigo matricial;
- prédio rústico sito na freguesia de Salir e descrito na Conservatória do Registo Civil de Loulé sob o n.º; inscrito sob o artigo matricial;
- prédio rústico sito na freguesia de Salir e descrito na Conservatória do Registo Civil de Loulé sob o n.º, inscrito sob o artigo matricial
- prédio misto sito na freguesia de Salir e descrito na Conservatória do Registo Civil de Loulé sob o n.º, inscrito sob os artigos matriciais rústicos,, e e sob o artigo matricial urbano ...;
- prédio rústico sito na freguesia de Salir, Conselho de Loulé, inscrito sob o artigo matricial;

(cfr. fls 24 a 54 dos autos)

Fundamentação do julgamento

Quanto aos factos provados a convicção do Tribunal fundou-se na documentação junta com

os articulados, no processo administrativo junto aos autos e no depoimento das testemunhas ouvidas em audiência contraditória.

A testemunha D....., em suma, referiu que, o que estava construído era diferente do que havia sido licenciado. Havia obras de ampliação. O depoente foi contratado para fazer a legalização do que havia sido feito no terreno. O depoente, explicou o que vai ser o projecto - Club-house, com restaurante com prova de vinhos, não vai ter alojamento é um projecto sem fins imobiliários, mas agro-turismo adaptado ao turismo natureza com produção de vinho. Mas neste momento apenas está na CM um projecto de alterações de uso de armazém para adega e de ampliação da ala estábulo. Estão pessoas a trabalhar no local, foram contratados topógrafos, projectistas, engenheiros, enólogos, advogados, economistas, mas no âmbito do projecto. Em 2007, o que havia era produção de vinho, mas não sabe quem explorava. Depreende que seja a A..... pois foi a empresa que o contratou mas não sabe com certeza. Sabe que em 2007 ainda não tinha sido entregue o pedido para exploração de vinho. Sabe que a partir de 2007 houve pessoas a trabalhar na exploração do vinho, antes não sabe.

A testemunha E....., em suma, referiu que, é funcionário da F..... desde 1/09/2004. O projecto que está em causa, trata de várias áreas, agricultura, turismo, ajudar a comunidade local. Aquisição de terrenos e aquisição de imóveis, O projecto é de antes do ano de 2000. A A..... começou por adquirir terrenos e contratar pessoas ali do local. Fizeram limpezas, instalaram vinhas, recuperaram árvores que

existiam lá. A A..... não começou ela a desenvolver projecto turístico porque não tinha licença. O que lá há é um percurso pedestre, tem cultura de cogumelos, vinha, mel, medronhos. É o mesmo projecto, mas a A.... dedica-se à parte do turismo e a F.... à exploração da agricultura. Havia colegas que tinham trabalho para a A..... e depois passaram para a F..... Faziam cursos de formação em agricultura e também em primeiros socorros. Houve um investimento avultado, a A.... quer ainda exercer a actividade, só estão à espera de licenciamento. Em 2004 a 2006, a A.... não podia fazer nada pois não tinha licenciamento. Mas foram sendo construídos os equipamentos, só faltava o licenciamento.

A testemunha G...., em suma, referiu que, não conhece a A....., mas sim a F..... Conheceu o Sr. H..... Foi Presidente da Junta de Freguesia de Salir e teve conhecimento da criação da empresa, do projecto. Teve algumas reuniões onde se falou da compra das casas antigas que lá estavam no local. Também teve conhecimento que se dedicavam à apicultura. O projecto sempre foi apresentado para desenvolvimento da produção da vinha, do mel, extracção de cortiça e de azeite. Depois deixou de ter contacto com o Sr. H..... Nunca foi ao local e sempre falou com "F.....", não sabia que além deste nome tinha também o nome de A..... A componente turística deveria ser algo que viesse talvez por acréscimo, não como objectivo principal.

A testemunha I....., em suma, referiu que, inicialmente era conhecida como F..... e que mais tarde veio a chamar-se A..... Quando fizeram os recibos de quitação dos patrocínios ficaram a saber que tinham de ser passados a

essa empresa. Dedicava-se à agricultura e ao turismo. Têm exploração de vinha e de mel. Sabe que houve contratação de pessoas de Salir para trabalharem no local. Tem conhecimento apenas como cidadão de Salir, que sabem que fizeram todo aquele investimento e ainda não têm licenciamento. É uma pena para a Freguesia que ainda não esteja ainda a laborar. A actividade de agricultura é bem vinda para esta zona, para os trabalhadores que já lá estão e que poderiam ainda ter mais. Sempre existiu nesse local uma actividade agrícola, mas actividade de compra e venda de imóveis, não.

