

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL**

Acórdão

Processo

00046/08.0BEVIS

Data do documento

5 de maio de 2022

Relator

Carlos De Castro Fernandes

**DESCRITORES**

Recurso da matéria de facto &gt; Dedução iva &gt; Atividade económica

**SUMÁRIO**

I- Ao Recorrente que impugne a matéria de facto em sede de recurso, cabe cumprir os ónus processuais vertido no art.º 640.º do atual CPC (aplicável ex vi art.º 281.º do CPPT), sob pena de não conhecimento do recurso na parte afetada.

II - O TJ clarifica que um particular que adquire bens para os fins de uma atividade económica, na aceção do artigo 4.º da Sexta Diretiva, atua na qualidade de sujeito passivo, sendo a aquisição de bens por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, conseqüentemente, do mecanismo da dedução.

III - O problema de saber se um sujeito passivo no caso concreto adquiriu bens para os fins das suas atividades económicas na aceção do referido art. 4.º, constitui uma questão de facto cuja apreciação deve ter em conta o conjunto dos dados do caso concreto, designadamente, a natureza dos bens em causa e o período decorrido entre a sua aquisição e a respetiva utilização ao serviço das atividades económicas do sujeito passivo.

**TEXTO INTEGRAL****Acordam em conferência os Juízes Desembargadores que compõem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:**

\*

**I - A C..., Lda.** (Recorrente), melhor identificada nos autos, veio interpor recurso contra a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro pela qual se concedeu provimento parcial à impugnação por si deduzida e intentada contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa interposta contra as liquidações de IVA dos anos de 2003 a 2005, assim como contra estas últimas.

A Recorrente, após convite do Tribunal para o efeito, reformulou as conclusões inicialmente apresentadas, nos seguintes termos:

**A.** Como o presente recurso jurisdicional tem por objecto - não só mas também - a «reapreciação de prova gravada», ao prazo de 15 dias para a apresentação de alegações de recurso, contado a partir da notificação do despacho a admitir o recurso interposto pela C..., Lda---, nos termos dos n.os 2 e 3 do artigo 282.º do CPPT, acrescem mais 10 dias, previstos no n.º 7 do artigo 638.º do CPC, pelo que o prazo de 25 dias termina no dia 21 de Dezembro de 2018, no mesmo dia em que são submetidas as suas alegações de recurso - o que atesta a tempestividade das mesmas.

**B.** O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela Recorrente contra - imediatamente - o acto de indeferimento da reclamação graciosa e - mediamente - os actos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado («IVA») e correspondentes juros

compensatórios relativos aos anos de 2003 a 2005, no montante global de € 150.952,12.

**C.** Na génese destes actos está a aquisição de terrenos na Zona Industrial de (...) em (...) (1996), ancorada não só na expectativa de um crescimento substancial do volume de negócios da Recorrente que exigiria uma maior capacidade financeira e estrutural para investir em novas infra-estruturas que antecipassem as necessidades da (na altura emergente) indústria do calçado, mas também no segredo comercial (incluídas técnicas de fabrico, informações e estratégias comerciais e de angariação de clientela) – o que, de resto, não suscita nenhuma ambiguidade na praxis societária.

**D.** Após a aquisição daqueles terrenos, seguiu-se a construção de cinco pavilhões (2001 a 2003), com vista à afectação dos imóveis à actividade de produção de solas e de palmilhas de sapatos e de armazenamento da C..., Lda---; e que representou um esforço financeiro de € 715.024,87, sendo que o IVA suportado ascendeu a € 138.223,53.

**E.** Consciente de que este investimento tinha como objectivo último a afectação dos pavilhões (entretanto construídos) à sua actividade comercial, a Recorrente procedeu à dedução do imposto que incidiu a montante sobre a aquisição daqueles bens e serviços.

**F.** Concluídas as construções (2003), o aumento do volume de negócios que havia sido conjecturado pela C..., Lda--- não se concretizou – por facto não imputável a esta última –, obrigando-a a (re)considerar seriamente a afectação (imediate) do investimento.

**G.** Em resposta, e contrariamente à sua intenção inicial, o sujeito passivo viu-se forçado – por força de tais circunstâncias – a determinar a ocupação efectiva dos pavilhões considerados «necessários» face à sua (nova) realidade e, por sua vez, a destinar os restantes pavilhões a um outro fim temporário, enquanto a sua situação económico-financeira não se alterasse significativamente.

**H.** Nessa medida, a C..., Lda--- celebrou – a título provisório – contratos de arrendamento com duração (máxima) de um ano com outras sociedades (operação sujeita e isenta); e na ausência de rentabilização económica dos imóveis, e em função das necessidades que foi experimentando (e nessa medida representou também uma efectiva rentabilização do investimento), reservou-os para a armazenagem de produtos. Não obstante, a Recorrente nunca desistiu de prosseguir o seu objecto social e, claro está, o escopo lucrativo.

**I.** O ponto de discórdia entre a C..., Lda--- e a AT reside na interpretação do conceito de «afectação», já que a primeira considera que a intenção primitiva de afectação dos pavilhões à sua actividade normal (sujeita e não isenta) – mesmo que a aquisição dos terrenos e a subsequente construção dos pavilhões se tenha revelado um mau investimento e que tenha defraudado por completo as expectativas iniciais da C..., Lda--- – legitima a dedução do IVA suportado (a montante) com a construção daqueles pavilhões; e a segunda atenta no «destino» efectivo dos imóveis e suscita o «carácter definitivo» da afectação dos pavilhões a um sector isento (como é o da «locação de bens imóveis»), avançando, pois, com os actos de liquidação adicional de IVA em discussão – que impacta no exercício do direito à dedução do sujeito passivo.

**J.** Neste contexto, o Tribunal a quo julgou a impugnação judicial improcedente, posto que considerou, em síntese, que «a Impugnante não fez, apesar do tempo decorrido após o termo das obras de construção, qualquer utilização efectiva dos imóveis na sua actividade sujeita e não isenta de imposto, nem teve intenção de a fazer, porque essa construção visou exclusivamente a obtenção de receitas prediais isentas de IVA e, em simultâneo, obter ilegalmente a vantagem fiscal decorrente da dedução do imposto suportado a montante com aquela construção» (realce nosso), mantendo na ordem jurídica os actos contestados.

**K.** O Tribunal a quo – ao desvalorizar em absoluto a «intenção subjectiva» de afectar (ou não) os pavilhões à actividade comercial da C..., Lda---, em detrimento de um critério alegadamente objectivo de «utilização efectiva» daqueles imóveis para a realização de operações tributáveis –, entendeu não estar convencido de que os mesmos «alguma vez tiveram utilização real e efetiva referente à atividade empresarial exercida na Zona Industrial de (...)».

**L.** Já em sede de «motivação de facto» – te., a análise crítica das provas e a especificação dos fundamentos tidos como decisivos para a convicção do julgador –, o Tribunal recusou o depoimento das testemunhas arroladas pela (na altura) Impugnante, isto porque não reconheceu isenção nem credibilidade à prova testemunhal produzida, limitando-se a afirmar que o sujeito passivo «nem teve intenção» de afectar os investimentos à prossecução da sua actividade comercial, obliterando a apreensão de factos relevantes para a boa decisão da causa.

**M.** Nessa medida, a C..., Lda--- opõe-se à sentença proferida pelo Tribunal a quo, por razões de ordem vária: desde logo, porque esta decisão assenta na equívoca apreciação dos pressupostos de facto e, conseqüentemente, na análise ambígua da prova amplamente produzida nos presentes autos, mas também porque a subsunção da factualidade julgada como provada à regulamentação jurídica aplicável não se afigura – de todo – correcta.

DO ERRO QUANTO AOS PRESSUPOSTOS DE FACTOS:

**N.** O ponto nevrálgico nos presentes autos era – como sempre a Recorrente o situou – o de conhecer (e quais as condições que devem orientar essa avaliação) qual a intenção da C..., Lda--- quando decidiu arrendar os pavilhões de que era proprietária numa circunstância em que, assumidamente, não estava em condições de os afectar à sua actividade (seja essa actividade produtiva seja de mero armazenamento, não deixando este último de também ser actividade).

**O.** Cuidava-se, afinal, de saber se essa decisão foi definitiva–no sentido de não mais pretender os pavilhões para a sua própria actividade de produção ou armazenamento – ou se era temporária – no sentido de que se tratava de dar um destino por algum tempo (sendo que qualquer um dos cenários comportava consequências no capítulo do exercício do direito à dedução ou das regularizações a promover).

**P.** O «facto», portanto, a sindicar antes de qualquer outro é este da intenção da C..., Lda--- – ao qual é concedida uma menção insípida, sem qualquer alusão que permita compreender o julgamento que animou o Tribunal a quo.

**Q.** Caberá dizer que não é questão controvertida a motivação inicial do investimento – nem a AT a suscitou no decurso do procedimento inspectivo (e não a plasmou no RIT), nem o Tribunal a quo a ela se dedica, constatando apenas a realização do investimento com a aquisição dos terrenos (1996) e com a construção dos cinco pavilhões (2001 a 2003).

**R.** Segue-se, pois, o escrutínio da produção de prova testemunhal que abordou a conjuntura económica sentida no decurso da acção inspectiva, a dicotomia da decisão de afectação temporária vs. definitiva, o contexto do arrendamento dos pavilhões, assim como a provisoriedade dos contratos de arrendamento celebrados pela C..., Lda--- e a confirmação de quem se vinculou nesses contratos; o que reforçou a alegação da Recorrente de que não se tratava de uma decisão definitiva sobre a afectação.