A testemunha J....., em suma, referiu que, trabalhou para a A..... na construção de um picadeiro em 2006. A A..... pretende desenvolver um turismo de meio rural. Fez também um parque para cavalos e havia também uma zona para merendas num percurso pedestre. Neste momento, o que já existe está pronto a funcionar Não sabe porque é que ainda não foi licenciado. Actualmente, tem havido sempre um cuidado para não baixar os braços e os terrenos têm sido cuidados, mantidos diariamente sempre com a ideia que vão conseguir exercer a actividade. Houve muitos investimentos. Chegou a ver o tratador de cavalos, mas clientes, para utilizar os cavalos não viu. Nunca viu ter qualquer actividade turística, só agrícola. O espaço físico era o mesmo. Sempre ouviu falar em "F....." e só ouviu A....., quando em 2006 foi trabalhar para lá. Mas "F....." era também o nome do local, não sabia que era empresa.

A testemunha K....., em suma, referiu que, há um investimento enorme, com grande potencial,

mas é uma pena que o processo esteja bloqueado. O projecto tem uma vertente turística e agrícola. Fez um estudo sobre a biodiversidade do local, a fauna, etc, também com o objectivo de turismo. Fizeram lá percursos pedestres. Os investimentos que se fizeram foi na produção e exploração de mel, vinho, cortiça, restaurante. Neste momento têm todas as infra-estruturas no terreno mas não têm licenciamento. Sabe que há trabalhadores da zona da freguesia, mas não conhece pessoalmente. Só conhece o projecto a partir de 2006. Nessa altura havia já um picadeiro, mas não havia actividade. Os passeios pedestres foram da responsabilidade da Associação, apenas utilizavam o local, tais percursos pertenciam a actividade dessa Associação.

A testemunha L...., em suma, referiu que, para além da vertente agrícola, se queria uma unidade de alojamento e de restauração. Desde 2006 que começou a haver lá actividades de formação de apicultura. Os investimentos, foram a vinha, a adega, o armazém, a zona do restaurante, de celeiros e de escritórios. O estudo que fez para a F....., foi em 2006/2007. Participou em percursos pedestres organizados pela Associação no local.

A testemunha M....., em suma, referiu que, nunca ouviu falar com a A....., apenas F..... Foi feito um protocolo em 2008 entre a F..... e a Universidade do Algarve para um trabalho de investigação na área da apicultura. Deslocou-se uma vez ao local em 2007 e visitou as colmeias e viu uma adega e um edifício que seria um restaurante, uma vinha. Não viu nada a funcionar. Não lhe foi dada qualquer informação

sobre a actividade da empresa. A empresa acabou por terminar o protocolo que seria por 3 anos, ao fim de 2 anos, porque a mesma estava com dificuldades em pagar.

A testemunha N....., em suma, referiu que é TOC da empresa A..... Houve um pedido de reembolso e houve uma fiscalização nos escritórios da empresa. O objecto da empresa é a compra e construção de propriedades e empreendimentos turísticos, exploração de hotéis restaurantes e outras actividades turísticas, O projecto é para construção de um hotel e actividade turística. Inicialmente o projecto era da A....., a ideia era a construção de um Hotel num monte lá no sítio da F....., mas nunca se conseguiu a autorização para a construção de acessos - uma ponte e uma estrada ao mesmo. Foi então aconselhado a que a exploração do local seria mais fácil, se fosse agrícola, como se exigia como gerente um agricultor, foi necessário constituiu a F..... que tem vindo a ter proveitos apenas da exploração dos cavalos. A A..... até ao momento não tem actividade, ainda não conseguiu desenvolver qualquer actividade. A A.... ficou com os grandes investimentos, ficou com 2 milhões e 600 mil euros de imobilizado, A A.... ficou com as infra-estruturas e a F....com a exploração agrícola. Desde 1996 até ao início da actividade da F..... - 1999 - foi onde houve a maior parte dos investimentos, em que ainda não havia a outra empresa. A partir daí todas as facturas tinham que ter o nome da empresa, pelo que a contabilidade era separada, não se podia fazer o lançamento contabilístico nas duas empresas. Os terrenos foram sendo comprados aos

poucos, por parcelas. Não tem ideia quando foram feitos os investimentos nas infra-estruturas. A A.... ainda espera vir a conseguir desenvolver a actividade. É usual as empresas fazerem investimentos antes de começarem a laborar e as finanças costumam aceitar os pedidos de reembolso de IVA, pois primeiro há investimento e depois o proveito. A empresa A.... ainda não teve qualquer proveito, mas sempre tiveram despesas e como são antes do início da actividade, são reembolsos e não deduções ao IVA. Para poder deduzir o IVA é preciso haver facturas mas também operações activas, mas estas só são feitas quando o sujeito passivo começar a laborar. Normalmente, os tais reembolsos, normalmente de investimentos, são durante 2/3 até 5 anos desde que uma empresa é constituída até começar a laborar. A empresa nunca liquidou IVA.

III-2. Factualidade não provada:

Não ficou provado que a Impugnante tenha tido actividade durante o ano de 2009.”

«»

3.2. DE DIREITO

Assente a factualidade apurada cumpre, então, entrar na análise da realidade em equação nos autos, sendo que a este Tribunal está cometida a tarefa de indagar da bondade do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 26-01-2017, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a impugnação judicial por si

deduzida contra as liquidações de IVA e de juros compensatórios referentes ao 3º trimestre de 2006, no montante de € 12.328,63 e € 1.599,68, respectivamente.