**S.** Mas também do depoimento da testemunha arrolada pela AT se retira mais cristalinamente o problema quanto a este pressuposto de facto ser um – afectação temporária – ou outro – afectação definitiva, uma vez que tudo se resumia ao prazo de caducidade, pouco importando tudo o resto, p. ex., se, depois desses 4 anos, tivesse ocorrido a afectação à actividade, ou se os elementos a avaliar admitissem ou não esse «regresso» do investimento à actividade da Recorrente.

**T.** O erro quanto aos pressupostos de facto reside aqui. Confunde-se, em boa verdade, com a forma como o Inspector da AT «lê» o quadro legal, subjugando-se ao prazo de caducidade, desprezando o prazo a que apela o artigo 24.º do Código do IVA. E o erro do Tribunal a quo – que não se apercebe da «confissão» do autor dos actos impugnados – é o mesmo.

**U.** Até porque a Recorrente provou nesta lide, na justa medida do que lhe seria possível e exigível que a afectação dos pavilhões à actividade de arrendamento, por referência aos períodos visados na inspecção, e, portanto, colocando-se a avaliação da sua vontade ao tempo desses mesmos períodos, foi temporária e não definitiva, e como tal merecia e deveria ser tratada à luz da legislação aplicável e,

**V.** por conseguinte, deve este Venerando Tribunal anular a sentença recorrida e substituí-la por uma decisão que julgue totalmente procedente a impugnação judicial apresentada.

DO ERRO DE JULGAMENTO DE DIREITO:

**W.** Considerando a incontornável matriz europeia e harmonizada do IVA que reveste de especial importância os ensinamentos do Tribunal de Justiça da União Europeia («TJUE») e que importa convocar nesta sede.

**X.** Decorre do lastro jurisprudencial do TJUE ((i) Acórdão Inzo de 29 de Fevereiro de 1996, proferido no processo n.º C-110/94; (ii) Acórdão Ghent Coal Terminal NV de 15 de Janeiro de 1998, proferido no processo n.º C-37/95; (iii) Acórdão Klub OOD de 22 de Março de 2012, proferido no processo n.º C-153/11 (já citado na sentença recorrida); e o recente (iv) Acórdão Imofloresmira de 28 de Fevereiro de 2018, proferido no processo n.º C- 672/16) que não pode o «direito à dedução» depender «da questão de saber se os investimentos conduzem ou não a operações tributáveis», excepto «no caso de situações fraudulentas ou abusivas».

POIS BEM:

**Y.** A qualidade de sujeito passivo de IVA da C..., Lda--- não é sequer controvertida, nas palavras do Tribunal a quo, nem «se discute, por ser evidente» – desenvolvendo uma actividade sujeita e não isenta–, quer dizer, do ponto de vista objectivo, e ficando-nos no panorama europeu, resulta da Directiva do IVA que, por princípio, a Recorrente tem «direito à dedução» do IVA devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos, posto que estes sejam utilizados para os fins das suas operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

**Z.** Sabendo, de antemão, que o IVA suportado por um sujeito passivo em investimentos com vista à afectação desses bens ou serviços à sua actividade empresarial sujeita e não isenta de imposto, concorre, ao abrigo e nos termos da Directiva do IVA e do Código do IVA, para o «direito à dedução» daquele sujeito passivo e para o apuramento do imposto devido, a C..., Lda--- deduziu o imposto que incidiu a montante sobre a aquisição dos serviços de construção dos pavilhões, já que estes inputs tinham como fim determinado a afectação dos pavilhões (entretanto construídos) à sua actividade comercial.

**AA.** Sucede, todavia, que o investimento realizado não obteve os resultados esperados –, isto porque se alteraram os pressupostos económico-financeiros que coadjuvaram à decisão da C..., Lda---, aliás, como seria presumivelmente de conhecimento público –, obstando, dessa forma, a utilização efectiva dos bens e dos serviços que estiveram na origem do direito à dedução.

**BB.** Perscrutemos, assim, o raciocínio do Tribunal a quo para decantarmos as suas maiores fragilidades, nomeadamente na total adesão à tese da AT de que: «independentemente da intenção subjetiva quanto ao seu destino, o que releva é a sua utilização efetiva» (realce nosso).

**CC.** Chamando à colação a jurisprudência do TJUE, parece-nos que este juízo empírico do Tribunal a quo choca frontalmente com os mais basilares princípios do IVA, porquanto faz depender o «direito à dedução» de «saber se os investimentos conduzem ou não a operações tributáveis» e em consequência, o agravamento fiscal da C..., Lda--- proposto no segmento decisório de que se recorre afronta, sem mais, a neutralidade que é, como é (con)sabido, a pedra angular do sistema do IVA.

**DD.** Aliás, a interpretação do Tribunal a quo é manifestamente contrária ao princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal da empresa, sendo passível de provocar, entre atividades de investimento idênticas, situações discriminatórias não justificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através de investimentos, iniciar ou expandir atividades que serão seguramente fonte de operações tributáveis, razão pela qual deve este Venerando Tribunal anular a sentença recorrida e substituí-la por uma decisão que julgue totalmente procedente a impugnação judicial, tudo em conformidade com as diretrizes europeias.

**EE.** E nem se diga que se está na presença de «situações fraudulentas e abusivas» que afastam, excepcionalmente, o «direito à dedução», como ousa a sentença recorrida.

**FF.** Com base neste subjectivismo excessivo, o Tribunal a quo acompanha irreflectidamente a AT, esquecendo-se, porém, dos critérios delineados (uma vez mais) pela jurisprudência europeia e que recortam as verdadeiras «situações fraudulentas ou abusivas», dissipando quaisquer dúvidas a este respeito.

**GG.** Não basta que o Tribunal a quo confine – elegantemente – o seu discurso argumentativo quanto ao «abuso» em sede IVA à mera constatação de que a operação controvertida se reconduzia a uma «prática fraudulenta» da autoria da Recorrente (como o fez).

**HH.** E mesmo que tivesse levado a cabo o teste da «artificialidade» a conclusão seria unívoca: os pressupostos da «teoria da proibição do abuso» não se encontram preenchidos nem tampouco provados, desde logo, porque (i) a Directiva do IVA que regulamenta o «direito à dedução» admite o seu exercício em situações em tudo análogas aquela que aqui nos atém, ou seja, na prossecução de actividades substanciais e genuinamente económicas e (ii) porque não se extrai da «matéria de facto dada como provada» sequer uma intenção esvaziada de conteúdo económico por parte da C..., Lda--- em atingir uma vantagem fiscal alegadamente indevida.

**II.** Em resumo, na ausência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas – pelo simples facto da C..., Lda--- não ter utilizado os bens ou serviços investidos e que originaram o «direito à dedução» no âmbito das suas operações tributáveis, por razões alheias à sua vontade – esse direito, uma vez constituído, mantém-se, pois, nesse caso, «não há nenhum risco de fraude ou de abuso». Tanto que as medidas «[p]ara combater adição e a evasão fiscais», pese embora constituam um objectivo encorajado pela Directiva IVA (e, em tempos da Sexta Directiva), não devem, contudo, ir além do que é estritamente necessário para atingir tais finalidades e não devem, naturalmente, abalar a neutralidade do NA – como insinua o Tribunal a quo.

**JJ.** Também por este motivo, deve este Venerando Tribunal anular a sentença recorrida e substituí-la por uma decisão que julgue totalmente procedente a impugnação judicial deduzida, tudo em consonância com as orientações da União Europeia.

FINALMENTE, DO PEDIDO DE REENVIO PREJUDICIAL:

**KK.** Estamos certos, em vista do que nestas alegações de recurso ficou demonstrado, que as normas e princípios de NA aplicáveis são suficientemente concludentes no sentido da ilegalidade da sentença recorrida, bem como das liquidações contestadas, mas, se por mera hipótese académica, se entender que as mesmas suscitam dúvidas merecedoras de harmonização europeia deverá, então, a questão ser remetida por este Venerando Tribunal ao TJUE a título de reenvio prejudicial com amparo no § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia («TFUE») – o que, com essa condição, desde já se requer.

Apesar de regularmente notificada para o efeito, a Recorrida (RFP) não apresentou contra-alegações.

\*

O Exmo. Sr. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal apresentou parecer defendendo que se deveria considerar improcedente o presente recurso (cf. fls. 677 e segs.- paginação do SITAF).

-/-

**II** - Em primeira instância, no que à factualidade diz respeito, decidiu-se que se encontrava provado que:

1. A impugnante, C..., Lda., tinha sede oficial (até 19/12/1991) em (...), e tinha como objeto social a “fabricação de artigos de matérias plásticas (solas em TR e PVC)”. - Certidão permanente, a fls. 19 a 22 do PA em apenso;
2. No entanto, em 19/12/1991 a sociedade alterou a sede para a Zona Industrial (...), passando a exercer a atividade em instalações que eram propriedade de três dos seus quatro sócios - fls. 20 e 39 do PA e primeira testemunha;
3. Por escritura pública de 12/12/1996 a referida sociedade comprou ao Município de (...) uma parcela de terreno com a área de 9.359m<sup>2</sup> a destacar do prédio inscrito na matriz predial sob o artigo ...78 da freguesia de (...) e descrito na Conservatória do Registo Predial de (...) de (...), “nos termos e condições de venda de lotes municipais destinados à instalação de unidades industriais ou armazéns de retém” na Zona Industrial de (...), (...), (...) - doc. 6 anexo à p.i., a fls. 101 a 107 do processo físico;
4. Em 1999 a Impugnante comprou terreno na Zona Industrial de (...), (...) destinado à construção de edifício próprio, para instalação da sede e fabricação - primeira testemunha, que declarou expressamente isso mesmo;
5. Entre 2001 e 2003, a agora Impugnante construiu na dita parcela de terreno, sita na Zona Industrial do (...), (...), cinco pavilhões separados fisicamente entre si - artigo 22º p.i., primeira e terceira testemunhas, fls. 25 a 28 e 39 do PA.;
6. Os cinco pavilhões formam dois conjuntos distintos de edifícios, um com dois pavilhões e outro com três pavilhões em “banda”, integrados em terrenos limítrofes, mas separados entre si por muros, e devidamente vedados, havendo uma entrada distinta para cada pavilhão; os logradouros (frente e traseira) de um dos pavilhões do segundo grupo acima referido também se encontram separados dos logradouros dos outros dois por um muro - artigo 28º p.i., terceira testemunha, fls. 106 do PA e consulta a <https://www.google.com/maps/place/...!3m2!1e3!4b1!4m5!3m4!1s0xd248087c4c6af57:0xddde6185c8620432!8m2!3d41.0110513!4d-8.4747222;>
7. A Impugnante deduziu o IVA suportado com a dita construção, no montante de € 138.223,53 - acordo, artigos 22º e 23º p.i. e fls. 39 do PA;
8. A esses cinco pavilhões foram atribuídos os artigos matríciais urbanos números ...75 a ...79 da freguesia de (...) - fls. 39 do PA;
9. Para contabilização das amortizações relativas aos referidos pavilhões a Impugnante criou uma “ficha de bens” para cada um, a que atribuiu os códigos 204059 a 204063 respetivamente para o “armazém (...) nº1”, “armazém (...) nº2”, “armazém (...) nº3”, “armazém (...) nº4” e “armazém (...) nº5” - fls. 61 a 65 do PA;
10. Mais ou menos em simultâneo com a construção dos cinco pavilhões de (...) (entre 2001 e 2003), decorreu a construção das instalações fabris e nova sede da Impugnante, no terreno referido em 4 situado na Zona Industrial de (...), (...) - primeira testemunha;
11. Os armazéns de (...), (...), nunca foram usados para atividade produtiva da Impugnante, que sempre esteve instalada na Zona Industrial de (...), (...) - primeira testemunha;
12. Os armazéns de (...) foram construídos para serem destinados a armazéns de retém - primeira testemunha;
13. Em 2003 a Impugnante cedeu o uso dos armazéns nºs 1, 2 e 3 (correspondentes aos artigos urbanos nºs ...77, ...77 e ...79 da freguesia de (...)), arrendando-os à sociedade “F..., Lda.” pelo prazo de um ano, renovável automaticamente, com início em 1/7/2003, denunciável “nos casos previstos na lei” e atualizações “previstas na lei” para os arrendamentos comerciais - fls. 11 e 44 a 46 do PA;
14. Em 1/12/2004 a Impugnante cedeu o uso dos mesmos armazéns por arrendamento à sociedade “A..., SA” pelo prazo de um ano, renovável automaticamente, com início em 1/7/2003, denunciável “nos casos previstos na lei” e atualizações “previstas na lei” para os arrendamentos comerciais, tendo esse contrato cessado quanto a um dos pavilhões em setembro de 2005 que continuou a usar - fls. 11, 41 e 47 a 49 do PA;
15. Em 1/3/2004 a Impugnante cedeu o uso armazém nº 4 (correspondente ao artigo urbano nº ...76 da freguesia ... Maior), por arrendamento à sociedade “X..., Lda.” pelo prazo de um ano, renovável automaticamente, com início em 1/7/2003, denunciável “nos casos previstos na lei” e atualizações “previstas na lei” para os arrendamentos comerciais, tendo expirado efetivamente em julho de 2006 - fls. 12, 40 e 50 a 52 do PA;
16. O armazém nº 5 nunca foi objeto de arrendamento - acordo, fls. 12 do PA;
17. Na fachada do armazém nº 5 esteve afixada uma placa com o anúncio “ARRENDAR-SE” seguido da indicação de dois números de telemóvel - fls. 12 e 55 a 60 do PA;
18. Alguns bens relacionados com a atividade da Impugnante, em quantidades pouco significativas (pelo menos, 18 pares de solas e 2 paletes vazias no pavilhão nº 5 e 2 paletes com solas e 5 paletes vazias no armazém nº 4), terão permanecido por algum tempo nos

armazéns nºs 4 e 5, encontrando-se os edifícios sem qualquer equipamento ou mobiliário e sem ligação às redes telefónica, de eletricidade e água – pág. 6 e 7 do Relatório, a fls. 12 e 13 e declarações de fls. 40 e 41 do PA;

19. Em 15/11/2005 a agora Impugnante afirmou que podia provar a utilização efetiva dos pavilhões não arrendados, através da exibição das guias de transporte ou de remessa, que na altura não conseguiu encontrar e se comprometeu a exhibir nos próximos dias – declarações de fls. 40 do PA;

20. Em 15/11/2005 a Impugnante informou a AT de que “não existem guias de transporte, referentes ao movimento de mercadorias para o nosso armazém de (...) – (...), dado que os empregados que o fazem, pensavam que não era necessário, devido a ser da mesma empresa” – fls. 54 do PA;

21. A Impugnante não apresentou declaração destinada à renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias previstas no artigo 9º do CIVA – admissão, artigos 67º e 70º p.i.;

22. Ao abrigo da Ordem de Serviço nº ...29, de 27/3/2006, a AT levou a cabo ação inspetiva à atividade da Impugnante, que culminou com o Relatório final de 5/6/2016, homologado por despacho de 8/6/2006, no qual apurou correções técnicas em sede de IVA dos anos 2003, 2004 e 2005 (€ 81.512,82, €27.170,94 e € 29.539,77, respetivamente) por considerar que o IVA referido em 7 supra não é legalmente dedutível – de fls. 1 e seguintes e 97 a 100 do PA;

23. - A Impugnante foi notificada das seguintes liquidações resultantes da inspeção acima referida: Liquidação nºOrigemMontante:Data Limite Pag. Vol. ...20IVA - 2003.0381.512,8230/9/2006 ...21... - 2003.0310.004,8630/9/2006 ...22IVA - 2004.0327.170,9430/9/2006 ...23... - 2004.032.251,0930/9/2006 ...24IVA - 2005.1129.539,7730/9/2006 ...25... - 2005.11472,6430/9/2006 – artigo 4º da p.i. e doc. 2 anexo à p.i., de fls. 68 a 73 do processo físico;

24. Em 25/1/2007 a Impugnante deduziu reclamação graciosa contra as referidas liquidações – docs. 3 e 4 anexos à p.i., de fls. 74 a 95 do processo físico;

25. Por ofício de 13/12/2007, recebido em 17/12/2007, foi a Impugnante notificada da decisão de indeferimento da Reclamação graciosa – artigo 9º da p.i. e doc. 5 anexo à p.i., de fls. 97 a 100 do processo físico;

26. Em 21/12/2007 foi apresentada, por telefax e na mesma data remetida sob registo postal, a petição inicial da presente impugnação – fls2 e seguintes e fls. 27 do processo físico;

27. Durante os anos 2009, 2010 e 2011 a Impugnante vendeu todos os pavilhões em causa, sitos na Zona Industrial do (...), (...), (...) – primeira testemunha, que afirmou expressamente isso mesmo;

28. Na inquirição das testemunhas arroladas nos presentes autos, em 20/6/2011, a Impugnante juntou cópias das “guias de trânsito”, com datas de emissão no período de 2/5/2006 a 21/5/2007, que se referem a transportes de “vasos” de plástico de “(...)” para “(...)” e de “(...)” para (...) ou para o “destinatário” – fls. 157 a 188 do processo físico;

\*

No que diz respeito aos factos não provados, na sentença recorrida considerou-se que:

«A – Existia um “acordo de cavalheiros” entre os outorgantes dos contratos ed arrendamento referidos em 13 a 15 de 3.1 supra sugo [segundo] o qual os arrendatários deveriam entregar os prédios logo que a Impugnante precisasse deles para seu uso próprio – artigo 39º p.i. e primeira testemunha;»

\*

Relativamente à apreciação e motivação da matéria factual, exarou-se na sentença apelada que:

«A convicção do tribunal teve por base o confronto das posições das partes assumidas nos respetivos articulados e a análise global dos documentos juntos aos autos e ao processo administrativo que, por não estarem impugnados, se dão como integralmente reproduzidos, conforme se indica em cada ponto de 3.1 supra.

Além disso, o Tribunal valorou os depoimentos das testemunhas inquiridas, como abaixo melhor se especificará.

Do conjunto da prova produzida resulta a convicção de que a Impugnante, que tinha sede e exercia – e continuou sempre a exercer – a atividade de produção de calçado na Zona Industrial de (...), (...), em instalações que pertenciam a 3 dos seus 4 sócios, adquiriu em 1996 um terreno na Zona Industrial de (...), (...), (...), onde construiu, entre 2001 e 2003, cinco pavilhões autónomos constituindo dois conjuntos edificados claramente separados, sendo um destes constituído por dois pavilhões e o outro por três pavilhões “em banda” ou geminados.