No Acórdão que admitiu a revista, foi ponderado que:

“ ...

No caso vertente, a questão colocada prende-se com a legalidade de actos de liquidação de IVA relativos ao 3º trimestre de 2006, ou, mais precisamente, com a questão de saber se a sociedade impugnante tinha, como advoga, o direito de deduzir o IVA que suportara nesse período com a aquisição de bens e serviços, por estarem em causa despesas de investimento iniciais consubstanciados na edificação das infraestruturas de apoio à actividade turística (estábulo, armazém, adegas, recepção e restaurante) com vista a prossecução de actividade turística que pretendia exercer.

Com efeito, segundo a recorrente, a dedução do IVA que suportou é legítima, porquanto se tratava de investimentos iniciais com vista à prossecução da actividade turística que sempre demonstrou pretender prosseguir - quer pelos investimentos que efectuou, quer pela cooperação e colaboração que sempre teve nas acções de âmbito social e cultural na região - e que acabou por não iniciar apenas por razões alheias à sua vontade (relacionadas com os processos de licenciamento das obras edificadas e que se encontram pendentes junto da Câmara Municipal de Loulé), sustentando que a jurisprudência do TJUE tem reconhecido o direito à dedução neste tipo de situações.

Deste modo, as razões colhidas das conclusões da alegação de recurso evidenciam, sem necessidade de maiores desenvolvimentos, que estamos perante questão jurídica de complexidade superior ao comum, atenta a necessidade de conjugar diversas normas de direito interno e de ter presente o influxo de fontes de âmbito comunitário relativamente à dedução do IVA.

Trata-se, por conseguinte, de questão de relevância jurídica fundamental, dada a sua complexidade jurídica e, sobretudo, a necessidade de compatibilizar o quadro jurídico tributário português com o da União Europeia, com apelo a princípios fundamentais objecto de interpretação comunitária cuja observância se impõe aos Estados-Membros.

Acresce, como bem salienta a recorrente, ser evidente a relevância social fundamental da questão, pois a posição sustentada no acórdão recorrido poderá ser catapultada para outros casos semelhantes.

Em suma, é de reconhecer, no caso, a importância jurídica e o inegável relevo social e económico da questão, bem como a sua repercussão em múltiplas situações, dada a sua abrangência, com a consequente relevância excepcional com vista a uniformizar as decisões e a permitir segurança no domínio do acesso à justiça.

Em conclusão, importa que o Supremo Tribunal Administrativo intervenha, conhecendo da revista, para que a sua pronúncia sobre a questão possa servir como orientação para os tribunais de que é órgão de cúpula e contribuir para uma melhor aplicação do direito.

E tanto basta para que se considerem preenchidos os requisitos de que o nº 1 do artigo 150º faz depender a admissão do recurso de revista. ...”.

Nas suas alegações, a Recorrente refere que os bens e serviços adquiridos pela Recorrente no período em apreço (2006), consubstanciados na edificação das infra-estruturas de apoio à actividade turística (estábulo, armazém, adega, recepção, piscina e restaurante), tiveram em vista, única e exclusivamente, a prossecução da actividade turística que a Recorrente pretendeu (no futuro) exercer e, nessa medida, mostram-se adequados ao objecto social da Recorrente, sendo que a dedução do IVA suportado pela Recorrente é legítima, na medida que se trataram de investimentos iniciais com vista à prossecução da actividade turística, a qual apenas não se iniciou em virtude de questões alheias à vontade da Recorrente, relacionadas com os processos de licenciamento das obras edificadas - armazém e estábulo e não quaisquer outros licenciamentos - que se encontram pendentes junto da Câmara Municipal de Loulé e relativamente à dedução do IVA nos

investimentos iniciais de uma atividade, a Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (nomeadamente o Caso Rompleman) e a Doutrina têm entendido que as mesmas são incluídas no rol das despesas dedutíveis, verificando-se que a Recorrente tem (e sempre teve) intenção de exercer, de facto, a actividade turística, situação que sempre demonstrou pelos investimentos que efectuou nas suas propriedades, aliás constantes das facturas que foram alvo de apreciação pela Administração Tributária em sede do pedido de reembolso do IVA, pelo que, os actos de liquidação (de imposto e seus juros) devem ser anulados, por errónea qualificação do facto tributário e violação da Sexta Directiva Comunitária (Directiva 2006/112/CE do Conselho, que veio substituir a Sexta Directiva), bem como do artigo 8º da Constituição da República Portuguesa e do artigo 1º da Lei Geral Tributária, sem prejuízo de, à cautela e subsidiariamente, para o caso de se entender estarem subjacente ao presente processo questões de Direito Comunitário prejudiciais ao conhecimento do mérito da causa, solicita-se o reenvio da presente ação, para esclarecimento das questões acima enunciadas, para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

Pois bem, este Supremo Tribunal já tomou posição sobre a matéria apontada nos autos, com referência à mesma Recorrente, tal como se colhe do **Ac. deste Tribunal de 23-06-2021, Proc. nº 0756/08.2BELLE 0990/17**, www.dgsi.pt, onde se aponta que:

“ ...