Por outro lado, em 1999 a Impugnante adquiriu, perto das instalações que usava como sede, na Zona Industrial de (...), (...), um

terreno onde, sensivelmente ao mesmo tempo que decorriam as obras nos cinco pavilhões de (...), Feira, construiu espaçosas instalações próprias.

A área do novo edifício sede equivale, mais ou menos, a metade da área do Estádio de (...), ali próximo, que se estima em cerca de 3.000m<sup>2</sup>, como parece resultar da consulta a

<https://www.google.com/maps/place/...!3m1!1e3!4m5!3m4!1s0xd237ee3efe5ce21:0x79235bc541d7a6e7!8m2!3d48.4376961>.

Os pavilhões em causa nos autos, situados em (...), Feira, nunca foram usados pela Impugnante para produção própria de bens, tendo os pavilhões identificados com os nºs 1 a 4 sido cedidos em arrendamento a terceiros.

Quanto ao pavilhão nº 5 nunca chegou a ser arrendado, mas nele foram afixados anúncios com esse fim.

A Impugnante deduziu o IVA suportado na construção dos pavilhões situados em (...), (...).

Tudo como consta nos pontos 1 a 17 de 3.1 supra.

Relativamente ao facto provado nº 18 (de 3.1 supra), as partes concordam que os pavilhões nº 4 e 5 terão albergado alguns bens relacionados com a atividade da Impugnante, como paletes vazias e quantidades de bens praticamente insignificantes.

É essa, no essencial, a posição da AT, que, após a visita física ao local efetuada pelos inspetores tributários, considera que mesmo essa reduzida utilização dos ditos armazéns constituiu uma mera encenação, colocando ali, pouco tempo antes, uns escassos bens com a única finalidade de enganar os inspetores tributários (fls. 13 do PA e depoimento da terceira testemunha).

Pelo contrário, a Impugnante e a primeira testemunha por si arrolada sustentam que houve utilização efetiva dessas instalações, afetas a armazéns, e que tal utilização só não foi mais intensiva porque entretanto ocorreu uma alteração inesperada das circunstâncias (redução drástica da atividade) e da estratégia empresarial (redução da necessidade de espaço para armazenamento por alteração do modo de produção, que passou do modelo de “stocagem”, – cuja produção é destinada a armazém e posteriormente à venda – para o modelo de produção sob encomenda prévia), justificando essa alteração com as oscilações dos preços do petróleo e das matérias-primas e por causa dos custos de armazenagem e de degradação dos bens.

Apesar do facto descrito em 27 de 3.1 supra, que prova a existência atual de algumas “guias de trânsito” ali referidas, o Tribunal não ficou convencido de que os pavilhões em causa, sitos na Zona Industrial do (...), (...), (...), alguma vez tiveram utilização real e efetiva referente à atividade empresarial exercida na Zona Industrial de (...), (...).

O Tribunal apenas dá como provada a utilização descrita pelos inspetores tributários (facto 18) por ser a única que se afigura ser coerente com a realidade e com os indícios autênticos relativos a essa materialidade.

As “guias de trânsito” em causa foram exibidos pela primeira vez durante a inquirição das testemunhas nos presentes autos, em 2011, tendo a terceira testemunha, inspetor tributário autor da inspeção, manifestado imediatamente dúvidas acerca da sua autenticidade, que ele e o Tribunal estavam já impedidos de verificar através do confronto com outros elementos que em condições normais teriam sido relevados, foram produzidas depois da ação inspetiva, em momento que não é possível apurar, e contêm irregularidades que desqualificam o seu valor probatório.

Designadamente, tais documentos – equivalendo a “guias de transporte” – deveriam necessariamente identificar a matrícula do veículo usado, o que não sucede em várias dessas guias; tais documentos referem-se a transportes de (...) para (...) e de (...) para (...) ou para o “destinatário”, ainda que provassem que efetivamente foram transportadas essas mercadorias entre essas localidades, não seriam suficientes para provar a utilização de algum dos concretos pavilhões situados na Zona Industrial de (...), (...), que são (ou eram) propriedade sua.

Assim, sempre ficaria sem se saber exatamente qual, ou quais, dos pavilhões em causa terá, alegadamente, sido usado ou a que título, não bastando tirar conclusões mais ou menos implícitas com base em tais documentos.

Portanto, a única coisa certa é que os pavilhões 1, 2, 3 e 4 estiveram arrendados, ao contrário do que aconteceu com o pavilhão nº 5, e que os pavilhões 4 e 5 não tiveram qualquer comprovada utilização relevante para a atividade da Impugnante, para além daquela que se descreve em 18 de 3.1 supra.

Note-se que a Impugnante não demonstrou que antes ou depois da visita dos inspetores tributários, em 2005, tivessem sido feitas as estruturas cuja falta então foi apontada: segundo parece esses pavilhões continuaram sem ligação às redes de água, eletricidade e telefone e sem qualquer equipamento administrativo ou de carga e descarga.

O que reforça a ideia que não houve qualquer utilização, para além daquela que visou apenas aparentar uma realidade inexistente com o objetivo de enganar a AT.

Não se aceita, nessa parte o depoimento da primeira testemunha, MC..., cuja isenção se considera comprometida pelo facto de ser familiar dos sócios e gerentes, como denuncia o apelido “...” (e o Tribunal confirmou na base de dados de identificação civil, em



“menu.itij”), e ser a contabilista da empresa e, por isso, se encontrar – ou sentir estar – pessoalmente envolvida no problema da contabilização e dedução do IVA consideradas indevidas; acresce que essa circunstância parece fazê-la sentir-se envolvida na falta de documentação – real ou simulada – comprovativa do transporte dos bens; e, por isso, necessitar de proteger os interesses da empresa e, simultaneamente, a qualidade do seu próprio trabalho; e levá-la a afirmar que conhece factos que não correspondem inteiramente à realidade ou que não conhece direta e pessoalmente. Entende-se como sintoma disso mesmo o âmbito e amplitude do conhecimento inerente aos factos subjetivos que imputa aos gerentes da sociedade impugnante quando se refere, sem qualquer razão de ciência identificada, à alegada intenção de construir os pavilhões em causa, bem como às razões estratégicas subjacentes. Por isso, e por não haver qualquer outro indício probatório complementar, o Tribunal não julgou provado o facto descrito em A de 3.2 supra. Na realidade, não se compreende a necessidade de qualquer “acordo de cavalheiros”, isto é, não escrito e pouco vinculativo, que derogasse o contrato escrito pouco ou nada compatível com tal acordo.

É verdade que a segunda testemunha, JD..., foi arrolada com a única finalidade de suportar essa tese. Todavia, tal testemunha não mereceu qualquer credibilidade. Trata-se de alegado empresário de sucata que apenas disse que, por causa de problemas que teve com a empresa que era da irmã, pretendeu “alugar em papel” um dos pavilhões da Impugnante e que esta lhe sugeriu o dito “acordo de cavalheiros” e que ele terá aceitado porque só queria “alugar em papel” por causa da atividade que tem, mantendo-se esse arrendamento pelo menos há 3 anos. A testemunha vincou bem que queria apenas o “aluguer em papel”, percebendo-se que atribuiu a essa expressão um específico significado.

Ora, o Tribunal não alcança completamente o significado de “alugar em papel”, mas depreende que significa que o dito empresário de sucata (ou a sociedade de que sócio, V..., Lda.), que confessadamente teve “problemas” com a sua empresa anterior, que seria titulada pela irmã, e agora, por uma questão de “licenças” precisa de “alugar em papel” umas instalações, no sentido de que “alugar em papel” dispensa um verdadeiro arrendamento, com inerente cedência efetiva do prédio locado. Ou seja, tal “aluguer em papel” equivaleria, nesse sentido, a uma simulação de arrendamento, com finalidade não esclarecida mas eventualmente fraudulenta. Essa questão é relevante para o caso dos autos porque, se o dito contrato visa apenas dar a “aparência” de que o “arrendatário” dispõe de instalações efetivas, mas na realidade existe apenas “um aluguer no papel” ou simulado, é tautológica a afirmação de que a testemunha restituiria o prédio em qualquer altura, na medida em que não necessita dele e não o estava a usar efetivamente; ou seja, não haveria qualquer locação.

No entanto, ainda que não fosse esse o sentido real, admitindo – com muita dificuldade em acompanhar tal plasticidade – que este corresponderia a um “aluguer” titulado por contrato escrito (“em papel”), continuaria sem se perceber a necessidade de um acordo verbal havendo um contrato escrito (cuja cópia não se descortina nos autos, mas considerando que os contratos conhecidos são todos idênticos) com sentido presumivelmente divergente.

Acresce, em desabono da tese do “acordo de cavalheiros”, que o dito arrendatário, agora testemunha, alegadamente ainda mantinha aquela qualidade depois de decorridos 3 anos sobre o contrato de “aluguer em papel”. O que afasta a tese da instabilidade dessa cedência temporária.

Em suma, crê-se que esta testemunha se limitou a fazer o favor de confirmar em tribunal a tese da Impugnante, sabendo que isso não corresponde inteiramente à verdade.

Sabe-se ainda que a Impugnante vendeu os ditos pavilhões, alguns em 2009, um ou dois em 2010 e o último em 2011 (facto 27 de 3.1 supra).

Independentemente de saber, por agora, se havia necessidade de fazê-lo, não se discute que a Impugnante não declarou a renúncia à isenção do IVA prevista no artigo 9º do CIVA (facto 21 de 3.1 supra).»

-/-

### III - Questões a decidir.

Nos presentes recursos, cabe aferir das questões suscitadas pelos ora Recorrentes e delimitadas no seu âmbito pelas respetivas conclusões, traduzindo-se estas, em síntese no erro de julgamento quanto à factualidade apurada na sentença recorrida, assim como no erro de julgamento de direito por errónea interpretação do disposto no CIVA e da respetiva legislação comunitária.

-/-

### IV - Da apreciação do presente recurso.

Constitui objeto do presente recurso a sentença proferida nestes autos pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, pela qual se



considerou totalmente improcedente a impugnação deduzida pela Recorrente contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de IVA dos anos de 2003 a 2005.

As liquidações supra referidas resultaram, de uma ação inspetiva promovida pelos serviços da AT na qual, designadamente, se concluiu pela aplicação de correções meramente aritméticas em sede de IVA nos períodos supras citados.

Assim, antes de imergirmos nas questões suscitadas no presente recurso, cabe ter presente qual o quadro normativo em que o mesmo se movimenta, tendo presente que o presente meio processual foi deduzido em 21.12.2007 e que a sentença ora recorrida foi proferida em 15.10.2018.

Ora, na sua essência o regime de recursos de decisões jurisdicionais proferidas pelos tribunais tributários está, globalmente, sujeito ao regime de recursos em sede processual civil, sem prejuízo das especialidades normativamente previstas no próprio CPPT (cf. art.º 281.º do CPPT). Assim, o regime de recurso em processo civil foi objeto de sucessivas alterações legislativas tendo, mais recentemente, culminado com a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil (NCPC), aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de junho. Ora, nos termos do artigo 7.º deste diploma legal, apenas no que diz respeito às ações intentadas antes de 01.01.2008 e cujas decisões objeto de recurso sejam anteriores 01.09.2013, aplica-se o regime de recursos do anterior Código do Processo Civil (CPC). Deste modo, atendendo à data de entrada em juízo do presente meio processual e à data da prolação da sentença recorrida, é aqui aplicável o disposto no novo Código do Processo Civil (NCPC).

Passemos, então a analisar os presentes recursos, ordenando as questões nele suscitadas de acordo com a ordem lógica de conhecimento das mesmas.

#### IV.I.1 – Do imputado erro de julgamento de facto.

No presente recurso, a Recorrente imputa à sentença recorrida a existência de um erro de julgamento no que tange à factualidade apurada (cf. conclusões «A» a «V» do presente recurso).

Assim, tendo sido impugnada a matéria de facto provada em primeira instância, cabe, antes de mais verificar se a Recorrente cumpre os ónus processuais vertido no art.º 640.º do atual CPC (aplicável ex vi art.º 281.º do CPPT e art.º 7.º da Lei n.º 41/2013, de 26 de junho). Deste modo, como refere António Abrantes Geraldés in «Recursos no Novo Código de Processo Civil», 2018, pag. 165 e segs.:

“[...] Sem nos alongarmos demasiado em considerações sobre os regimes anteriores, podemos sintetizar da seguinte forma o sistema que agora vigora sempre que o recurso de apelação envolva a impugnação da decisão sobre a matéria de facto:

- a) Em quaisquer circunstâncias, o recorrente deve indicar sempre os concretos pontos de facto que considera incorretamente julgados, com enunciação na motivação do recurso e síntese nas conclusões;
- b) Deve ainda especificar, na motivação, os meios de prova constantes do processo ou que nele tenham sido registados que, no seu entender, determinem uma decisão diversa quanto a cada um dos factos;
- c) Relativamente a pontos de facto cuja impugnação se funde, no todo ou em parte, em provas gravadas, para além da especificação obrigatória dos meios de prova em que o recorrente se baseia, cumpre-lhe indicar com exatidão, na motivação, as passagens da gravação relevantes e proceder, se assim o entender, à transcrição dos excertos que considere oportunos;
- d) O recorrente pode sugerir à Relação a renovação da produção de certos meios de prova, nos termos do art. 662.º, n.º 2, al. a), ou mesmo, a produção de novos meios de prova nas situações referidas na al. b). Porém, como anotamos à margem desses preceitos, não estamos perante um direito potestativo do recorrente, antes em face de um poder-dever da Relação que esta deve usar de acordo com a perceção que recolher dos autos;
- e) O recorrente deixará expressa, na motivação, a decisão que, no seu entender, deve ser proferida sobre as questões de facto impugnadas, tendo em conta a apreciação crítica dos meios de prova produzidos, exigência que vem na linha do reforço do ónus de alegação, por forma a obviar à interposição de recursos de pendor genérico ou inconsequente;
- f) Na posição em que o recorrido se encontra, incumbe-lhe o ónus de contra-alegação, cujo incumprimento produz efeitos menos acentuados do que os que se manifestam em relação ao recorrente. O facto de inexistir efeito cominatório para a falta de apresentação de contra-alegações ou para o incumprimento das regras sobre a sua substância ou forma e o facto da Relação ter poderes de investigação oficiosa determinam que sejam menos visíveis os efeitos que decorrem da sua deficiente atuação. [...]”.

O mesmo autor na obra supra citada a fls. 168, refere que a rejeição total ou parcial da decisão da matéria de facto dever ocorrer quando:

- “a) Falta de conclusões sobre a impugnação da decisão da matéria de facto (arts. 635.º, n.º 4, e 641.º, n.º 2 al. b));
- b) Falta de especificação, nas conclusões, dos concretos pontos de facto que o recorrente considera incorretamente julgados (art. 640.º, n.º 1, al. a));

- c) Falta de especificação, na motivação, dos concretos meios probatórios constantes do processo ou nele registados (v.g. documentos, relatórios periciais, registo escrito, etc.);
- d) Falta de indicação exata, na motivação, das passagens da gravação em que o recorrente se funda;
- e) Falta de posição expressa, na motivação, sobre o resultado pretendido relativamente a cada segmento da impugnação”.

Na presente situação, a Recorrente insurge-se contra a factualidade apurada na sentença recorrida. Contudo, nas conclusões corrigidas do presente recurso, a Recorrente não indica quais os concretos pontos de facto que considera incorretamente julgados. Por outro lado, na motivação do presente recurso, apesar da Recorrente fazer uma alusão circunstanciada aos depoimentos ouvidos e do seu respetivo teor, não indica qual a factualidade a aditar ou a corrigir no que tange ao julgado na sentença proferida em primeira instância. A estas circunstâncias não obsta o facto de, aqui e além, a ora Apelante fazer um conjunto de considerações e ilações de natureza factual, mas das quais não extrai qualquer dessintonia com o que foi definido na decisão jurisdicional aqui objeto de recurso. Assim, não cumpre a ora Recorrente os ónus processuais estatuídos quanto à impugnação da matéria de facto e previstos nas alíneas a) e c) do n.º 1 do art.º 640.º do CPC ex vi art.º 281.º do CPPT. Por isso, não se pode aqui tomar conhecimento do presente recurso na parte referente ao imputado erro de julgamento de facto.

#### IV.1.2 – Do segundo erro de julgamento invocado.

Nas conclusões «W» a seguintes deste recurso, a Recorrente invoca que a decisão recorrida infringiu o disposto no CIVA, sendo que este, na sua perspetiva, deveria ser lido de acordo com a respetiva legislação comunitária do qual dimana. Igualmente, a Recorrente faz também apelo a vária jurisprudência do TJUE que cita, defendendo, em síntese, que o IVA suportado com a construção de vários armazéns foi objeto da devida dedução, não sendo, por isso, correta a postura da AT ao solicitar a devolução da dedução efetuada quanto à sobredita(s) construção(ões).

Na decisão jurisdicional ora em apreço e sobre a supra referida questão, considerou-se que:

“[...] Resulta do artigo 19º, nº 1, al. a), do CIVA que os “sujeitos passivos” periodicamente deduzem, ao imposto incidente sobre as operações (ativas ou outputs) tributáveis que efetuaram, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços (operações passivas ou inputs) a outros sujeitos passivos.

O artigo 20º, nº1, al. a), do mesmo Código limita esse direito dispondo que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestação de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas.

De acordo com o artigo 1º, nº1, al. a), do CIVA estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso (e, em certas condições, também a título gratuito) por um sujeito passivo agindo como tal.

A definição de “sujeito passivo” consta no artigo 2º do CIVA e corresponde, em síntese, à pessoa que exercer alguma atividade liberal, comercial, industrial ou agrícola. Por seu lado, as definições de “transmissão de bens” e de “prestação de serviços” constam respetivamente dos artigos 4º e 5º do mesmo Código.

Ora, não se discute, por ser evidente, que a Impugnante exerce uma atividade empresarial, de produção e transmissão de bens, sujeita a IVA e é sujeito passivo dele.

Essa atividade não se encontra isenta de imposto.

Por outro lado, ao IVA liquidado aos clientes dessa atividade nas operações ativas que praticou, deduziu IVA suportado na construção de prédios (5 pavilhões situados na Zona Industrial de (...), (...), Feira).

Ora, esse tal imposto só seria dedutível se os pavilhões fossem afetos à realização de transmissões de bens e prestação de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas, nos termos sobreditos.

No caso concreto, a Impugnante concluiu a construção em 2003 e logo arrendou quatro dos cinco pavilhões. E deduziu o IVA suportado com a construção, como se os tivesse afetado à sua atividade sujeita a imposto e dele não isenta.