Nesse conspecto, considerando que, no tocante à dedução do IVA nos investimentos iniciais de uma atividade, a Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (nomeadamente o Caso Rompleman) e a Doutrina têm entendido que as mesmas são incluídas no rol das despesas dedutíveis, porque a Recorrente tem (e sempre teve) intenção de exercer, de facto, a atividade turística, situação que sempre demonstrou pelos investimentos que efectuou nas suas propriedades, constantes das facturas que foram de apreciação pela Administração Tributária em sede do pedido de reembolso do IVA, os atos de liquidação (de imposto e seus juros) devem ser anulados, por errónea qualificação do facto tributário e violação da Sexta Diretiva Comunitária (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, que veio substituir a Sexta Diretiva), bem como do artigo 8º da Constituição da República Portuguesa e do artigo 1º da Lei Geral Tributária.

Nesse alinhamento, afirma que a decisão proferida pelo Tribunal a quo deverá ser anulada, dando-se provimento ao presente recurso; mas, à cautela e subsidiariamente, para o caso de se entender estarem subjacentes ao processo questões de Direito Comunitário prejudiciais ao conhecimento do mérito da causa, solicita o reenvio da presente ação, para esclarecimento das questões acima enunciadas, para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

Antecipe-se que, no nosso entendimento, o acórdão recorrido é lapidar, nesta como nas questões já antes resolvidas, não sendo passível das censuras que lhe foram desferidas.

Acompanhado o bem elaborado discurso jurídico do aresto sob censura, constata-se que, por determinação do artigo 20.º do CIVA, 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 (...).*

Nessa conformidade, importava desde logo verificar quais as operações que conferem o direito à dedução do imposto e, dentro dessas, quais as que estão em causa nos nossos autos, o que nos remete para as operações que integram o n.º1 do artigo 20.º citado - e que correspondem às plasmadas no artigo 17º da Sexta Directiva - sendo que a primeira categoria de operações aí prevista é a que está em causa neste processo: prática de operações tributáveis, sendo que, o sujeito passivo para deduzir o IVA suportado nos bens e serviços recebido, deve utilizá-los para os fins das suas operações tributáveis e devem aqueles revelar-se necessários a uma gestão eficaz e a um correcto desenvolvimento da empresa, tal como explica Patrícia Noiret Cunha, Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao regime do IVA nas transacções intracomunitárias”, edição do ISG, 2004, pág. 316.

Feito este enquadramento, o acórdão recorrido segue depois para uma meticulosa recensão da legislação e da jurisprudência comunitária, mormente em redor do no n.º1, do artigo 17.º da

Sexta Directiva, que tem por epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», o direito à dedução do IVA nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, pelo que, só a qualidade em que o particular actua nesse momento pode decidir da existência do direito à dedução, para concluir que resulta da hermenêutica que vem sendo feita pela jurisprudência daquele inciso legal e que é sustentada na doutrina, que se os bens necessários forem utilizados para os fins das próprias operações tributáveis pelo sujeito passivo, agindo nessa qualidade, não pode deixar de ser autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação a esses bens.

Mas a jurisprudência do TJUE, de que é paradigma o Acórdão Lennartz, DE 11.7.1991, PROCESSO C-97/90, Acórdão Rompelman de 4/02/1985, Acórdão Inzo e Acórdão Gabalfrisa, tem ido mais longe, ao admitir a não exigência do início da actividade para haver dedução do IVA, ou seja, ao defender que embora deva ser exigido que os bens e serviços adquiridos sejam adequados ao exercício dessa actividade, esta não tem necessariamente que ser prévia aquela aquisição, bem podendo ocorrer que esse direito a dedução nasça de aquisição de bens de investimento como, diga-se, tese que a recorrente diz ser aplicável ao seu caso.

Nessa linha de percepção o TJUE propugna que, há um prius que passa pela averiguação do âmbito de aplicação do artigo 20.º, n.º2, da Sexta Directiva, que estabelece que:

«1. A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-

membros, designadamente:

(...)

2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos.

Anualmente, esse ajustamento é efectuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

Em derrogação do disposto no parágrafo anterior, os Estados-membros podem tomar como base, no momento do ajustamento, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

No que diz respeito aos bens de investimento imobiliários, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser alargado até dez anos.

3. No caso de entrega durante o período de ajustamento, os bens de investimento são considerados afectos a uma actividade económica do sujeito passivo até ao termo do período de ajustamento. Presume-se que esta actividade económica é inteiramente tributada nos casos em que a entrega dos referidos bens é tributada; presume-se que está totalmente isenta nos casos em que a entrega se encontra isenta. O ajustamento efectua-se uma única vez

relativamente a todo o restante período de ajustamento.