A questão decidenda consiste em saber se num caso destes o IVA suportado na construção dos pavilhões arrendados e posteriormente vendidos era dedutível ao IVA liquidado aos clientes da atividade não isenta. Para isso, importa apurar a relevância da alegada intenção de afetação temporária dos bens em causa a uma atividade isenta.

Vejamos: uma coisa é a sujeição a imposto e a respetiva liquidação e outra é o direito à dedução.

O sujeito passivo que exerce atividade empresarial sujeita e não isenta de IVA é obrigado a liquidar o imposto correspondente ao respetivo valor nas operações ativas que pratica (vendas ou prestações de serviços).

Grosso modo, o CIVA prevê as respetivas regras de incidência/sujeição nos artigos 1º a 18º. Por outro lado, da orgânica do imposto resulta que os sujeitos passivos não têm de entregar necessariamente todo o imposto liquidado aos seus clientes (nas operações

ativas).

O IVA visa atingir a máxima neutralidade fiscal possível. Para isso, o IVA a entregar ao Estado em cada período consiste na diferença positiva que se apurar entre o montante total do IVA liquidado aos clientes nas operações ativas e o montante total do IVA suportado no mesmo período nas operações passivas (aquisições a fornecedores de bens e serviços). Se essa diferença for negativa (IVA liquidado menor que o IVA suportado) o respetivo valor constitui um crédito (método do crédito) ou constitui o direito ao seu reembolso (método do reembolso).

Para apurar a referida “diferença” (positiva ou negativa), ao valor do IVA liquidado nas operações ativas reconhece-se o direito à dedução do IVA suportado nas operações passivas (método da dedução), nos termos do artigo 22º do CIVA.

No seu conjunto, esta “mecânica” do IVA designa-se “método subtrativo indireto”.

Portanto, é pacífico que o direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do IVA. Por isso só excepcionalmente poderá sofrer restrições, sob pena de todo o “sistema” ficar gravemente abalado na sua estrutura.

Por outro lado, sabe-se que o exercício do direito à dedução constitui o elemento de maior fragilidade do sistema, pois é através dele que se suscitam a maior parte dos abusos e das fraudes.

Para combater a elisão e a evasão fiscais a legislação e a jurisprudência procuram criar e manter padrões objetivos para o exercício desse direito.

Nesse sentido, o já referido artigo 20º do CIVA estabelece as condições em que pode ser exercido o direito à dedução.

Assim, ao IVA liquidado, que em princípio seria para entregar ao Estado, pode-se deduzir o IVA suportado nas aquisições de bens ou serviços afetos a operações (transmissão de bens ou prestação de serviços) quando estas estejam sujeita e não isentas de imposto.

Ora, depois de se referir aos “casos em que o mesmo sujeito passivo realiza operações imobiliárias sujeitas a imposto e dele não isentas, ao mesmo tempo que constrói prédios ou frações autónomas cuja venda será isenta” [em que considera que o artigo 23º, nº 3, al. b), do CIVA determina a obrigatoriedade de, a partir de 1/1/1990, se efetuar a liquidação de IVA por afetação real dos bens e serviços utilizados], dispunha o invocado ofício-circulado nº 79.713, de 18/7/1989, que “9- Chama-se a atenção para o facto de a utilização temporária dos bens do ativo imobilizado, afetos a um setor que confere o direito à dedução, num setor que não confere esse direito, ser sujeita a imposto pelo valor normal, nos termos da nova redação da alínea a) do nº 2 do artigo 4º” do CIVA, “dada pelo Decreto-Lei nº 195/89, de 12 de junho”.

Portanto, é bastante óbvio que o citado ofício-circulado se refere à liquidação nas operações ativas, e não ao exercício do direito à dedução do IVA suportado nas operações passivas.

O que torna irrelevante, se ainda não era, para a apreciação da questão sob litígio, a “chamada de atenção” contida no transcrito nº 9 do referido Ofício-Circulado. O mesmo sucede quanto ao invocado artigo 4º, nº2, al. a), do CIVA.

A questão suscitada nos autos não é a de saber qual a melhor qualificação para a operação ativa de arrendamento dos pavilhões em causa (se prestação de serviços ou transmissão de bens). Não estando em causa a legalidade da liquidação relativa à operação ativa (nos autos não se discute a liquidação do IVA incidente sobre o arrendamento), o que importa, no nosso caso, é saber se o IVA suportado na operação passiva de construção dos pavilhões pode ou não ser deduzido ao IVA liquidado nas operações ativas sujeita e não isentas de imposto.

Para isso, importa averiguar se os pavilhões, que geraram o IVA a deduzir, foram ou não afetos a operações “sujeitas a imposto e dele não isentas”.

Como todos sabemos, apesar de se encontrarem sujeitas às regras de incidência de IVA, algumas operações são isentas de IVA. Distinguem-se dois tipos de isenção: a) - “isenção incompleta”, as que não confere o direito à dedução do IVA suportado a montante, nas operações passivas (artigo 9º e 53º do CIVA); b) - “isenção completa”, as que confere o direito à dedução do IVA suportado (por exemplo, artigos 14º e 15º CIVA).

Em regra, as operações de venda e locação imobiliária encontram-se isentas de IVA, nos termos do artigo 9º, nºs 30 e 31, do CIVA. Portanto, essas operações gozam de isenção incompleta de IVA. Ou seja, não admitem a dedução do IVA suportado a montante [artigo 20º, nº1, al. a), do CIVA].

No entanto, esta regra não é absoluta.

Nos termos do artigo 12º, nº 4, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 195/89, de 12 de junho (anterior à redação dada pelo DL nº 21/2007, de 29 de janeiro), os sujeitos passivos que arrendem bens imóveis ou frações autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem total ou parcialmente, em atividades tributadas e que não sejam retalhistas sujeitos ao regime especial previsto no artigo 60º e seguintes, poderão renunciar à isenção incompleta prevista no nº 30 do artigo 9º, desde que na contabilidade os proveitos e os custos relativos aos imóveis a arrendar com sujeição a imposto sejam registados separadamente e, nesse caso, podem

deduzir o IVA suportado.

Identicamente, nos termos do nº 5 do mesmo artigo, os sujeitos passivos que efetuem transmissões de imóveis ou de partes autónomas destes a favor de outros sujeitos passivos que os utilizem, total ou parcialmente, em atividades tributadas e que não sejam retalhistas sujeitos ao regime especial previsto no artigo 60º e seguintes, poderão renunciar à isenção prevista no nº 30 do artigo 9º, desde que na contabilidade os proveitos e os custos relativos aos imóveis a alienar com sujeição a imposto sejam registados separadamente e, nesse caso, também podem deduzir o IVA suportado.

Para exercer a renúncia acima referida, o locador ou o alienante devem apresentar declaração, de modelo aprovado e, comprovados os pressupostos nos referidos nºs 4 e 5, a AT emitirá um certificado, isento de selo, que deverá ser exibido na celebração do contrato de locação ou na escritura de transmissão (nº6 do artigo 12º do CIVA).

O direito à dedução do imposto, nestes casos, obedece às regras constantes dos artigos 19º e seguintes, salvo o disposto em normas regulamentares especiais (nº 7 do artigo 12º do CIVA).

As normas regulamentares acima referidas são as que constam do Decreto-Lei nº 241/86, de 20 de agosto (nesse contexto surgiram os ofícios-circulados nºs 19.017, de 21/2/1989, e 79.713, de 19/7/1989, respetivamente referentes à renúncia à isenção na transmissão ou locação de bens imóveis e ao exercício do direito à dedução nas operações imobiliárias).

Portanto, para além dos pressupostos indicados no artigo 12º, nºs 4 e 5, do CIVA, a dedução do IVA nas operações imobiliárias dependia da apresentação de uma declaração de renúncia à isenção, de modelo aprovado, e do respeito pelas regras previstas nos artigos 19º e seguintes do CIVA e no Decreto-Lei nº 241/86, de 20 de agosto.

Não há dúvida de que a Impugnante arrendou os pavilhões 1 a 4 à medida que a sua edificação ia ficando concluída e que, mais tarde, os vendeu. Também não há dúvida que não arrendou o pavilhão nº 5 e que mais tarde o vendeu.

Ou seja, não há dúvida de que nos anos em causa (2003, 2004 e 2005) os ditos imóveis não estiveram efetivamente afetos à atividade normal da Impugnante e que acabaram por ser sujeitos às operações imobiliárias referidas no artigo 9º, nºs 30 e/ou 31 do CIVA.

Quanto aos pavilhões que foram arrendados (pavilhões nºs 1 a 4) não há dúvida de que se aplica a isenção completa prevista no artigo 9º, nº 30, do CIVA, pelo que o IVA suportado na sua construção não será dedutível, por força do artigo 20º, nº1, al. a), do mesmo código, salvo se o sujeito passivo renunciasse à isenção, nos termos do artigo 12º e do Decreto-Lei nº 241/86, de 20 de agosto.

Ora foi este, precisamente, o raciocínio expresso na motivação da tributação impugnada, como resulta do segmento que consta a pág. 1 do Relatório: Na ação de inspeção “detectou-se que a empresa C..., Lda. usufruía de rendimentos prediais pela cedência da utilização dos pavilhões industriais que possuía na Zona Industrial de (...). Não tendo havido renúncia à isenção, prevista no nº 4 do artigo 12º do CIVA e tendo havido dedução do IVA na contabilização dos custos de construção dos imóveis, essa afetação dos imóveis a um setor isento é passível de ser considerada uma operação tributável, conforme se refere no ponto III”, a pág. 2 e seguintes do Relatório.

Assim, não estando em causa qualquer outro vício do procedimento, designadamente quanto à forma, apenas compete ao Tribunal pronunciar-se sobre a eventual divergência entre os factos relevantes e a descrição ou interpretação, bem como a respetiva subsunção à lei, que deles é feita pela AT.

Por isso, não está em causa a fundamentação formal mas, antes, a solução substancial encontrada pela AT.

A AT aplicou o dito raciocínio a todos os pavilhões e a Impugnante considera que, estando em causa a tributação de um sujeito passivo “misto”, que pratica simultaneamente uma atividade sujeita e não isenta e outra atividade isenta, haveria que distinguir as respetivas operações e apurar o imposto dedutível do imposto não dedutível.

**Quanto aos pavilhões 1 a 4**, que reconhecidamente foram objeto de locação, fazendo com que a Impugnante se tornasse «sujeito passivo “misto”», como expressamente reconhece (artigos 67º e 70º da p.i.), não se vê como considerar que a AT errou quanto aos pressupostos de facto ou de direito subjacentes à respetiva tributação. Não tendo havido renúncia à isenção é manifesto que o IVA suportado na construção dos imóveis afetos à atividade isenta (locação) não pode ser deduzido (artigos 70º a 73º p.i.), nem sequer por aplicação dos invocados artigos 24º e 25º do CIVA (cuja aplicação sempre pressupõe que a dedutibilidade ali referida assenta na renúncia à isenção).

Mais complexo é o **caso do pavilhão nº 5**, que não terá sido arrendado, mas que não foi afeto a qualquer utilização empresarial relacionada com a atividade da Impugnante sujeita a IVA e não isenta e acabou por ser vendida depois do termo da inspeção em causa, crê-se que entre 2009 e 2011.

Quanto a este imóvel poderia fazer algum sentido inquirir acerca da intenção subjetiva do seu proprietário quanto ao destino a dar-

lhe: para utilização na sua atividade não isenta (produção e ou armazém de retém) ou locação ou venda (a terceiros)?

Note-se que não basta saber se o imóvel era destinado a armazém de retém; era ainda necessário perceber se ele se destinava a ser usado efetivamente na atividade sujeita e não isenta da própria Impugnante (e não como armazém de terceiros, a título temporário ou definitivo).

Nesse sentido, o Tribunal deu como provado o facto nº 12 de 3.1 supra por entender que isso significa que não houve intenção de adequar os imóveis a qualquer utilização específica diferente de mera arrecadação de bens, ficando em aberto quem seria o sujeito que faria essa utilização efetiva (não necessariamente a Impugnante).

Quanto ao pavilhão nº 5, uma vez que não foi arrendado nem vendido nos anos em causa, 2003, 2004 e 2005, não se pode dizer que esse imóvel foi afeto a um setor de atividade isento de IVA.

A AT parece entender que, apesar disso, era intenção da Impugnante fazer essa afetação, tanto que afixou anúncios com a finalidade de proceder ao seu arrendamento. A Impugnante nega e afirma que sempre foi sua intenção afetar esse pavilhão à sua própria atividade não isenta.

Ora, é impossível conhecer exatamente qual a real intenção subjetiva do sujeito passivo, sendo certo que o anúncio “Arrenda-se” se opõe objetivamente à tese da Impugnante.

De qualquer maneira, a verdade é que o imóvel não teve afetação a qualquer atividade isenta, pelo que logicamente não lhe era exigível que renunciasse à isenção prevista no artigo 9º do CIVA, quer à do nº 30 quer à do nº 31.

Talvez isso explique por que a Impugnante deduziu o IVA suportado com a sua construção. Mas será que, por não haver obrigação de renunciar à isenção, estava livre o caminho para a dedução do IVA suportado na construção do prédio em causa?

Relembra-se que o artigo 20º, nº 1, dispõe que SÓ poderá deduzir-se o imposto suportado sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

Ora, o pavilhão nº 5 não foi adquirido nem importado, foi construído pela própria Impugnante.

Portanto, independentemente da intenção subjetiva quanto ao seu destino, o que releva é a sua utilização efetiva. No caso concreto, diversamente do que sucedeu com os outros pavilhões (1 a 4), que foram “utilizados” pelo sujeito passivo para a realização de operação (arrendamento) sujeita a imposto que está dele isenta, o pavilhão nº 5 não foi efetivamente “utilizado” pelo sujeito passivo (designadamente para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas).

Portanto, a Impugnante não tinha fundamento legal para proceder à dedução do IVA suportado com o dito imóvel, enquanto não lhe desse uma utilização efetiva na realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, o que seguramente não sucedeu nos anos 2003, 2004 e 2005, em causa nos autos.

A Impugnante invoca a seu favor o disposto nos artigos 24º, nº 2, e 25º, nº 1, do CIVA e conclui que a não utilização em fins da empresa de bens imóveis relativamente aos quais houve dedução do imposto durante 1 ou mais anos civis completos após o início do período de 19 anos (posteriores ao da conclusão das obras) dará lugar à regularização anual de 1/20 da dedução efetuada, que deverá constar da declaração do último período do ano a que respeita (artigo 74º p.i.).

Resulta da letra (e do espírito) da lei que estas normas pressupõem que a dedução do IVA, a que se refere a regularização a favor do Estado, foi efetuada concomitantemente com o início da utilização do bem, no ano da sua “ocupação” 2. Ou seja, tais normas aplicam-se apenas aos bens imóveis, desde o início da sua utilização no ano da sua ocupação, que se encontram afetos a uma atividade não isenta, com o inerente exercício do direito à dedução, e, posteriormente vierem a ser retirados dessa afetação.

2 - Está em causa um tratamento contabilístico e fiscal análogo ao que é atribuído ao gasto inerente ao desgaste destes bens (Rui Manuel Pereira da Costa Bastos, “O Direito à Dedução do IVA”, Almedina, pág. 210). É pacífico que o regime das amortizações pressupõe que a dedução dos custos depende da efetiva utilização do bem cujo desgaste se pretende contabilizar [artigos 33º, nº 1, al. a), do CIRC e 1º, nº2, al. a), do Decreto-Regulamentar nº 2/90, de 12 de janeiro]. Logo, tal como não poderá deduzir-se o custo do deprecimento, não poderá aplicar-se o dito regime de regularização se não houve qualquer utilização efetiva do bem.

Acresce que resulta do artigo 17º, nº2, do Diretiva IVA (“Sexta Diretiva” 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977), segundo a qual “2. Desde que os bens e os serviços **sejam utilizados** para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor : a ) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo”, tal como do nº 5 do mesmo artigo, segundo o qual “No que diz respeito aos bens e aos serviços **utilizados** por um sujeito passivo , não só para operações com direito à dedução , previstas nos nº 2 e 3, como para operações sem direito à dedução , a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações”, que o próprio direito à dedução depende da concreta utilização do bem. Ou seja, não

pode haver “dedução” de IVA suportado na aquisição, importação ou construção sem a “utilização” do bem na atividade sujeita e não isenta. É com este sentido que deve ser entendido o artigo 19º do CIVA.

Ora, não é esse o caso dos autos: aqui, os **pavilhões nºs 1 a 5** nunca estiveram afetos à atividade sujeita e não isenta. Pelo que a dedução efetuada era indevida desde que foi feita. Logo, não existe a obrigação nem o inerente dever de regularizar a favor do Estado nos termos previstos nas referidas normas.

E perde o Estado o direito ao IVA indevidamente deduzido?

Tendo o IVA suportado com a construção dos imóveis em causa sido indevidamente deduzido (por não estarem verificados os respetivos pressupostos legais) não há lugar à aplicação da regularização fracionada a favor do Estado prevista nos invocados artigos do CIVA. Nessa situação há lugar à restituição do imposto deduzido indevidamente, anulando-se o valor da dedução do IVA, liquidando-o agora a favor do Estado, por inteiro, e acrescentando o dos respetivos juros (sem prejuízo das regras sobre a caducidade e a prescrição).

Tudo como efetuado pela AT: esta distinguiu o imposto não dedutível do imposto dedutível (artigo 72º p.i.) e corrigiu em conformidade a favor do Estado liquidando o IVA deduzido indevidamente e os respetivos juros.

Neste sentido se tem pronunciado a jurisprudência do TJUE, designadamente no Acórdão C-153/11, de 22/3/2016, onde refere que (nº 45) verificando-se que a Impugnante “adquiriu efetivamente o imóvel em causa para os efeitos da sua atividade económica.(E) Se for esse o caso, essa sociedade pode deduzir integral e imediatamente o IVA relativo ao bem afeto inteiramente ao património da sua empresa, mesmo que ele não seja imediatamente utilizado para os efeitos da sua atividade económica.

46 Deve acrescentar-se que, na ausência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais regularizações em conformidade com as condições previstas na diretiva IVA, o direito a dedução, uma vez constituído, permanece adquirido (v., neste sentido, acórdãos de 8 de junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, Colet., p. I-4321, n.º 41, e de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colet., p. I-1609, n.º 84).

47 Como declarou a este propósito o Tribunal de Justiça, quando o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem a dedução no âmbito de operações tributáveis, por razões alheias à sua vontade, o direito a dedução mantém-se, pois, nesse caso, não há nenhum risco de fraude ou de abuso que possa justificar o reembolso posterior dos montantes deduzidos (acórdão de 8 de junho de 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Colet., p. I-4279, n.º 42).

48 Em contrapartida, em situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma atividade económica especial, mas, na realidade, procurou fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objeto de dedução, a Administração Fiscal pode pedir, com efeitos retroativos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações (v. acórdão Schloßstrasse, já referido, n.º 40 e jurisprudência citada).

(...)52 (...) Cabe ao tribunal nacional determinar se o sujeito passivo adquiriu o bem de investimento para os efeitos da sua atividade económica e apreciar a eventual existência de uma prática fraudulenta.”

Como já se viu, este Tribunal acompanha o entendimento segundo o qual a Impugnante não fez, apesar do tempo decorrido após o termo das obras de construção, qualquer utilização efetiva dos imóveis na sua atividade sujeita e não isenta de imposto, nem teve intenção de o fazer, porque essa construção visou exclusivamente a obtenção de receitas prediais isentas de IVA e, em simultâneo, obter ilegalmente a vantagem fiscal decorrente da dedução do imposto suportado a montante com aquela construção.

Tudo como mais tarde se veio a confirmar com a alienação definitiva de todos os pavilhões. Pelo que o direito à dedução não chegou a formar-se.[...]”.

Ora, sobre matéria com algum paralelismo à aludida questão e aqui em causa, relatou-se no acórdão do TCAS de 06/04/2017, proferido no âmbito do processo n.º 7097/13, que:

“ (...) De harmonia com o artigo 20º do CIVA (Este artigo, que corresponde ao nº 3 do artigo 17º da Directiva 77/388/CEE, refere-se à dedução do imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações indicadas nas suas alíneas.), só há direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado que tiver incidido sobre bens ou serviços adequados (e não alheios) à actividade característica do sujeito passivo, prescrevendo o item I., al. b) do n.º1 do preceito que « 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:

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

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

É sabido que o direito à dedução do IVA consubstancia uma das principais características deste tributo, tal como foi, desde logo,

consagrado no artigo 2º da Primeira (Directiva n.º 67/227/CEE, do conselho, de 11 de Abril de 1967, publicada no JO n.º L 71. de 14.3.67), nos seguintes termos: « Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.».

(<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=137304&doclang=PT>)

Como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE): «O regime das deduções assim estabelecido visa aliviar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante dessa forma a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, independentemente do seu fim ou do seu resultado, na condição de essas actividades estarem elas mesmas, em princípio, sujeitas a IVA (v. acórdãos de 29 de abril de 2004, Faxworld, C-137/02, Colet., p. I-5547, n.º 37, e de 22 de dezembro de 2010, Dankowski, C-438/09, Colet., p. I-14009, n.º 24).»

(<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=137304&doclang=PT>)

Contudo, o exercício do direito à dedução suportado nas operações de aquisição de bens e serviços a sujeitos passivos não é, um direito livre ou incondicionado, dependendo antes da verificação de determinados requisitos subjectivos e objectivos.

Nos primeiros figura, desde logo, a condição de o adquirente ser ele próprio um sujeito passivo de imposto actuando como tal, isto é, que adquira bens e serviços para os utilizar efectivamente na sua actividade tributária. Já no plano objectivo, o legislador impõe, designadamente, que as aquisições (rectius, despesa em causa) não estejam excluídas do direito à dedução.

Também o TJUE, considera que: «(...) o direito à dedução depende, em primeira linha, da existência de uma relação directa e imediata dos bens e serviços adquiridos com o conjunto da actividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de que, na ausência dessa relação, aquele direito é liminarmente recusado, independentemente de averiguações suplementares. Numa segunda linha, é preciso que exista também uma relação específica entre o bem ou o serviço adquirido e aquelas operações que, enquadradas na actividade global do mesmo sujeito passivo, podem classificar-se estritamente como operações tributáveis.» (Portugal Telecom SGPS, proc. n.º C-496/11 de 6.9.2012) (<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126423&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=381147>)

No âmbito do direito nacional, de acordo com o disposto no artigo 19.º do CIVA, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações referidas no artigo 20º do mesmo CIVA, sendo pressuposto do direito à dedução que os bens e serviços estejam directamente relacionados com o exercício da sua actividade (preceito que vai, como já dissemos atrás, na linha do nº 3 do artigo 17º da Directiva 77/388/CEE). (...)”.

Por outro lado, como refere a Dra. Margarida Reis in «O direito à dedução no imposto sobre o valor acrescentado - Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia», Revista Julgar n.º 15, 2011, pag. 135:

“[...] 5.3. Requisitos subjectivos do direito à dedução

Quanto a esta matéria o TJ esclarece que um particular que adquira bens para os fins de uma actividade económica, na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva, actua na qualidade de sujeito passivo, sendo a aquisição de bens por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, conseqüentemente, do mecanismo da dedução.

Acrescenta ainda que o problema de saber se um sujeito passivo no caso concreto adquiriu bens para os fins das suas actividades económicas na acepção do referido art. 4.º constitui uma questão de facto cuja apreciação deve ter em conta o conjunto dos dados do caso concreto, designadamente, 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 (cf. caso Lennartz, proc. 97/90 [1991]). [...]”.

Deste modo, na presente situação surge-nos uma questão que é eminentemente de facto e que se traduz em saber se os cinco armazéns industriais aqui em causa foram adquiridos pela ora Recorrente tendo como fito o desenvolvimento da sua actividade económica que, in casu, se traduziria no fabrico de solas de calçado em material plástico. Para o efeito devemos atentar no conjunto da factualidade que resultou apurada nos presentes autos.

Ora, dos autos resulta que a ora Recorrente exerceu a sua actividade em instalações distintas dos identificados armazéns, sendo que aquela se iniciou num determinado imóvel pertença dos seus sócios e, posteriormente, se transferiu para um outro imóvel sito noutra zona industrial (cf. factos enunciados sob os nºs. 2, 4 e 10 da factualidade assente). Também resulta da prova efetuada nos presentes autos que os sobreditos armazéns, não apresentam qualquer configuração específica que os torne especialmente aptos ao exercício de determinada actividade (designadamente da prosseguida pela Recorrente), tendo, deste modo, a suscetibilidade de serem usados



para múltiplas atividades (cf. a descrição feita dos imóveis em caus nomeadamente a que consta dos contratos de arrendamento tal como resulta dos ns.º 11 a 15 da facticidade assente). Daqui decorre que atenta a natureza dos bens em causa, mais concretamente a sua não especificidade por referência à atividade económica desenvolvida pela Recorrente, não nos permite concluir por uma conexão daqueles com a sobredita atividade económica (falta de conexão esta que é total, ou seja, não estamos sequer perante uma conexão indireta ou mediata - cf. acórdãos de 6-9-2012 do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferido no processo n.º C-496/11 e acórdão AB SKF de 29 de Outubro de 2009, C-29/08, ambos disponíveis em <http://new.eur-lex.europa.eu>). Por outro lado, não resulta dos autos que os imóveis em questão alguma vez tenham sido verdadeiramente utilizados pelo sujeito passivo (ora Apelante) no desenvolvimento do seu escopo social. Ora, esta contestação, que é indubitável quanto aos armazéns n.º 1, 2, 3 e 4, só pode suscitar algumas dúvidas quanto ao imóvel n.º 5. Porém, estas dúvidas e de acordo com as regras gerais do ónus da prova, devem ser valoradas contra a ora Recorrente, uma vez que é sobre ela que recai o correspondente ónus probatório, uma vez que estamos aqui perante a invocação de um direito relativo à dedução de determinadas despesas e cuja veracidade foi fundamentamente posta em causa pela AT (art.º 74.º da LGT).

Deste modo, circunscrevendo-se a presente questão à integração dos factos no direito, inexistindo verdadeira controvérsia quanto à forma como deverá ser interpretado o quadro normativo europeu aqui aplicável, não se justifica que a presente questão seja objeto do pretendido reenvio prejudicial, cuja eventual dificuldade interpretativa sequer o Recorrente invoca no presente recurso.

Assim, nesta situação, falhando a apontada conexão entre o desenvolvimento da atividade da Recorrente, com as prestações de serviços aqui em causa e que estiveram na base da dedução de IVA feita por aquela, ter-se-á que concluir, tal como fez a sentença recorrida, que os atos recorridos não enfermam de ilegalidade.

\*

Nos termos do n.º 7 do art.º 663.º do CPC, formula-se o seguinte sumário:

I- Ao Recorrente que impugne a matéria de facto em sede de recurso, cabe cumprir os ónus processuais vertido no art.º 640.º do atual CPC (aplicável ex vi art.º 281.º do CPPT), sob pena de não conhecimento do recurso na parte afetada.

II - O TJ clarifica que um particular que adquire bens para os fins de uma atividade económica, na aceção do artigo 4.º da Sexta Diretiva, atua na qualidade de sujeito passivo, sendo a aquisição de bens por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, conseqüentemente, do mecanismo da dedução.

III - O problema de saber se um sujeito passivo no caso concreto adquiriu bens para os fins das suas atividades económicas na aceção do referido art. 4.º, constitui uma questão de facto cuja apreciação deve ter em conta o conjunto dos dados do caso concreto, designadamente, a natureza dos bens em causa e o período decorrido entre a sua aquisição e a respetiva utilização ao serviço das atividades económicas do sujeito passivo.

-/-

**V** - Com os fundamentos supra expostos, nega-se provimento ao presente recurso, mantendo-se a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente (por vencida).

Registe e Notifique.

Porto, 5 de maio de 2022

Carlos A. M. de Castro Fernandes

Tiago A. Lopes de Miranda

Cristina da Nova