Todavia, os Estados-membros podem não exigir, neste último caso, o ajustamento na medida em que o adquirente seja um sujeito passivo que utiliza os bens de investimento em questão exclusivamente para operações em relação às quais o imposto sobre o valor acrescentado é dedutível. Como bem se refere no acórdão recorrido, concluiu o TJUE que, saber se um sujeito passivo, num caso concreto, adquiriu bens para os fins das suas actividades económicas, constitui uma questão de facto cuja apreciação deve ter em conta o conjunto dos dados do caso concreto, entre os quais a natureza dos bens em causa e o período decorrido entre a sua aquisição e a respectiva utilização ao serviço das actividades económicas do sujeito passivo, sendo que os períodos de ajustamento previstos no artigo 20.º n.º2, da Sexta Directiva não têm, enquanto tais, qualquer relação com a questão de saber se os bens são adquiridos com vista à sua utilização nessas actividades económicas.

E que se um particular adquire bens para os fins de uma actividade económica, na acepção do artigo 4.º, actua na qualidade de sujeito passivo, mesmo que os bens não sejam imediatamente utilizados para essas actividades económicas. Em consequência, é a aquisição de bens por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo da dedução.

A utilização que é dada às mercadorias, ou a que lhes é destinada, apenas determina o

montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 17.º, e o âmbito dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes.

Assim, parece poder concluir-se que a utilização imediata de bens para operações tributáveis ou isentas não constitui, por si só, um pressuposto da aplicação do artigo 20.º, n.º2 da Sexta Directiva. Depois e como também se abona no acórdão recorrido, noutro aresto o mesmo Tribunal (Acórdão INZO) veio ainda a concluir que as actividades preparatórias, como a aquisição de meios de exploração, e em particular um imóvel deviam ser imputadas às actividades económicas e que (...) Quando a administração fiscal admitiu a qualidade de sujeito passivo do imposto de uma sociedade que declarou a sua intenção de iniciar uma actividade económica que dá origem a operações tributáveis, a encomenda de um estudo de rentabilidade para a actividade económica projectada pode ser considerada uma actividade económica na acepção da referida disposição, mesmo que esse estudo tenha por objectivo analisar em que medida a actividade projectada é rentável. Tendo em conta os princípios da segurança jurídica e da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado quanto à carga fiscal da empresa, e salvo no caso de situações fraudulentas ou abusivas, a qualidade de sujeito passivo do imposto não pode ser retirada à sociedade em causa com efeitos retroactivos, quando, perante os resultados desse estudo, foi decidido não passar à fase operacional e colocá-la em liquidação, de modo que a actividade económica

projectada não deu origem a operações tributáveis.» Louvando-se ainda nos contributos doutrinários aduzidos por Patrícia Noiret Cunha constantes das Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao regime do IVA nas transacções intracomunitárias”, edição do ISG, 2004, pág. 304, que apontam para que o direito de dedução pode ser exercido a partir da realização das despesas de investimento sem que seja necessário esperar pela realização de operações sujeitas a imposto, o acórdão recorrido, em síntese conclusiva, assevera que do acervo jurisprudencial citado e das posições aí assumidas pelo TJUE decorre que as despesas iniciais de investimento efectuadas com vista ao exercício da actividade económica projectada pela empresa devem ser consideradas como constituindo uma actividade económica.

Partindo dessa premissa, procedeu o acórdão recorrido à análise do caso concreto para aferir se da factualidade apurada nos autos é a mesma susceptível de comportar a posição assumida por cada uma das partes, na consideração de que hodiernamente é líquido, que a questão não é a de saber se é ou não dedutível o IVA quanto às actividades em fase de investimento, direito que a recorrente se arroga e que funda a sua pretensão de ser ponderado um eventual reenvio da questão por si apresentada para o TJUE que nesta matéria tem já posição consolidada mas, sim, saber se resultou apurado que os custos apresentados e o IVA deduzido corresponderam precisamente a qualquer investimento nessa actividade realizado pela Impugnante.

Concordando com esse modo de ver e enquadrar as questões, sufragamos a apreciação crítica tecida no aresto sob recurso no sentido de que a Administração logrou demonstrar, de forma inequívoca, que a actividade declarada não corresponde, de todo, à declarada e que tal investimento não foi feito tendo em vista o seu desenvolvimento, apontando-se, aqui, um breve resumo, do alargado e profundo trabalho e conclusões desenvolvidas no âmbito da inspecção:

- A recorrente apresenta prejuízos desde 1996, dado que, em sede de IRC, contabilizou apenas custos e não declarou proveitos decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, e em sede de IVA não declarou operações tributáveis sujeitas a imposto e dele não isentas.*
- Não tem quaisquer equipamentos ou empreendimentos registados em seu nome, nem comercializou algum que haja adquirido para os fins turísticos que invoca;*
- Não tem qualquer pessoal afecto ao desenvolvimento da sua actividade;*
- A maior parte do imobilizado que consta dos quadros relativos aos investimentos realizados (contas 42 e 44) tinham apostado um símbolo e o nome de terceira sociedade - “F.....” - cujo sócio gerente é comum à recorrente, tal como comum é a sua sede fiscal e local de laboração;*
- Com excepção do que respeita ao estábulo e armazém agrícolas, (dos quais a A..... declara não obter proveitos), não existem quaisquer licenciamentos, nem sequer o requerimento dos mesmos às entidades oficiais, quer para a*

construção dos imóveis e acessos, quer para a utilização turística das infra-estruturas construídas e equipamentos adquiridos, que é o objecto social da empresa A....., e a actividade pela qual se registou em sede de IVA.

- Relativamente ao estábulo e armazéns agrícolas, verificou-se in loco a presença de cavalos e máquinas em funcionamento na adega construída junto do armazém agrícola. Conclui-se que estes equipamentos também não estão a ser explorados pela A....., Lda., na medida em que esta não declara proveitos derivados destas actividades.

- Não foi dada qualquer justificação pela recorrente, embora tenha sido solicitada, no que respeita à questão da indispensabilidade dos custos por si contabilizados;

- A empresa F..... Agricultura, Lda. desenvolve, ou seja, explora terrenos agrícolas cuja propriedade é da empresa A....., Lda. e vende produtos agrícolas extraídos dos referidos terrenos, tendo a A....., Lda., omitido a existência de um contrato de arrendamento rural, isento de IVA, nos termos do n.º 30 do art.º 9º do CIVA.

- Não declarou até à data, quaisquer transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas realizadas, decorrentes de actividade normal da empresa; apenas declarou no 2º T de 2006, como operação activa a venda de imobilizado que corresponde a uma retoma de máquinas, efectuada ao respectivo fornecedor.

Vale isso por dizer que resultou comprovado pela Administração Tributária que os custos

suportados na aquisição dos terrenos e imóveis assim como os custos suportados nas referidas obras não tiveram como consequência a realização de operações tributadas, porque, apesar de o sujeito passivo manifestar a sua intenção de exercer uma actividade turística que confere direito à dedução, o certo é que tal actividade nunca foi efectivamente iniciada, nem da prova carreada para os autos, e que foi muita, resultou minimamente indiciada a intenção de a iniciar, atenta a inexistência de quaisquer diligências, mínimas ou elementares, nesse sentido, como o sejam os procedimentos administrativos tendentes à obtenção de quaisquer licenciamentos - Como se disse na sentença recorrida, argumentação fáctica e jurídica que na íntegra nesta parte acompanhamos:

«A questão que se coloca é saber se cabe o direito de deduzir ao IVA pela Impugnante relativamente à aquisição de bens e serviços nos anos de 2003 a 2005, por se tratar alegadamente de despesas de investimento.

Ora, resulta quer da documentação junta aos autos, quer da prova testemunhal que a Impugnante não teve até hoje actividade económica, com excepção da aquisição dos terrenos para implantação do projecto que inicialmente tinha em vista construir.

Mais resulta que inicialmente a Impugnante tinha como objectivo, a construção de um hotel e a utilização do espaço para turismo, mas depois, por falta de licenciamento do mesmo e dos acessos a este, decidiu utilizar os terrenos adquiridos, para a exploração agrícola,

nomeadamente, para produção de vinho e mel, o que tem vindo a acontecer, mas por outra empresa que não a Impugnante, ou seja, a F.....Agricultura, Lda. cujo sócio-gerente e sede são comuns. Aliás toda a documentação junta aos autos à excepção da declaração da Junta de Freguesia de Salir, constante de fls. 144 dos autos, se refere directamente a actividades desenvolvidas pela empresa F..... Agricultura, Lda. e não pela Impugnante, inclusive, se declara que E..... é trabalhador daquela empresa e não da Impugnante. Inclusive decorre do termo de declarações do sócio gerente H..... que - todos os trabalhadores estão afectos à F....., Lda. (cfr. fls. 426 dos autos).

Em lado algum, quer dos documentos juntos aos autos, quer dos depoimentos das testemunhas resulta provado o investimento realizado pela Impugnante, à excepção da aquisição dos terrenos rústicos que constam das certidões de registo predial juntos.

Resulta pelo contrário, do relatório de inspecção e do depoimento das testemunhas que a Impugnante nunca teve actividade e que desde 1996, data do início de actividade, não foram declarados quaisquer proveitos, mas continuamente se apresentou como credora de IVA.

Mais resulta que à Impugnante lhe cabia provar que a falta de actividade, decorria de elementos externos, como por exemplo, a actuação de entidades oficiais de cujo início de actividade, dependeria.

Mas, da prova documental, desde 1996 e até 2007, não resulta qualquer pedido junto das

entidades oficiais, em nome da Impugnante para desenvolver o projecto turístico que a mesma se arroga ainda hoje interessada em criar e dos depoimentos das testemunhas, resultou sim, que toda a actividade exercida até hoje é realizada pela F..... Agricultura, Lda., bastando-se a Impugnante à actividade de aquisição de terrenos e as infra-estruturas de armazenagem de produtos agrícolas e adega, são relativas à actividade desenvolvida por aquela empresa. Mais uma vez, decorre também das declarações do sócio gerente H..... prestadas em 2006, no âmbito do procedimento de inspecção, que “A F..... Agricultura, Lda. desenvolveu as propriedades da A...., Lda. (...)” (cfr. fls. 425 e 426 dos autos).

Não obstante as testemunhas arroladas pela Impugnante terem referido que as infraestruturas estão criadas para começarem a laborar, assim que se obtiver o licenciamento, mas nunca é referido especificamente qual o licenciamento em causa que foi pedido, a que entidade oficial. Além disso, também decorre da documentação junta aos autos que até 2006 não foi sequer contactada a Direcção Geral do Turismo.

Verifica-se sim, que durante 10 anos a Impugnante não desenvolveu qualquer actividade, não apresentou quaisquer proveitos, pelo que, não se pode considerar que tenha direito à dedução, uma vez que os serviços ou bens que tenha adquirido não se adequam à actividade que tem no seu objecto social, nomeadamente, o armazém e a adega que se inserem, isso sim, como equipamentos de apoio à actividade da F....., Agricultura, Lda..

Assim, os custos suportados pela Impugnante acabam por não ter como fim a realização de operações tributadas, porque apesar a mesma afirmar que tem intenção de exercer no local uma actividade turística, essa actividade nunca foi iniciada até, pelo menos, 2007, nem a impugnante demonstrou ter intenção de o fazer, uma vez que não possui qualquer licenciamento para essa actividade ou sequer demonstra tê-los feito até essa altura.

A propósito se refira o Acórdão do TCA Sul, de 26/09/2006, rec. n.º 01040/06, in www.dgsi.pt, onde se afirma que —1.- Nos termos do art. 23.º do CIRCI, só se consideram custos do exercício, os que comprovadamente foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora. (...)

VI. - Assim, a relevância fiscal de um custo depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado (ligação a um negócio lucrativo), sendo que a falta dessas características poderá gerar a dúvida sobre se a causação é ou não empresarial.

Também o STA se tem pronunciado sobre esta temática, como é exemplo, o Acórdão de 12-01-2012, rec. n.º 0613/11 in www.dgsi.pt, no qual consta que: —C..) IV - O que determina a dedutibilidade ou não dedutibilidade do IVA é o uso efectivo que é feito ou se tenciona fazer do bem ou serviço adquirido, a determinar em cada transacção (...) ou o Acórdão de 02-05-2007, rec. n.º 01137/06 onde se afirma que —É pressuposto do direito à dedução do IVA que os bens e

serviços estejam directamente relacionados com o exercício da actividade dos contribuintes.

Em conclusão, não ficou demonstrado que as despesas efectuadas resultassem do investimento numa actividade turística futura por parte da Impugnante.

Comprovou-se sim é que a Impugnante exerceu nos anos em apreço a actividade de arrendamento rural de imóveis rústicos, operação económica isenta de IVA, nos termos do n.º 30 do art.º 9º do CIVA.

Daqui se pode concluir que, para o exercício da actividade de arrendamento rural, apenas serão necessários os imóveis objecto de arrendamento e quando muito, os custos de natureza geral, despesas administrativas, custos financeiros e os custos com fornecimentos e serviços onde se podem incluir: serviços de contabilidade, honorários de advogados.

Considerando que não foi possível comprovar o exercício de qualquer outra actividade, conclui-se que os custos de 2003, 2004 e 2005 não são comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, nem para a manutenção da fonte produtora, pelo que esta impugnação está votada ao insucesso. ...”.

Perante o carácter assertivo do que ficou exposto, que permite até uma leitura mais abrangente no que concerne ao desenvolvimento da actividade da Recorrente, e porque concordamos integralmente com o que ali ficou decidido e respectivos fundamentos, sem olvidar o disposto no n.º 3 do art. 8.º do

Código Civil, resta apenas reiterar o que ficou ali consignado, até porque as alegações da Recorrente (que insistem nos mesmos elementos) não têm a virtualidade de colocar em crise o que ficou dito no aresto apontado, temos de acompanhar a conclusão de que não foi possível comprovar o exercício de qualquer outra actividade, o que significa que os bens e serviços adquiridos em 2006 não são comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, nem para a manutenção da fonte produtora, ou seja, e em suma, porque o imposto suportado pela recorrente foi indevidamente deduzido uma vez que não contribuiu para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, situação que tem um verdadeiro efeito de implosão no que concerne ao presente recurso.

Não se olvida que no acórdão que admitiu a presente revista se salvaguardou que, quanto à arguida nulidade processual por falta de reenvio prejudicial para o TJUE, o que nos remete para o citado **Ac. deste Tribunal de 23-06-2021, Proc. nº 0756/08.2BELLE 0990/17**, www.dgsi.pt, onde se deixou expresso que: "... constitui jurisprudência consolidada (Cfr., entre outros, os Acórdãos do TJUE de 4/11/1997, Parfums Christian Dior, C-337/95; de 4/06/2002, Lyckeskog, C-99/00; de 15/09/2005, Intermodal Transports, C-495/03. No STA, entre outros, os Acórdãos de 30/11/2011, proc. nº 284/11; de 16/11/2011, proc. nº 636/11; e de 2/11/2011, proc. nº 193/11.) que o reenvio só é obrigatório se a questão for pertinente ou relevante para a

decisão da causa, competindo ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a decisão como analisar a pertinência das questões que as partes pretendem submeter ao TJUE.

Significa, como se enfatiza no mesmo acórdão, que o reenvio não é uma faculdade processual das partes e, como tal, a falta de reenvio não pode constituir uma nulidade processual.

Como se diz no Acórdão FOTO-FROST: «Os *órgãos jurisdicionais nacionais cujas decisões são susceptíveis de recurso judicial de direito interno podem apreciar a validade de um acto comunitário e, se não considerarem procedentes os fundamentos de invalidade que as partes invocam perante eles, podem rejeitar esses fundamentos concluindo que o acto é plenamente válido.*»

A regra sobre a questão da *interpretação e aplicação* do direito comunitário, é a de que cabe ao TJUE a responsabilidade última de interpretar a norma comunitária, e ao tribunal nacional incumbe aplicá-la ao caso concreto após ter concluído, com total independência de julgamento, que a decisão da causa que lhe é submetida *comporta a aplicação do direito comunitário*.

Mas há excepções, a primeira das quais (falta de pertinência da questão) cabem os casos em que o tribunal nacional considere que o litígio *sub judice não deve ser decidido de acordo com as normas comunitárias mas tão-somente na conformidade das disposições do direito interno;*

na verdade, a ser assim, não pode ser-lhe imposta a obrigação de solicitar a interpretação ou apreciação da validade de uma norma comunitária desprovida de interesse para o julgamento da causa - e isto ainda que alguma das partes tenha indevidamente invocado e suscitado a questão da sua interpretação ou validade, como aconteceu no caso concreto.

É que, como é manifesto, nesse caso a questão da *interpretação* ou da *apreciação de validade* é totalmente desprovida de pertinência (neste sentido v. o *Acórdão do TJCE de 6.10.1982, proc° 283/81, caso CILFIT. Col.p.3415*).

Outra exceção é a da existência de anterior decisão interpretativa do TJUE uma vez, como vimos, anteriormente já foram proferidas decisões de interpretação da norma em causa.

Como o será a terceira exceção pois, na senda da decisão recorrida, se entende existir total clareza da norma em causa.

Na verdade, o art.º 234º impõe aos tribunais supremos dos Estados-membros que recorram ao TJUE sempre que se ponha uma *questão de interpretação* ou de *apreciação de validade*.

Mas alguns tribunais supremos podem logicamente ser levados a admitir que nos casos em que haja lugar a aplicação de uma norma comunitária não *surge necessariamente uma questão* para os efeitos do art.º 234.º e assim será quando a norma comunitária aplicável for *perfeitamente clara, não suscitando a mínima dificuldade de interpretação*, sendo desrazoável forçar o tribunal nacional a reenviar ao Tribunal

Comunitário, isso honrando o velho princípio jurídico segundo o qual *«in claris non fit interpretado»*.

Por essa razão e para eliminar um conflito latente nas suas relações com alguns Tribunais Supremos dos Estados-membros, o TJCE veio a admitir a chamada *teoria do acto claro*, ao julgar no seu Acórdão de 6.10.1982, tirado no caso CILFIT, que *«O artigo 177º, 3º parágrafo do Tratado (agora 234º), deve ser interpretado no sentido de que [é desnecessário o reenvio caso se] tenha concluído que a aplicação correcta do direito comunitário se impõe com tal evidência que não deixa lugar a qualquer dúvida razoável.*

«A existência de tal eventualidade deve ser avaliada em função das características próprias do direito comunitário, das dificuldades particulares que a sua interpretação apresenta e do risco de divergência de jurisprudência no interior da Comunidade». ...”.

Com este pano de fundo, é manifesto que não se coloca qualquer questão susceptível de justificar qualquer pedido de reenvio, por desnecessário, na medida em que o TJUE tem já posição consolidada sobre a questão de saber se é ou não dedutível o IVA quanto às actividades em fase de investimento, pelo que, nada mais cumpre ponderar nesta sede, ou seja, como já referido, julgam-se improcedentes as conclusões da alegação de recurso, nega-se provimento ao recurso e mantém-se o Acórdão recorrido.



4. DECISÃO

Nestes termos, acordam em conferência os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal, de harmonia com os poderes conferidos pelo art. 202.º da Constituição da República Portuguesa, em negar provimento ao recurso jurisdicional interposto pela Recorrente, mantendo-se a decisão judicial recorrida.

Custas pela Recorrente.

Notifique-se. D.N..



Lisboa, 09 de Março de 2022. - Pedro Nuno Pinto Vergueiro (relator) – Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia – Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos.