

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 271/2017-T

Tema: IRS - Atividades de exploração de empreendimentos turísticos – cessão de exploração e empreendimentos turísticos.

Decisão Arbitral

Partes

Requerentes – A... e B...

Requerida – AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)

I – RELATÓRIO

a) Em 18 de Abril de 2017, os Requerentes apresentaram um pedido de constituição do tribunal arbitral singular (TAS), nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O PEDIDO

b) Os Requerentes impugnam as seguintes liquidações adicionais de IRS:

- Quanto ao ano de 2012: a n.º 2016..., a liquidação de juros compensatórios n.º 2016 ... e a demonstração de acerto de contas n.º 2016..., das quais resultou o valor a pagar de € 4.917,21;
- Quanto ao ano de 2013: a n.º 2016..., a liquidação de juros compensatórios n.º 2016... e a demonstração de acerto de contas n.º 2016..., das quais resultou um valor total a pagar de € 6.680,97;

- Quanto ao ano de 2014: a nº 2016..., a liquidação de juros compensatórios nº 2016... e respetiva demonstração de acerto de contas nº 2016..., das quais resultou um valor a pagar de € 7.876,75.
- c) Terminam referindo que estas actos “... *deverão ser anulados ... tudo com as legais consequências*”.

A CAUSA DE PEDIR

- d) Os Requerentes foram sujeitos a um “... *procedimento de inspeção tributária, dirigido à análise do declarado em sede de IRS com referência aos anos de 2012, 2013 e 2014, em cumprimento das Ordens de Serviço nº 012016.../.../..., tendo sido notificados através do Ofício nº..., datado de 17 de outubro de 2016*”, das “... *correções à matéria coletável ..., de € 53.335,67 quanto ao ano de 2012, de € 21.687,58 quanto ao ano de 2013 e ainda de € 26.727,14 quanto ao ano de 2014*”, com o fundamento de que “os rendimentos auferidos derivam apenas da disponibilização a terceiros de imóvel, sendo que os proprietários não tiveram qualquer intervenção na obtenção do licenciamento, pelo que os rendimentos que o sujeito passivo auferiu em 2012, 2013 e 2014, foram auferidos de forma meramente passiva, em resultado de uma prossecução de uma atividade comercial por parte da H..., pelo que deverão ser classificados como rendimento da Categoria F na esfera do sujeito passivo”, com base no qual lhes foram notificadas as liquidações adicionais aqui em causa. Discordam da fundamentação das liquidações, uma vez que:
- e) São proprietários de um apartamento no empreendimento turístico “...” e na data da aquisição assinaram com a entidade promotora um contrato de cessão de exploração turística reservando-se esta no direito de nomear uma entidade gestora, a qual, por acordo, vieram depois a nomear.
- f) Nos anos de 2012, 2013 e 2014 estavam inscritos no cadastro fiscal de contribuintes enquadrados no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e no regime de contabilidade organizada, por opção, em sede de IRS (Categoria B).

- g) Apresentaram nos anos de 2012, 2013 e 2014, a sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, enquadrados no regime de rendimentos da categoria B do IRS (contabilidade organizada) e nessa condição pagaram o IRS devido.
- h) Esse enquadramento foi assumido, como estando correcto, pela Direção de Serviços do IVA em sede de procedimento de inspecção em 2010, por altura da apreciação de um pedido de reembolso de IVA.
- i) Concluem, em primeiro lugar, que o relatório da inspecção, que fundamenta as liquidações aqui impugnadas, padece de *“falta, incongruência ou insuficiência da fundamentação em geral”*, não estando em sintonia com o n.º 1 do artigo 74.º da LGT e artigo 268.º n.º 3 da CRP, concluindo que os actos tributários aqui impugnados devem ser anulados.
- j) Em segundo lugar, entendem, face à posição da AT adoptada como fundamento para as liquidações aqui impugnadas *“... carece de fundamento legal a posição e interpretação restritiva ... porquanto atendendo ao conceito legal de atividade ... terá, forçosamente, de se concluir que os rendimentos em causa devem ser tributados em sede da alínea a) do n.º do artigo 3.º do Código do IRS e não nos termos do n.º 2 do artigo 8.º do mesmo diploma”*.
- k) Depois, uma vez que a AT invoca no fundamento das liquidações aqui impugnadas a Circular 5/2013 de 2013-07-02, entendem que as orientações genéricas não vinculam os tribunais, por estarem sujeitas a um juízo de legalidade e defendem que a leitura da lei expressa nesta Circular *é contra legem* uma vez que trata de forma diferente uma situação semelhante (o alojamento local), como resulta do ofício circulado n.º 20 180, de 19 de Agosto de 2015, concluindo que a leitura da lei aqui levada à prática pela AT fere o princípio da igualdade plasmado na CRP.
- l) Acrescendo que, neste caso, a AT age numa situação de *venire contra factum proprium*, face à posição assumida pela DS do IVA acima referida, pelo que concluem *“os rendimentos auferidos pelos Requerentes decorrentes do contrato de exploração turística celebrado são subsumíveis à tipologia de rendimentos de uma atividade comercial, em particular da prossecução de uma atividade de natureza hoteleira e similar, prevista na alínea a), do n.º 1, do artigo 3.º e da alínea h), do n.º 1, do artigo 4.º do Código do IRS e, em consequência, deverão as liquidações adicionais referentes ao*

ano de 2012, 2013 e 2014 ser anuladas, nos termos da alínea a) do artigo 99º do CPPT”.

- m) Mesmo que assim não fosse e os rendimentos fossem classificados como da categoria F, em sede de IRS, sempre seriam dedutíveis a esses rendimentos as “...*despesas de manutenção e conservação referentes a mulher da limpeza, ordenado do jardineiro, eletricidade, água e gás, gastos com o aluguer de casa com equipamentos, reparações e pinturas, prémios de seguro e custos de administração do prédio*” nos termos do nº 1 do artigo 41º do Código do IRS, para além “... *das despesas inerentes aos seguros, retribuição da H... e segurança, deverão ser relevados ainda os custos referentes a mulher da limpeza, ordenado do jardineiro, eletricidade, água e gás gastos reparações e pinturas*”, conforme se entendeu nas decisões arbitrais CAAD 435/2014-T, 185/2015-T e 294/2015-T.
- n) Invocam que liquidações impugnadas padecem dos vícios de falta de fundamentação e de violação da lei por erro quanto aos pressupostos de facto e de direito, na parte em que as mesmas consideraram os rendimentos auferidos como enquadráveis na categoria F e não na categoria B.

DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)

- o) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 27-04-2017.
- p) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 12.06.2017. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- q) O Tribunal Arbitral Singular encontra-se, desde 03.07.2017, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- r) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 03.07.2017 que aqui se dá por reproduzida.

- s) Logo em 03-07-2017 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 20.09.2017, juntando dois documentos e o Processo Administrativo (PA), composto por um ficheiro informatizado com 16 folhas.
- t) Em 16.10.2017 realizou-se a reunião de partes do artigo 18º do RJAT, com audição de duas testemunhas, a saber: C... que depôs sobre toda a matéria de facto, designadamente a constante dos artigos 9.º a 28.º, 30.º, 52.º, 61.º, 62.º, 66.º, 78.º, 109.º a 111.º, 113.º e 116.º do pedido de pronúncia arbitral; e D..., que depôs a toda a matéria de facto, designadamente a constante dos artigos 9.º a 12.º, 15.º, 16.º a 30.º, 52.º, 61.º, 62.º e 78.º do pedido de pronúncia arbitral.
- u) No início da diligência referida na alínea anterior a ilustre mandatária dos Requerentes ditou para a acta um requerimento, terminando com a junção dos seguintes documentos: (1) cópia do comprovativo da cessação da atividade do Requerente marido, com efeitos a 31 de agosto de 2012 (Documento 1); (2) cópia do comprovativo do início de atividade da Requerente mulher, em 24 de janeiro de 2012, como estando enquadrada com o CAE 55123 "apartamentos turísticos sem restaurante" e enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e, em sede de IRS, na Categoria B no regime de contabilidade organizada e, bem assim, da cessação da sua atividade em 3 de janeiro de 2014 (Documentos 2 e 3); (3) cópia do comprovativo do reinício de atividade do Requerente marido, em 3 de janeiro de 2014, como estando enquadrado com o CAE 55123 "apartamentos turísticos sem restaurante" e enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e, em sede de IRS, na Categoria B no regime de contabilidade organizada (Documento 4); (4) cópia da caderneta de teor do imóvel, que comprova que o mesmo é afeto a "serviços" (Documento 5); (5) cópia do projeto de relatório de inspeção efetuado ao Requerente em 2010 e, bem assim, do relatório final de inspeção tributária, no qual se entendeu que o enquadramento do Requerente em sede de Categoria B, encontrava-se correto (Documentos 6 e 7); (6) cópia do projeto de relatório de inspeção efetuado a outros 2 proprietários do mesmo aldeamento turístico (E... e F...) - 2 de 34 (pessoas singulares e coletivas) que foram inspecionados - e, bem assim, do relatório final de inspeção tributária, nos quais se entendeu que o enquadramento dos proprietários em causa em sede de Categoria B, encontrava-se correto (Documentos 8, 9, 10 e 11); (7) Cópia da informação vinculativa n. 2 3626, de

09.10.2012, da Direção de Serviços do IVA, na qual se refere que um contrato de arrendamento com inclusão de serviços configura "assim, uma operação sujeita a liquidação de IVA à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do referido Código" (Documento 12); e (8) cópia das liquidações de imposto, referentes a 2012, 2013 e 2014, e respetivo comprovativo das mesmas (Documentos 13, 14 e 15), que estão em anexo à acta de realização da reunião de partes.

- v) A Requerida não prescindiu do prazo para se pronunciar. A junção foi admitida pelo TAS e conferiu-se prazo de 10 dias para a AT se pronunciar.
- w) Na mesma data foi estabelecido o prazo de 10 dias para a apresentação de alegações escritas e sucessivas.
- x) Em 25.10.2017 a Requerida pronunciou-me quanto à junção de documentos referidas em u) deste Relatório, mantendo o que já tinha referido na resposta,
- y) Os Requerentes alegaram em 07.11.2017, propugnando nos mesmos termos constantes do pedido de pronúncia. A Requerida contra-alegou em 20.11.2017, mantendo o que tinha afirmado em sede de Resposta.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- z) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica, capacidade judiciária e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- aa) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a AT nos termos da alínea s) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes.
- bb) **Exceções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT. Aliás, a AT não colocou em crise a tempestividade de apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DOS REQUERENTES

- cc) Os Requerentes, em Agosto de 2007, adquiriram à “... sociedade G..., S.A. (NIPC...) (G...), ... o Apartamento..., inscrito na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ... sob o artigo ...- letra H, sito no empreendimento "Apartamentos ... e” e “... na mesma data, assinaram com a G... um contrato de cessão de exploração turística da unidade, reservando-se esta no direito de nomear uma entidade gestora”...
- dd) Referem que “desde 28 de dezembro de 2007 até 31 de agosto de 2012, ... o Requerente marido exerceu a atividade exploração de apartamentos turísticos, estando para o efeito registado com o CAE 55123 "apartamentos turísticos sem restaurante" e enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e no regime de contabilidade organizada, por opção, em sede de IRS (Categoria B), tendo em 3 de janeiro de 2014 reiniciado a sua atividade com o mesmo enquadramento”. Já a Requerente esposa “entre 24 de janeiro de 2012 e 3 de janeiro de 2014, ... esteve registada para o exercício da atividade com o CAE 55123 "apartamentos turísticos sem restaurante" e enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e no regime de contabilidade organizada, por opção, em sede de IRS (Categoria B)”.
- ee) No contrato de cessão de exploração turística refere-se, nomeadamente o seguinte:
1. Na cláusula 2.1 que os Requerentes assegurarão “... a exploração turística da UNIDADE através dos serviços da GESTORA e de acordo com o presente Contrato”, concluindo que “... a entidade gestora (H...) iria explorar os apartamentos turísticos da unidade ... por conta dos respetivos proprietários prestando-lhes todos os serviços necessários à efetivação dessa exploração” e que “deste modo, a exploração do referido apartamento turístico era efetuada diretamente pelos Requerentes, recorrendo, porém, à H... para operacionalizar essa exploração turística dada a sua experiência e reputação consolidadas neste setor de atividade, recebendo esta uma remuneração pelos serviços prestados”.
 2. Na mesma cláusula 2.1. refere-se que as partes acordaram que "a GESTORA [H..., S.A.] aceita, pelo presente, a designação (...) para, em regime de exclusividade, prestar os serviços compreendidos no âmbito do presente Contrato (...)"
 3. Na cláusula 2.2 refere-se que a H... aceitou a nomeação como gestora do apartamento turístico e em consequência aceitou "(...) prestar os serviços descritos

nesta Secção 2.2 durante toda a vigência do presente Contrato: A - Administrar o Programa de Exploração Turística descrito na Secção 3; B - Prestar os Serviços de Administração da Propriedade descritos na Secção 4; C - Prestar os Serviços de Manutenção da Propriedade descritos na Secção 5; e D - Prestar os Serviços de Limpeza e de Arrumação da Unidade descritos na Secção 6.”

4. *Nas cláusulas 3.1 a 3.13 refere-se que “no âmbito do referido Programa de Exploração Turística, a H... ficou obrigada a gerir, em nome dos Requerentes, os aspectos operacionais de gestão corrente) inerente à exploração turística do apartamento acima identificado designadamente tratando da cobrança dos pagamentos devidos, cobrança de despesas, da gestão das reservas, determinação de tarifas”.*
5. *Na cláusula 4.1 refere-se que a H... ficou ainda responsável “(...) pelos serviços de administração geral em favor da Unidade. A natureza e o objeto destes serviços serão determinados pela GESTORA e incluirão, sem se limitarem a isso, a contabilidade, vendas e marketing, custos das agências de viagens elou comissões dos operadores turísticos e respetivas despesas incorridas, despesas com os serviços centrais relacionados com o Programa de Exploração Turística e despesas de serviços de recepção e outras despesas com ela relacionadas”.*
6. *Na cláusula 5.1 refere-se que “no âmbito dos serviços de administração geral da unidade “A GESTORA aceita realizar os serviços de manutenção de rotina que sejam por ela livremente considerados necessários para manter a Unidade adequada à ocupação pelos Hóspedes designadamente, manutenção de rotina, como trocar lâmpadas, desentupir sanitas, restabelecer/ligar circuitos, e manutenção de jardins e paisagem”.*
7. *Na cláusula 6.1 consta que “... no âmbito dos serviços de administração geral da unidade a H... teria de tratar dos serviços de limpeza e arrumação da unidade, designadamente, providenciar roupa de casa e limpeza da unidade, esvaziar o lixo, trocar toalhas, panos de cozinha e roupa de cama, arrumação diária da cozinha, salas de jantar e de estar, casa de banho e quartos (tais como, limpeza de loiça, balcões, varrer o chão, limpar o pó, aspirar, limpar os espelhos, e fazer as camas) e ainda a limpeza após a partida dos hóspedes e uma limpeza anual profunda do*

interior da Unidade (que implica limpeza a vapor de tapetes e estofos, enceramento do chão, limpeza externa das janelas e outros serviços)”.

8. Ainda na cláusula 2.1 refere-se que *“em troca dos serviços de gestão as partes acordaram que a "A GESTORA prestará os serviços acima identificados em retorno da remuneração descrita na Secção 7.", secção esta que define que a "GESTORA terá direito a receber e reterá 25% (vinte e cinco por cento) da Receita Bruta da Exploração Turística, ou outra percentagem a ser acordada periodicamente entre a GESTORA e o PRIMEIRO CONTRATANTE”.*
 9. Segundo a cláusula 4.4 à H... competia a realização de actos de gestão corrente ao passo que ao *“... Requerente marido competia a realização de todas as operações que não estivessem relacionadas com a gestão operacional da exploração turística, designadamente, ... “por todas os encargos e despesas, pendentes ou devidos, relacionadas com a Unidade, incluindo, mas não se limitando a, quaisquer impostos e encargos cobrados por credores ou fornecedores, nomeadamente, incluindo mas não se limitando ao pagamento de quaisquer despesas de operação, encargos de condomínio, custos de gestão e de reservas, todos os prémios de seguro, auditores, contas telefónicas e outras despesas e todos os custos com serviços básicos (eletricidade, óleo, gás, água)”*”.
 10. De acordo com a cláusula 3.12 competia ainda *“... ao Requerente marido manter a unidade completamente operacional, pelo que foi ele que adquiriu todos os equipamentos e mobílias para a Unidade, equipando-a com o pacote standard de mobília, que representou um gasto de € 55 660,00 (cinquenta e cinco mil e seiscentos e sessenta euros), incluindo IVA à taxa legal aplicável, que foi “... suportado e pago pelo PRIMEIRO CONTRATANTE na data de assinatura do presente Contrato”*”.
- ff) Concluem que resulta evidente das cláusulas contratuais acima transcritas, que a empresa gestora *“... atuou sempre por conta e no interesse dos Requerentes enquanto exercia as operações necessárias à concretização da exploração turística do apartamento acima identificado”.*
- gg) Neste enquadramento *“em cumprimento das suas obrigações declarativas, por referência aos anos de 2012, 2013 e 2014, os Requerentes entregaram, em conjunto, a*

- sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS*”, ou seja, seguindo o regime de rendimentos da categoria B do IRS (contabilidade organizada).
- hh) Em sede de alegações referem que *“o enquadramento dos Requerentes - no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e, em sede de IRS, na Categoria B no regime de contabilidade organizada - resulta, não apenas das instruções que o representante fiscal dos Requerentes sempre obteve, quer junto da Administração, quer junto da empresa que explora o empreendimento, mas também da posição assumida pela Direção de Serviços do IVA no processo de informação vinculativa n.º 3626, de 09.10.2012”*.
- ii) Os próprios Requerentes juntaram na reunião de partes do artigo 18º do RJAT o teor de um relatório da inspeção da AT, de 2010, onde se discutiu a questão de fundo que aqui se trata (se deviam ser incluídos no regime dos rendimentos da categoria B do IRS ou na categoria F do IRS) concluindo-se, após a sua audição prévia, que a sua integração na categoria B do IRS afinal estava certa, uma vez que não se adoptou decisão em contrário.
- jj) A AT veio, em 2016, abrir *“...procedimento de inspeção tributária, dirigido à análise do declarado em sede de IRS com referência aos anos de 2012, 2013 e 2014, em cumprimento das Ordens de Serviço n. 0. 012016.../.../..., tendo os Requerentes sido notificados através do Ofício n.º..., datado de 17 de outubro de 2016”* *“... correções à matéria coletável dos Requerentes, de € 53.335,67 quanto ao ano de 2012, de € 21.687,58 quanto ao ano de 2013 e ainda de € 26.727,14 quanto ao ano de 2014”*, com o fundamento de que *“os rendimentos auferidos derivam apenas da disponibilização a terceiros de imóvel, sendo que os proprietários não tiveram qualquer intervenção na obtenção do licenciamento, pelo que os rendimentos que o sujeito passivo auferiu em 2012, 2013 e 2014, foram auferidos de forma meramente passiva, em resultado de uma prossecução de uma atividade comercial por parte da H..., pelo que deverão ser classificados como rendimento da Categoria F na esfera do sujeito passivo”*.
- kk) Com base nos factos atrás narrados, sustentam os Requerentes que porque *“a Administração Tributária entendeu que a atuação de ambos Requerentes é passiva e por essa razão os rendimentos que ele declarou como sendo rendimentos da categoria B deverão ser antes tributados como rendimentos da categoria F, nos termos da*

circular n.º 5/2013 de 2 de julho de 2013”, mas porque o Requerente marido é titular “da exploração turística do apartamento ... e tendo cedido a exploração do mesmo à H..., mantendo, no entanto, na sua esfera o risco da exploração, não se compreende em que medida os Requerentes exercem de forma passiva a exploração turística” será de concluir que os Serviços de Inspeção Tributária ao não sustentarem, nas Conclusões do Relatório Final de Inspeção Tributária, de forma clara e inequívoca, os factos em que se basearam para concluírem que os rendimentos auferidos pelos Requerentes eram rendimentos da categoria F do IRS, não deram cumprimento ao dever legal de fundamentação.

- ll) Pelo que o relatório da inspeção que fundamenta as liquidações aqui impugnadas padece de *“falta, incongruência ou insuficiência da fundamentação em geral”*, não estando em sintonia com o n.º 1 do artigo 74º da LGT e artigo 268º n.º 3 da CRP.
- mm) Os Requerentes entendem ainda que, face à posição da AT adoptada como fundamento para as liquidações aqui impugnadas *“... carece de fundamento legal a posição e interpretação restritiva ... porquanto atendendo ao conceito legal de atividade ... terá, forçosamente, de se concluir que os rendimentos em causa devem ser tributados em sede da alínea a) do n.º do artigo 3º do Código do IRS e não nos termos do n.º 2 do artigo 8º do mesmo diploma”*.
- nn) Sustentam a integração dos rendimentos na categoria B do IRS, tendo por base *“... a alínea a) do n.º 1 do artigo 3º do Código do IRS: “consideram-se rendimentos empresariais e profissionais a) Os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária (...)”* uma vez que nos termos da *“... alínea h) do n.º 1 do artigo 4º do Código do IRS “consideram-se atividades comerciais e industriais, designadamente, as seguintes (...) h) - Atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como a venda ou exploração do direito real de habitação periódica (...)”*.
- oo) Referindo que *“é jurisprudência firmada que “desde que exista um acréscimo de valor advindo para um património por virtude do exercício de uma actividade económica (mesmo que expressa em um só acto) traduzida em criação de uma utilidade económica, resultante de uma qualquer relação do agente/contribuente com terceiro em que, satisfazendo-se necessidades económicas deste, saia aumentado o património*

daquele (mediação entre oferta e procura) haverá uma actividade comercial" (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, do Processo nº 580/15, datado de 24 de fevereiro de 2016, disponível em www.dgsi.pt)).

- pp) Por último, uma vez que a AT invoca no fundamento das liquidações aqui impugnadas “... a Circular 5/2013 de 2013-07-02 que refere: 1 - A atividade de exploração de um empreendimento turístico quando exercida diretamente pelo proprietário, pessoa singular, é considerada uma atividade comercial desde que o sujeito passivo tenha requerido o registo do empreendimento no Registo Nacional de Empreendimentos Turísticos. 3 - Quando por contrato de cessão de exploração turística, o proprietário de um imóvel apto para essa exploração abdica de proceder à mesma exploração turística, transferindo, mediante remuneração, para outrem tal atividade e sendo a transferência anterior ao registo do empreendimento turístico, no Registo Nacional de Empreendimentos Turísticos, os rendimentos auferidos serão havidos como rendimentos prediais, nos termos do artigo 8º nº 2 alínea a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)”, entendem que as orientações genéricas não vinculam os tribunais, por estarem sujeitas a um juízo de legalidade.
- qq) Defendem ainda que a leitura da lei expressa na Circular 5/2013, de 2013-07-02 é *contra legem* e trata de forma diferente uma semelhante ao nível do alojamento local, como resulta do ofício circulado nº 20 180, de 19 de Agosto de 2015, pelo que a leitura da lei levada à prática pela AT fere o princípio da igualdade plasmado na CRP.
- rr) E que, no caso dos Requerentes, pelas razões expostas em ii) deste Relatório, entendem que a AT age numa situação de *venire contra factum proprium*, pelo que concluem “os rendimentos auferidos pelos Requerentes decorrentes do contrato de exploração turística celebrado são subsumíveis à tipologia de rendimentos de uma atividade comercial, em particular da prossecução de uma atividade de natureza hoteleira e similar, prevista na alínea a), do nº 1, do artigo 3º e da alínea h), do nº 1, do artigo 4º do Código do IRS e, em consequência, deverão as liquidações adicionais referentes ao ano de 2012, 2013 e 2014 ser anuladas, nos termos da alínea a) do artigo 99º do CPPT”.
- ss) Sustentam que mesmo que assim não fosse e os rendimentos fossem classificados como sendo da categoria F, em sede de IRS, sempre seriam dedutíveis a esses rendimentos

“...despesas de manutenção e conservação referentes a mulher da limpeza, ordenado do jardineiro, eletricidade, água e gás, gastos com o aluguer de casa com equipamentos, reparações e pinturas, prémios de seguro e custos de administração do prédio” nos termos do nº 1 do artigo 41º do Código do IRS, para além “... das despesas inerentes aos seguros, retribuição da H... e segurança, deverão ser relevados ainda os custos referentes a mulher da limpeza, ordenado do jardineiro, eletricidade, água e gás gastos reparações e pinturas”, conforme se entendeu nas decisões arbitrais CAAD 435/2014-T, 185/2015-T e 294/2015-T.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

- tt) A Requerida tem outra leitura dos factos e das disposições legais que considera aplicáveis.
- uu) Começa por confirmar que os Requerentes estavam inscritos no cadastro de contribuintes tal como consta do pedido de pronúncia, esclarecendo melhor a situação. Refere: *“o sujeito passivo B... NIF ... (SP B em 2012, A em 2013 e B em 2014), encontrava-se registado entre 2012-01-24 e 2014-01-03 para o exercício da atividade “apartamentos turísticos sem restaurante” CAE 55123, enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e no regime da contabilidade organizada, por opção, em IRS”*. E que *“... o sujeito passivo A... NIF ... (SP A em 2012, B em 2013 e A em 2014), encontrava-se registado para o exercício da atividade “Apartamentos turísticos sem restaurante” CAE 55123 no período compreendido entre 2007-12-28 e 2012-08-31, reiniciando a mesma atividade em 2014-01-03, O mesmo está enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e no regime da contabilidade organizada, por opção, em IRS”*.
- vv) Da análise do contrato de cessão de exploração retira, no entanto, conclusão diversa: *“os rendimentos auferidos pelos Requerentes derivam pois da disponibilização a terceiros dos imóveis, os quais, são geridos e mantidos pela empresa H..., que também gere os arrendamentos de curta duração, cobrando os montantes devidos e prestando todos os outros serviços associados, como por exemplo limpeza”*.

- ww) Concluindo que esses rendimentos “... advêm de forma meramente passiva, em resultado da prossecução de uma actividade comercial por parte da sociedade H...”. “Os Requerentes não demonstraram ter qualquer organização de carácter empresarial para a obtenção do mesmo”. “Por isso mesmo, consideraram os Serviços de Inspeção Tributária (doravante SIT) que os rendimentos em apreço correspondem a rendimentos prediais enquadráveis na categoria F do IRS (artigo 8.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares)”. “Pois que estando em causa rendimentos relativos à cedência do uso do prédio ou de parte dele, as importâncias recebidas pelos proprietários, como contrapartida da cedência do uso dos apartamentos, são consideradas rendimentos prediais, de acordo com o previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 8.º do Código do IRS independentemente do facto da importância recebida não ser fixa”.
- xx) Quanto à factualidade que considera relevante para a apreciação do caso, cita ainda alguns factos apurados em sede pela Inspeção Tributária, nomeadamente:
1. Quanto à **receita** produzida pelo apartamento dos Requerentes: “de acordo com um e-mail remetido aos SIT pela H..., no âmbito do despacho nº DI2013...: “no que concerne a receita de alojamento gerada pelos apartamentos ..., esta é distribuída diariamente por todos os apartamentos que estejam disponíveis para alugar com base na permissão de cada apartamento, sendo que a base pode alterar diariamente consoante o somatório das permissões de unidades disponíveis para alugar no”
 2. Quanto à **despesa** imputada ao apartamento dos Requerentes: “... ao abrigo do contrato os respetivos custos são distribuídos por todas as unidades que compõem o ... com base na permissão de cada unidade no universo dos 154 apartamentos que compõem o ..., com a salva exceção para o valor de condomínio que é calculado com base na permissão de cada apartamento face a permissão de todas as unidades que compõem o resort” – conforme consta de mail remetido pela H... no âmbito do despacho nº DI2013...”.
- yy) Quanto aos vícios invocados pelos Requerentes, AT defende que não ocorre a falta de fundamentação do Relatório de Inspeção (e das correcções aqui sindicadas), referindo que “... a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) tem uniformemente

entendido que a fundamentação do acto é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto”, “sendo que se considera haver suficiente fundamentação quando esta permite a um destinatário normal compreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto, ou seja, quando o destinatário possa conhecer as razões que levaram o autor do acto a decidir daquela maneira e não de outra”. Cita vários acórdãos do STA que sustentam este entendimento.

zz) *E conclui que “no caso vertente, a fundamentação é suficientemente clara e inequívoca, tanto mais que a Requerente por via do presente pedido de pronúncia arbitral, não só demonstra, em face dos argumentos por si explanados ao longo do seu articulado, ter cabalmente compreendido o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da Requerida, já que tenta rebater, ponto por ponto, toda a sua actuação”, “como na realidade também já havia cabalmente compreendido o mesmo quadro fáctico e legal em sede de audição prévia”. “Pelo que se tem por não verificado o vício de falta de fundamentação”.*

aaa) Já quanto à invocada violação dos pressupostos começa por fazer apelo à subsunção dos factos apurados à norma contida na alínea a) do nº 2 do artigo 8º do Código do IRS e não à da alínea a) do nº 1 do artigo 3º do Código do IRS.

bbb) Discordando da leitura da lei propugnada pelos Requerentes de que “a lei não distingue a forma como o rendimento é obtido” refere que “... tal não corresponde à verdade, porquanto a lei refere expressamente que são entendidos como rendimentos empresariais os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial.” E acrescenta “... atentando-se quer no significado do conceito utilizado nas normas legais em causa, quer na interpretação que do mesmo tem feito a jurisprudência dos tribunais superiores, não se pode senão concluir que não assiste qualquer razão aos Requerentes”. Conclui “... o uso da palavra “exercício” na redacção dada à norma, por contraposição às palavras usadas, no artigo 8º do CIRS, para definir quais são os rendimentos de categoria F, tem subjacente a prática de actos com um determinado propósito que, no caso, será o da obtenção de lucro”.

- ccc) Cita em favor do seu ponto de vista o acórdão do STA proferido no processo 01622/15, em 11.01.2017 e acórdão do TCA Norte, prolatado no âmbito do processo 00325/04, em 20.01.2005.
- ddd) Quanto à invocação do teor do ofício circulado n.º 20180 de 19.08.201, emanado pela Direcção de Serviços de IRS, no sentido de que o regime aí estabelecido para o alojamento local é contraditório com a forma de aplicação da lei aqui em discussão, refere que *“após uma leitura atenta ... rapidamente se conclui que estes se debruçam sobre situações distintas, principalmente porque as normas legais em causa, em cada um destes, têm redacções distintas”*, até porque o regime do alojamento local consta do Decreto-Lei n.º 128/14, de 28.08, realidade que não existia na data em que ocorreram as liquidações aqui em causa.
- eee) Quanto à invocação dos Requerentes de que a posição da AT também é incoerente face à posição assumida, em 2010, num outro procedimento inspectivo no qual se analisava um pedido de reembolso de IVA, refere que *“... como dizem os próprios Requerentes, não só se está perante um exercício diferente dos que ora nos ocupam, como também o imposto em análise é diverso, devendo, no caso em apreço, atender-se às normas específicas do IRS aplicáveis ao caso concreto”*, pela razão de que não *“existe igualdade na ilegalidade”* citando em defesa desta asserção o que se refere Acórdão do STA referente ao processo n.º 0509/05, de 2006-03-14.
- fff) No que se refere à *“... pretensão, por parte dos Requerentes, de que sejam aceites a totalidade das despesas com salários de pessoal, limpeza, electricidade, gás e água (artigo 116.º do ppa), pois estas não foram aceites na análise efectuada no procedimento inspectivo”* refere que *“nos termos do artigo 41.º n.º1 do Código do IRS, na redacção em vigor à data dos factos, “Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8.º deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas, bem como o imposto municipal sobre imóveis e o imposto do selo que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento seja objeto de tributação no ano fiscal (redacção dada pela lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro)”*. *“Deste modo, tem que se avaliar se aquelas despesas referidas em abstracto pelos Requerentes, e não demonstradas em*

sede arbitral, revestem o carácter de despesas de conservação e/ou manutenção que incumbam ao sujeito passivo”,

ggg) Concluindo-se que se verifica “... desde logo, que as despesas mencionadas pelos Requerentes não consubstanciam despesas de conservação nem, tão pouco, de manutenção”. E que “por outro lado, e no que concerne às despesas com salários e com a limpeza, ressalta das secções 5 e 6 do contrato de cessão que esses encargos estão a cargo da Gestora o que significa que nem são da responsabilidade dos Requerentes”.

hhh) Em sede de contra-alegações a AT pronunciou-se quanto aos documentos juntos pelos Requerentes com as alegações, referindo: “... a informação vinculativa junta como doc. 9 no dia 25.10, tem por objecto uma situação na qual se analisa um contrato de arrendamento e se discute a taxa de IVA aplicável, não podendo ser estabelecido qualquer paralelismo com a situação em apreço”. “Por outro lado, como os Requerentes certamente saberão, o conceito de prestação de serviços, em sede de IVA, está definido no art. 4º nº 1 do Código do IVA, o qual tem uma natureza marcadamente residual, na medida em que se consideram prestações de serviços todas as operações que não sejam transmissões de bens, importações ou aquisições intracomunitárias de bens”. “Ou seja, o facto de uma operação ser classificada, em sede de IVA, como sendo prestação de serviços, não significa, automaticamente, que a mesma se enquadre obrigatoriamente no conceito de prestação de serviços do Código do IRS e, deste modo, abrangida pela categoria B. A título meramente de exemplo, veja-se a hipótese da cessão de direitos de propriedade intelectual em que, para efeitos de IRS, encontra previsão no art. 5º nº 2 alínea m) e, como tal, constitui rendimento de categoria E, e, para efeitos de IVA, é uma prestação de serviços sujeita a imposto”.

iii) Termina referindo que “... deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências”.

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

De acordo com os artigos 123º e 124º do CPPT, o TAS apreciará os vícios apontados na alínea n) do Relatório, ou seja

- Falta, incongruência ou insuficiência de fundamentação em geral;
- violação da lei por erro quanto aos pressupostos de facto e de direito, na parte em que as mesmas consideraram os rendimentos auferidos como enquadráveis na categoria F e não na categoria B.

No caso aqui em discussão, em termos de matéria de direito a dirimir, o que estará em causa, na análise deste TAS, em termos de questão de fundo, parece poder resumir-se a uma questão de *harmonização na aplicação*, das seguintes disposições legais:

1. **IMI** – alínea b) do nº 1 do artigo 6º do CIMI, porquanto o imóvel objecto do dissídio está enquadrado pela AT como sendo de “*serviços*”;
2. **IVA** – alínea a) do nº 1 do artigo 29º e artigo 31º, ambos do Código do IVA (início e alteração de actividade) e alínea a) do nº 29) do artigo 9º do Código do IVA (Isenção de IVA = locação de bens imóveis. Sujeição a IVA = prestações de serviços).
3. **IRS** – artigo 112º do Código do IRS (início e alteração de actividade); alínea a) do nº 1 do artigo 3º do Código do IRS; alínea h) do nº 1 do artigo 4º do Código do IRS; alínea a) do nº 2 e nº 1 ambos do artigo 8º do Código do IRS, porquanto se discute se os rendimentos auferidos pelos Requerentes devem ser classificados como sendo da categoria B do IRS ou da categoria F do IRS.

Não estamos perante um caso em que se discuta o pagamento ou o não pagamento de um imposto, ou se discuta se o imposto pago, o foi na sua correcta medida. Discute-se apenas se os rendimentos auferidos pelos Requerentes devem considerar-se como sendo da categoria B do IRS ou da categoria F do IRS.

III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam

para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos), como fundamentação.

A relevância do depoimento das testemunhas será indicada em cada facto que se considera provado ou não provado.

Factos provados

1. Os Requerentes são proprietários de uma fracção autónoma de um imóvel, em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ..., sob o artigo ...º - fracção “H” (1º...– *Apartamento...*) sito no...-...-..., ..., ...-... ..., inserido no empreendimento turístico designado por “...”, que adquiriram em data não concretamente apurada, a G... SA NIPC..., (a seguir designada por G...) constando na respectiva caderneta predial urbana “afecção: *serviços*” – **conforme artigo 9º do ppa; artigo 10º da resposta da AT; primeiro parágrafo da parte III do PA (constituído pelo relatório de inspecção) junto pela AT com a resposta e documento nº 5 junto pelos Requerentes em anexo à acta da reunião de partes do artigo 18º do RJAT.**

2. Em 08 de Agosto de 2007 os Requerentes assinaram com a G... o contrato de promessa de compra e venda da fracção autónoma atrás referida e nessa mesma data assinaram, entre ambos, um contrato de cessão de exploração turística da unidade "...", por 10 anos contados desde a realização da escritura de compra, nos termos do qual a cessionária ficou designada gestora, podendo nomear outra sociedade para a "gestão e operação turística" do andar, "por conta" dos Requerentes, tendo sido nomeada, em data não concretamente apurada, a sociedade comercial H... SA, NIPC ... (adiante apenas referida por H...) – **conforme artigo 10º do ppa; artigo 11º da resposta da AT, segundo parágrafo da parte III do PA (constituído pelo relatório de inspecção) junto pela AT com a resposta e considerando A e ponto 2.1 do documento nº 4 junto com o ppa.**
3. Consta do contrato de cessão, nomeadamente, o seguinte:
 - a. Que os Requerentes (designados por "primeiro-outorgante") aceitam que "... *durante toda a vigência do contrato, não explorará, arrendará ou por qualquer outro modo disponibilizará a Unidade a qualquer terceiro a troco por renda, tarifa ou quaisquer outros meios de pagamento (inclusivamente de carácter não pecuniário), e ... não divulgará nem permitirá que outra pessoa singular ou coletiva divulgue que a Unidade está disponível para tal*".
 - b. Que a H... (entidade gestora) aceita prestar os serviços descritos "... *durante toda a vigência do presente Contrato: A. Administrar o Programa de Exploração Turística (esforços comerciais razoáveis para ocupação por hóspedes); B. Prestar os Serviços de Administração da Propriedade (cobrança de pagamentos e despesas, reservas, tarifas e utilizações de cortesia, vendas, marketing, agências de viagens, etc.); C. Prestar os Serviços de Manutenção da Propriedade (manutenções de rotina, lâmpadas, jardins, paisagem, etc.); e D. Prestar os Serviços de Limpeza e de Arrumação da Unidade*".
 - c. Que a H... (entidade gestora) "... *terá direito a receber e reterá 25% (vinte e cinco por cento) da Receita Bruta da Exploração Turística, ou outra*

percentagem a ser acordada periodicamente...” pela administração do programa de exploração turística.

- d. Que os Requerentes são os responsáveis pelas “despesas directas da unidade”, entendidas como “... *todos os encargos e despesas, pendentes ou devidos, relacionadas com a Unidade, incluindo, mas não se limitando a, quaisquer impostos e encargos cobrados por credores ou fornecedores, nomeadamente, incluindo mas não se limitando ao pagamento de quaisquer despesas de operação, encargos de condomínio, custos de gestão e de reservas, todos os prémios de seguro aplicáveis, honorários de auditores, contas telefónicas e outras despesas e todos os custos com serviços básicos (eletricidade, óleo, gás, água)*”. Despesas que a H... pagará em seu nome e por conta dos Requerentes “... *utilizando os fundos existentes na conta de operação, excepto no que respeita, nomeadamente, a prémios de seguro e encargos do condomínio pagos...*” em nome dos Requerentes.
- e. Que os Requerentes aceitaram equipar e mobilar a unidade com as mobílias, utensílios e equipamentos, segundo um “pacote standard”, a realizar pela H..., mediante o pagamento adicionado ao preço da compra da unidade, de 55 660,00 euros.
- f. Que a H... está obrigada a facultar aos Requerentes um relatório mensal das contas, num prazo de 15 (quinze) dias a contar do fim do mês em questão e um relatório anual auditado (relatório) da sua conta, identificando, para o ano civil anterior: (i) todas as receitas da exploração turística de todas as unidades participantes no Programa; (iii) Retribuição da gestora; (iv) receita líquida de exploração turística; (v) retribuição dos requerentes; e (vi) todas as outras despesas e encargos da responsabilidade dos Requerentes, disponibilizadas de acordo com os termos do contrato.

- conforme artigos 19º a 28º do ppa e documento nº 4 junto com o ppa.

4. Em 8 de Fevereiro de 2008 foi depositado, junto da Direção Geral do Turismo, o título constitutivo dos "... e em 7 de Julho de 2008 foi atribuída, pela Câmara Municipal de ..., licença de utilização turística ao empreendimento – **conforme artigos 11º e 12º do ppa e Documentos nºs 5 e 6 juntos com o ppa.**

5. B... NIF ... (sujeito passivo B em 2012, A em 2013 e B em 2014), encontrava-se registada entre 2012-01-24 e 2014-01-03 para o exercício da atividade “apartamentos turísticos sem restaurante” CAE 55123, enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e no regime da contabilidade organizada, por opção, em IRS (categoria) – **conforme artigo 14º do ppa, artigo 7º da resposta da AT e primeiro parágrafo do ponto II - 3.1 do PA junto pela AT com a resposta.**
6. A... NIF ... (sujeito passivo A em 2012, B em 2013 e A em 2014), encontrava-se registado para o exercício da atividade “apartamentos turísticos sem restaurante” CAE 55123 no período compreendido entre 2007-12-28 e 2012-08-31, reiniciando a mesma atividade em 2014-01-03 e está enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e no regime da contabilidade organizada, por opção, em IRS (categoria B) – **conforme artigo 13º do ppa, artigo 8º da resposta da AT e segundo parágrafo do ponto II - 3.1 do PA junto pela AT com a resposta.**
7. Os Requerentes, segundo o sistema informático da AT, são sujeitos passivos não residentes em território nacional e foi nomeado como representante fiscal a sociedade I..., Lda. NIPC..., constando no quadro 23 das declarações de registo/início de actividade, apresentadas em suporte de papel, como local de exercício da actividade a designação toponímica do bem identificado em 1. – **conforme artigo 9º da resposta, terceiro parágrafo do ponto II - 3.1 do PA junto pela AT com a resposta e documentos nºs 2 a 4 juntos pelos Requerentes em anexo à acta da reunião de partes do artigo 18º do RJAT.**
8. No ano de 2012 foi entregue o anexo B correspondente à atividade de A...(sem rendimentos) e o anexo C com os rendimentos de B... . Em 2013 foi apenas entregue o anexo C com os rendimentos gerados por B... . Em 2014 foram entregues dois anexos C, um correspondente a B... (sem rendimentos, uma vez que cessou em 2014-01-03) e o outro com os rendimentos gerados pela atividade de A..., resultando liquidações de IRS – **conforme artigos 31º e 32º do ppa, artigos 22ª e 23º da resposta da AT e PA – lauda 7 – junto pela AT com a resposta.**

9. Em 10 de Agosto de 2016 foi aberta a OI nº OI2016.../.../... determinada por despacho do Director de Finanças de..., com vista ao controlo de arrendamento de imóveis, teve âmbito parcial em IRS, com extensão aos anos de 2012, 2013 e 2014, tendo sido elaborado um relatório suscitando correções ao rendimento tributável de IRS, de natureza meramente aritmética, nos montantes nos montantes de €53.335,66, €21.687,58 e €26.727,14 nos anos de 2012, 2013 e 2014 – **conforme artigos 33º e 34º do PA, artigo 5º e 6º da resposta da AT e teor do PA junto pela AT com a resposta.**

10. Consta da fundamentação do relatório de inspeção referido no número anterior, o seguinte: “... os novos proprietários asseguraram a exploração turística dos imóveis em questão através dos serviços da empresa H..., concedendo à mesma autorização exclusiva para esta explorar turisticamente, por sua conta, os apartamentos de que são proprietários.

Assim sendo, os sujeitos passivos em apreço mandataram a sociedade H... para em nome próprio e por sua conta receber a remuneração relativa à exploração dos seus imóveis, ficando a mesma com o direito a reter 25% da receita bruta da respetiva exploração.

Os rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos em questão derivam da disponibilização a terceiros do imóvel.

Imóveis estes que são geridos e mantidos pela empresa H..., que também gere os arrendamentos de curta duração, cobrando os montantes devidos, e prestando todos os outros serviços associados, como por exemplo limpeza, etc.

Por fim esta empresa disponibiliza ao proprietário os montantes contratualmente acordados.

De salientar que os proprietários não tiveram qualquer intervenção na obtenção do licenciamento.

Desta forma os rendimentos que os sujeitos passivos auferem advêm de forma meramente passiva, em resultado de uma prossecução de uma atividade comercial por parte da sociedade H... . Os sujeitos passivos de IRS não aparentam, nem alegam, ter qualquer organização de carácter empresarial para a obtenção do mesmo.

Logo os rendimentos em apreço correspondem a rendimentos prediais enquadráveis da categoria F do IRS (artigo 8º do CIRS).

A circular nº 5 /2013 de 02-07-2013 refere: “1 – A atividade de exploração de um empreendimento turístico quando exercida diretamente pelo proprietário, pessoa singular, é considerada uma atividade comercial desde que o sujeito passivo tenha requerido o registo do empreendimento no Registo Nacional de Empreendimentos Turísticos...

3 – Quando, por contrato de cessão de exploração turística, o proprietário de um imóvel apto para essa exploração abdica de proceder à mesma exploração turística, transferindo, mediante remuneração, para outrem tal atividade e sendo a transferência anterior ao registo do empreendimento turístico no Registo Nacional de Empreendimentos Turísticos, os rendimentos auferidos serão havidos como rendimentos prediais, nos termos do artigo 8º nº 2 alínea a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).”

Acresce ainda que foram solicitadas pela entidade G... SA NIPC ... duas informações vinculativas sobre esta matéria (nºs 477 e 1369), tendo sido considerado que, face à lei em vigor, se está perante um rendimento predial e das quais se transcreve as partes relevantes:

“... Concretamente sobre as questões colocadas, temos:

1ª questão - Qualificação dos rendimentos auferidos pelos proprietários no âmbito do contrato de cessão de exploração dos apartamentos turísticos:

15. Sobre a qualificação dos rendimentos em questão, duas hipóteses se levantam, em sede de IRS: ou estamos perante rendimentos prediais, tal como são definidos no Código do IRS ou tratam-se de rendimentos decorrentes do exercício de uma actividade de natureza comercial, hipótese defendida pela requerente.

16. Em IRS, são considerados rendimentos empresariais e profissionais (categoria B), os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, isto é, todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo os respeitantes a prestações de serviços, exercidas, por conta própria, ainda que

conexas com qualquer das actividades mencionadas anteriormente (art. 3.º, n.º 1, alíneas a) e b), do CIRS).

17. Por outro lado, constituem rendimentos sujeitos a IRS pela categoria F (rendimentos prediais), nomeadamente, as rendas provenientes da cedência do uso de prédio ou parte de prédio e dos serviços relacionados com aquela cedência, bem como as importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado (art. 8.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CIRS).

18. No caso em análise, os proprietários apenas se limitam a ceder o uso dos apartamentos para exploração dos mesmos a uma entidade, recebendo, como retribuição, uma quota proporcional, correspondente ao número de unidades participantes no programa de exploração turística e ao nº de dias em que a unidade esteve disponível para utilização no âmbito do programa, subtraído do valor correspondente aos custos e despesas suportados pela gestora, por conta dos proprietários.

19. Neste aspecto, parece-nos que o facto dos proprietários receberem uma retribuição não fixa, que depende do nº de dias em que a unidade esteve disponível para utilização no âmbito do programa, não constitui motivo para se considerar que os proprietários estão directamente a explorar os apartamentos, nem afasta aquela retribuição do conceito de renda.

20. De facto, analisadas a natureza e as especificidades das operações subjacentes, os proprietários apenas cedem o uso e fruição dos apartamentos turísticos, equipando-os e mobilando-os com o pacote standard de mobília, entregando a gestão e exploração dos mesmos a uma entidade exploradora, a G..., que presta todos os serviços necessários para o funcionamento do empreendimento, designadamente, os esforços comerciais necessários para a promoção dos apartamentos, a contabilidade, as vendas, o marketing, contactos com as agências de viagens e operadores turísticos, serviços de manutenção, serviços de limpeza e de arrumação, manutenção do jardim e paisagem, etc..

21. Neste sentido, parece-nos que as importâncias recebidas pelos proprietários, como contrapartida da cedência do uso dos apartamentos, não consubstanciam

rendimentos decorrentes do exercício de uma actividade empresarial, tal como esta foi anteriormente descrita, antes deverão ser considerados rendimentos prediais.

22. Assim, não podemos concordar com o entendimento da requerente, pois estão em causa rendimentos relativos à cedência do uso do prédio ou de parte dele, pelo que, de acordo com o previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 8.º do Código do IRS, consideram-se os mesmos rendimentos prediais,

independentemente do facto da importância recebida não ser fixa ...” – Inf. Vinculativa nº 477

“.... Uma vez que se consideram verificados os pressupostos legais para que seja prestada a solicitada informação com carácter vinculativo, cumpre prestar a seguinte informação:

1. Através da exposição submetida pela requerente em 2010-01-14 no Sistema de Informação e Gestão das Informações Vinculativas (SIGIV) - Pedido n.º 477, sobre o enquadramento jurídico-tributário dos rendimentos decorrentes do denominado "Contrato de Cessão de Exploração Turística da Unidade "...", foi prestada a competente informação vinculativa na qual se concluiu, resumidamente, o seguinte:

- Constituem rendimentos sujeitos a IRS pela categoria F (rendimentos prediais), nomeadamente, as rendas provenientes da cedência do uso de prédio ou parte de prédio e dos serviços relacionados com aquela cedência, bem como as importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado (art. 8.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CIRS).*

- No caso em análise, os proprietários apenas se limitam a ceder o uso dos apartamentos para exploração dos mesmos a uma entidade, recebendo, como retribuição, uma quota proporcional, correspondente ao número de unidades participantes no programa de exploração turística e ao número de dias em que a unidade esteve disponível para utilização no âmbito do programa, subtraído do valor correspondente aos custos e despesas suportados pela gestora, por conta dos proprietários.*

- O facto dos proprietários receberem uma retribuição não fixa, que depende do número de dias em que a unidade esteve disponível para utilização no âmbito do programa, não constitui motivo para se considerar que os proprietários estão*

directamente a explorar os apartamentos, nem afasta aquela retribuição do conceito de renda.

- *Analizadas a natureza e as especificidades das operações subjacentes, os proprietários apenas cedem o uso e fruição dos apartamentos turísticos, equipando-os e mobilando-os com o pacote standard de mobília, entregando a gestão e exploração dos mesmos a uma entidade exploradora, a G..., que presta todos os serviços necessários para o funcionamento do empreendimento, desig contactos com as agências de viagens e operadores turísticos, serviços de manutenção, serviços de limpeza e de arrumação, manutenção do jardim e paisagem, etc.*

- *Neste sentido, estando em causa rendimentos relativos à cedência do uso do prédio ou de parte dele, as importâncias recebidas pelos proprietários, como contrapartida da cedência do uso dos apartamentos, são consideradas rendimentos prediais, de acordo com o previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 8.º do Código do IRS independentemente do facto da importância recebida não ser fixa.*

- *Quer os proprietários sejam pessoas singulares residentes ou não residentes, os rendimentos auferidos, sendo considerados prediais, estão sujeitos a retenção na fonte, nos termos previstos na alínea a) do n.º1 do artigo 101.º do CIRS, isto é, à taxa de 16,5% (com a redacção dada pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho).*

2.Considerando o anteriormente exposto, nomeadamente o entendimento superiormente sancionado constante das conclusões da informação prestada no âmbito do enquadramento tributário da matéria controvertida (SIGIV) - Pedido n.º 477, sublinha-se que o que está em causa é a retenção na fonte sobre os rendimentos da categoria F (rendimentos prediais) pagos pela G... aos respectivos proprietários, rendimento esse que advém da importância paga pelo utilizador/utilizadores, independentemente do montante cobrado pela G... ao proprietário, a título de despesas pelos serviços de exploração prestados.

3.Assim, os montantes de rendimentos da categoria F sobre os quais incide a retenção na fonte nos termos anteriormente referidos, constituem os rendimentos brutos (ilíquidos) referidos no artigo 8.º do CIRS, aos quais se deduzem as despesas referidas no artigo 41.º do mesmo Código, nas condições ali previstas,

nomeadamente as respeitantes a manutenção e conservação, seguros e imposto municipal sobre imóveis (IMI). ...” – Inf. Vinculativa nº 1369.

Em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de acordo com o nº 1 do artigo 13º do CIRS, são sujeitos passivos de IRS “(...) *as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos*”.

Incidindo o imposto sobre “(...) *o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos*”. – nº 1 artigo 1º do CIRS.

As despesas suscetíveis de serem dedutíveis aos rendimentos prediais encontram-se previstas no artigo 41º do CIRS “*Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8º, deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontram documentalmente provadas, bem como o imposto municipal sobre imóveis e o imposto de selo que incide sobre o valor dos prédios cujo rendimento seja objeto de tributação no ano fiscal*”. (Redação em vigor nos anos em apreciação)”.
- conforme teor do PA junto pela AT com a Resposta.

11. Consta de comunicação via mail da H... (gestora), enviada aos Serviços de Inspeção, o seguinte quanto às receitas e às despesas da unidade referida em 1.: “*no que concerne a receita de alojamento gerada pelos apartamentos ..., esta é distribuída diariamente por todos os apartamentos que estejam disponíveis para alugar com base na permissão de cada apartamento, sendo que a base pode alterar diariamente consoante o somatório das permissões de unidades disponíveis para alugar no ...*”. “*... ao abrigo do contrato os respetivos custos são distribuídos por todas as unidades que compõem o ... com base na permissão de cada unidade no universo dos 154 apartamentos que compõem o ..., com a salva exceção para o valor de condomínio que é calculado com base na permissão de cada apartamento face a permissão de todas as unidades que compõem o resort ...*”.

- conforme artigos 27º e 30º da resposta da AT, ponto T das alegações dos Requerentes e páginas 8 e 9 do PA junto pela AT com a resposta.

12. Em 25 de Outubro de 2016 os Requerentes exerceram o direito de audição prévia, para o que foram notificados do relatório de inspecção, por ofícios de 2016-10-17, propugnando pela correcção da integração dos rendimentos declarados em 2012, 2013 e 2014 como sendo da categoria B do IRS, o que não foi considerado pela AT, vindo posteriormente a ser notificados das liquidações indicadas em b) do Relatório desta decisão – conforme artigos 36º a 38º do ppa e Documentos nºs 1 a 3 juntos com o ppa.

13. Quanto aos exercícios de 2007, 2008 e 2009, foram abertos procedimentos de inspecção (OS 012011.../.../...) pela Direcção de Finanças de..., a propósito de um pedido de restituição de IVA então formulado pelos Requerentes, onde se referiu inicialmente o seguinte:

Conforme acima demonstrado, o S.P.A não prestou quaisquer serviços de alojamento nem tão pouco exerceu qualquer outra actividade profissional ou empresarial no imóvel em causa, limitando-se a auferir um rendimento predial enquadrável na al. a), n.º 2 do artigo 8º do Código do IRS (Categoria F).

Pelo que, verifica-se que o S.P.A registou-se indevidamente, na Categoria B de IRS, pela actividade de prestação de serviços de alojamento.

Assim, em sede de IRS, propõe-se a eliminação dos rendimentos da Categoria B (por não terem existido) e a consideração como rendimentos prediais das rendas do prédio urbano em causa, pagas ou colocadas à disposição do proprietário, conforme a seguir se discriminam:

Ano	Rendas	Despesas
2008	€ 20.451,87	€ 2.205,80
2009	€ 61.775,75	€ 882,32

tendo este entendimento sido alterado, após audição dos Requerentes, para o seguinte:

Tendo recebido o projecto de relatório da inspecção, com proposta de correcções, no dia 27 de Julho, o s.p. exerceu o direito de audição prévia (unicamente para IVA, não tendo exercido para IRS) previsto nos artigos 60.º da LGT e do RCPIT, relativamente à proposta de indeferimento no qual não tendo acrescentado factos novos aos anteriormente apurados, vem defender que o s.p. procedeu bem ao liquidar IVA nas facturas emitidas pela prestação de serviços de alojamento, nos termos da alínea a) do nº 29 do artigo 9º do CIVA.

Entretanto deu entrada nesta Direcção de Finanças, a informação nº 3335 de 2010/09/17 da Direcção de Serviços do IVA – Divisão de Concepção (objecto de homologação em 2010/09/20, por parte do Sr. Subdirector-Geral, Dr. Manuel Prates) na qual se considera "...No caso do "Contrato de Cessão de Exploração Turística da Unidade ... estamos perante um contrato de mandato em que o "proprietário" da Unidade, nomeia outra entidade para, por sua conta, exercer a actividade de alojamento turístico. ..."

Como corolário do exposto, propõe-se o deferimento total do pedido de reembolso de IVA no montante de € 22.916,77.

- conforme artigos 110º e 111º do ppa e documento nº 6 junto com o ppa.

14. O desfecho do procedimento de inspecção referido no número anterior, conjugado com contactos informais com funcionários do Serviço de Finanças de Loulé –...e o acesso a um informação vinculativa, em 2014, da Direcção de Serviços do IVA que refere *“que a concessão de exploração de uma unidade de alojamento que integra um empreendimento turístico, enquadrada na alínea c) do nº 1 do artigo 18º do CIVA e, como tal, abrangida pelo conceito de prestação de serviços, de harmonia com a alínea a) do nº 1 do artigo 1º, conjugada com o nº 1 do artigo 4º do CIVA, encontrando-se a “remuneração da cedente pela cedência da unidade de alojamento” sujeita a liquidação de imposto à taxa definida na alínea c) do nº 1 do artigo 18º do referido Código”*, criou nas pessoas que aconselhavam fiscalmente os Requerentes, a convicção de que estavam a cumprir correctamente as suas obrigações fiscais, quanto ao enquadramento dos rendimentos auferidos – **artigos 110º e 111º do ppa e 127º e 133º das alegações, conjugados com os depoimentos das testemunhas C... e D... .**
15. Até 16 de Outubro de 2017, data da realização da reunião de partes neste processo, os Serviços de Administração do IVA continuavam a aceitar o processamento dos

valores recebidos pelos Requerentes no regime de sujeição a IVA – **depoimento da testemunha D... .**

16. Em 18 de Abril de 2017 os Requerentes entregaram no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (ppa) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral.**

Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

IV. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS) CUMPRE SOLUCIONAR

Falta, incongruência ou insuficiência em geral de fundamentação do relatório de inspeção

O núcleo essencial da fundamentação, ao nível da leitura da lei levada a efeito pela AT, que serviu de base ao relatório da Inspeção e às liquidações, está reproduzido em 10 da matéria de facto provada.

Pode não se concordar com a fundamentação em si mesma, mas a factualidade ocorrida está espelhada no Relatório da Inspeção e bem assim a leitura que a AT retira da aplicação da lei a esses factos.

Não vemos como se possa considerar que foi incumprido o nº 3 do artigo 268º da CRP e o artigo 77º da LGT, quanto ao dever de fundamentação do relatório de inspeção e dos actos de liquidação.

Questão diversa será a eventual incongruência que possa querer imputar-se à leitura da lei aí levada a efeito, que terá a ver com a verificação de eventual desconformidade face à lei, nos termos da alínea a) do artigo 99º do CPPT.

Também não vislumbra este TAS como poderá considerar-se existir fundamentação insuficiente.

A fundamentação em causa permitiu aos Requerentes agir através de extenso pedido de pronúncia arbitral, não se evidenciando que os seus direitos de defesa tenham sido colocados em causa ou que a mesma não permitisse perceber o raciocínio adoptado pela AT que conduziu às liquidações adicionais.

Improcede, pois, o pedido de pronúncia quanto a esta invocada desconformidade com a lei do relatório de inspecção e dos actos de liquidação.

Violação de lei por erro quanto aos pressupostos de facto e de direito

Face à matéria de facto provada, entende este TAS, que não será necessário recorrer a uma análise profunda, do caso concreto, tendo em conta a forma como os rendimentos são produzidos e distribuídos, ou seja, apurar se estamos perante rendimentos que devem ser qualificados como da categoria B ou da categoria F, ambas do IRS.

Com efeito, bastará ter em conta o que sobre a matéria específica aqui em causa, a AT já decidiu, no âmbito das relações contribuinte *versus* AT.

Ambas as partes defendem interpretações plausíveis da lei. E existem posições dos Tribunais Superiores que podem sustentar, uma ou a outra posição.

Ao nível do Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes, o que ressalta da matéria de facto provada é que se configura existir divergências entre o Serviços de Administração do IVA e os Serviços de Administração do IR.

O TAS, não pode ignorar o que ocorreu no passado (antes das liquidações aqui em causa) quanto ao registo de actividade dos Requerentes, aceite pela AT e bem assim o resultado do relatório da inspecção, a que foram sujeitos, em 2010, sobre esta matéria.

Como resulta da matéria de facto provada, o fulcro da questão que aqui se discute, terá a ver, numa primeira linha, com a divergência que parece existir na aplicação da alínea a) do nº 29) do artigo 9º do Código do IVA, por um lado, e da alínea a) do nº 2 do artigo 8º do Código do IRS, por outro.

Se a AT considera a inscrição dos Requerentes, desde, pelo menos 2012, nos termos dos números 5 a 8 e 13 da matéria de facto assente e aceitou, até 2016, o processamento dos rendimentos auferidos na categoria B do IRS, além da incidência de IVA, uma vez que só em 2016 foi aberta a Ordem de Serviço que levou às liquidações adicionais aqui em causa, configura-se ser contraditória a posição defendida neste processo, uma vez que ainda hoje se mantém o registo da actividade dos Requerentes, nos termos que ela própria aceitou.

A inscrição de início de actividade, ou a alteração, operando por dever legal do contribuinte, não obriga a AT a aceitá-la nos termos requeridos, se os considerar errados, como parece resultar, nomeadamente, do teor do campo 10 do impresso do modelo oficial que a seguir se reproduz:

10		USO EXCLUSIVO DOS SERVIÇOS	
ENQUADRAMENTO DEFINIDO PELO SF EM IR:			Por opção ▼
• Regime Simplificado (art. 28.º do CIRS)	<input type="checkbox"/> 18	<input type="checkbox"/> 19	<input type="checkbox"/> 21
• Reg. de Contabilidade Organizada (art. 28.º do CIRS)	<input type="checkbox"/> 19		
• Reg. Ger. de Det. do Lucro Tributável (CIRC)	<input type="checkbox"/> 20		
ENQUADRAMENTO DEFINIDO PELO SF EM IVA:			Por opção ▼
• Regime Especial de Isenção (art. 53.º)	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 9
• Regime Especial dos Pequenos Retalhistas (art. 60.º)	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 10
• Regime normal	Trimestral	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 10
	Mensal	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 11
• Exercício exclusivo de transmissões de bens e/ou prestações de serviços isentas que não conferem o direito à dedução (art. 9.º)	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	
• Regimes Especiais de Tributação	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7	<input type="checkbox"/> 12
• Aquisições intracomunitárias de bens nas condições previstas no campo 8 do quadro 11 ou no campo 3 do quadro 13	<input type="checkbox"/> 7	<input type="checkbox"/> 8	<input type="checkbox"/> 13
• Transmissões de bens nas condições previstas no campo 9 do quadro 11 ou no campo 4 do quadro 13 (vendas à distância a particulares)	<input type="checkbox"/> 8	<input type="checkbox"/> 14	
• Ato Isolado	<input type="checkbox"/> 14	<input type="checkbox"/> 23	
• Não Sujeito	<input type="checkbox"/> 23		
• Enquadramento a vigorar a partir de	<input type="checkbox"/> 15	ANO MÊS DIA	
• Código do Serviço de Finanças	<input type="checkbox"/> 16	(Carimbo)	
• Data de receção:	<input type="checkbox"/> 17		
	ANO MÊS DIA		
• N.º de entrada	<input type="checkbox"/>		

Como se poderá retirar do teor do modelo de impresso oficial (que, como é consabido, se presume que comporta a correcta leitura e aplicação da lei), o enquadramento do Serviço de Finanças onde é apresentada a declaração, permite à AT desconsiderar um errado enquadramento requerido pelo contribuinte. Só em caso de consonância entre o que é requerido e a avaliação da AT, é que determinada inscrição *produzirá efeitos entre o contribuinte e a AT*, face aos princípios que enformam as relações entre os contribuintes e a Administração Fiscal.

No caso aqui em discussão, o enquadramento comunicado pelos Requerentes, subsistiu desde sempre e até à data actual.

A AT, no MANUAL DE OPERAÇÕES DE INÍCIO DE ACTIVIDADE (actualizado em Março de 2011) refere a este propósito: “Este quadro deverá ser obrigatoriamente preenchido pelo serviço receptor, nas situações em que a declaração seja apresentada em

suporte de papel (apenas quando haja erro informático ou falha na comunicação da aplicação do Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes), que nele indicará qual o enquadramento – regime de tributação – (campos 1 a 14, 23 e 18 a 21) resultante dos dados da declaração, bem como a data a partir da qual o mesmo produz efeitos (campo 15). Este enquadramento definido pelo serviço receptor no momento da sua apresentação, vinculará os Serviços e o sujeito passivo quanto às obrigações estabelecidas para o respectivo regime de tributação nos CIVA, CIRS e CIRC, visto que o sujeito passivo é notificado do enquadramento nesse momento. Por esta razão, todas as dúvidas devem aí ser completamente esclarecidas”.

Este mesmo texto, consta das instruções de preenchimento do campo 10, do modelo oficial de declaração de inscrição no registo/início de actividade.

Também ao nível do enquadramento do imóvel gerador dos rendimentos se verifica que foi inscrito na matriz nos termos do artigo 13º do Código do IMI, considerando-o afecto a “serviços” e não a *habitação* perante as diversas hipóteses de afectação que constam do artigo 6º do Código do IMI.

A questão do enquadramento, em concreto, dos Requerentes no Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes, foi analisada, em 2010, a propósito de um pedido de reembolso do IVA, pela Direcção dos Serviços do IVA, tendo-se concluído no sentido de confirmar a sua correcta inscrição, não aplicando a AT, a norma isentiva do IVA (artigo 9º nº 29) do CIVA).

Há, pelo menos, uma situação que pode ter algum paralelismo com o que aqui se discute, de harmonização das regras de incidência de um imposto, com o regime das isenções de IVA. Será o caso do regime de isenção das *operações financeiras* consagrado no nº 27) do artigo 9º do Código do IVA. As operações financeiras ou estão sujeitas a IVA (porque dele não isentas nos termos do nº 27) do artigo 9º do CIVA), ou estando isentas de IVA, ficam sujeitas a imposto do selo, como resulta do nº 2 do artigo 1º do Código do Imposto do Selo, conjugado com a verba 17 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

O mesmo raciocínio poderá ser aplicado no caso aqui em discussão, para ajudar a encontrar a coerência e harmonização entre os regimes de incidência (e as isenções) dos dois impostos, neste caso, *IVA versus IRS*, sendo que na situação aqui em discussão, afigura-se-nos que o regime estabelecido em sede de IVA parece dever determinar, o regime a aplicar em sede de qualificação dos rendimentos ao nível do IRS (categoria B ou categoria F).

Concluindo-se, em sede integração dos concretos rendimentos, auferidos pelos Requerentes, como concluiu a AT em 2010 e como concluiu quando aceitou o registo de início ou alteração da actividade, será de considerar que estes rendimentos serão tributáveis em IRS, segundo o regime da alínea a) do nº 1 do artigo 3º e alínea h) do nº 1 do artigo 4º, ambos do Código do IRS (rendimentos da categoria B).

Considerando-se, apenas em 2016, que os rendimentos auferidos pelos Requerentes são, afinal, rendimentos da Categoria F do IRS, enquadráveis na alínea a) do nº 2 e nº 1, ambos do artigo 8º do Código do IRS, por forma a harmonizar a aplicação dos dois impostos, parece ser de considerar que se trata de rendimentos isentos de IVA nos termos do nº 29) do artigo 9º do Código do IVA e terá que se promover, conseqüentemente, a prévia alteração da inscrição dos contribuintes, consagrando-se na relações contribuinte *versus* AT, o novo enquadramento, a vigorar para o futuro.

O novo enquadramento, a ocorrer em 2016, só deverá ser aplicado, nas relações entre o contribuinte e a AT que ocorram após a alteração do registo no Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes, nas situações em que, como aqui ocorreu, a AT se vinculou, antes, com o sujeito passivo “*quanto às obrigações estabelecidas para o respectivo regime de tributação nos CIVA, CIRS e CIRC*”, como se reconhece nas próprias instruções publicadas pela AT, assegurando-se os princípios da boa-fé e da segurança jurídica.

O registo no Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes assume, neste caso, *particular importância*, dada a circunstância da situação do enquadramento dos rendimentos

auféridos, ter sido objecto, em momento anterior, de um procedimento de inspecção, no ano de 2010, tendo sido considerado que *estava correcto*.

Acresce que, como foi provado em 14 da matéria de facto assente, a AT, através da Direcção dos Serviços de Administração do IVA, parece continuar a manter o mesmo enquadramento dos rendimentos aqui em causa: *“a concessão de exploração de uma unidade de alojamento que integra um empreendimento turístico, enquadrada na alínea c) do nº 1 do artigo 18º do CIVA e, como tal, abrangida pelo conceito de prestação de serviços, de harmonia com a alínea a) do nº 1 do artigo 1º, conjugada com o nº 1 do artigo 4º do CIVA, encontrando-se a “remuneração da cedente pela cedência da unidade de alojamento” sujeita a liquidação de imposto à taxa definida na alínea c) do nº 1 do artigo 18º do referido Código”*.

Muito embora, em sede de alegações, a AT venha expressar que a informação vinculativa de que resultou o texto atrás referido, foi tomada numa situação que não tem paralelismo com a situação aqui em apreço, a verdade é que o raciocínio aí expandido, parece ser de aplicar à situação em discussão neste processo.

Ora, esta posição só se configura, na análise deste TAS, consentânea com a consideração de que se trata de rendimentos enquadráveis no nº 1 do artigo 3º do Código do IRS e na alínea h) do nº 1 do artigo 4º do Código do IRS (e alínea a) do nº 29) do artigo 9º do Código do IVA), ou seja, rendimentos resultantes de uma actividade comercial, similar à hoteleira, susceptível de integrar a categoria B de rendimentos em IRS, dado serem auferidos por pessoas singulares.

Mesmo que assim não fosse, fundamentando a AT, as liquidações aqui em causa, numa alteração de ponto de vista, constante da circular 5/2013 de 02.07.2013, devendo considerar-se uma orientação genérica nos termos do artigo 68º A da LGT, não vemos como possa ser invocada como fundamento para uma liquidação adicional de 2013 (pelo menos para os períodos de antes de 02.07.2013) e 2012, tendo em conta o nº 2 do artigo 68º A da LGT, que proíbe a aplicação retroactiva de orientações genéricas.

De facto, é notório que os Requerentes, face à matéria de facto provada, não só agiram de boa-fé e com base numa interpretação plausível da lei fiscal, como agiram em conformidade com indicações expressas da AT que a vinculam (inscrição vigente no Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes e em consonância com o resultado de uma inspeção anterior).

O mesmo se diga relativamente aos actos de liquidação de juros compensatórios.

De acordo com o nº 1 do artigo 35º da LGT, dependendo a liquidação de juros compensatórios, do retardamento da liquidação do imposto, por facto imputável ao contribuinte, não se vê no Relatório de Inspeção a demonstração do nexo de causalidade adequada entre o comportamento dos Requerentes e a falta de recebimento do valor ora liquidado pela AT.

Uma palavra relativamente à forma como a gestão corrente da unidade de alojamento dos Requerentes (e demais proprietários de unidades de alojamento do empreendimento) está agilizada: através de uma entidade gestora, por mandato (conforme o classificou, inclusive, a AT).

Naturalmente, num empreendimento turístico com grande quantidade de unidades de alojamento, com dezenas ou centenas de proprietários de fracções autónomas, a melhor forma de potenciar o aumento das receitas e a diminuição das despesas, terá que passar pela actuação em conjunto na exploração. Um proprietário de uma fracção, isoladamente, nunca poderia obter um tão elevado grau de ocupação, com padrões de qualidade e uniformidade, competitivos.

Independentemente de resultar de fonte legal ou contratual, o tipo de organização do empreendimento turístico adoptada (*gestão corrente* das unidades, em conjunto, por uma única entidade mandatada para o efeito) será a que melhor poderá potenciar as receitas e permitirá a optimização das despesas, podendo contribuir até para um aumento das receitas

fiscais, sejam elas consideradas como rendimentos da categoria F ou da categoria B do IRS.

A forma de organização ao nível da gestão corrente, *por si só*, não se nos afigura que deva ter-se por determinante, para efeitos da qualificação de um rendimento, numa ou noutra categoria (regras de sujeição ao imposto) face o referido no nº 3 do artigo 11º da LGT, que manda atender à *substância económica* e não à forma.

Tendo em conta que a forma de organização da gestão da exploração turística adoptada pelos Requerentes, se configura como sendo a necessária (seja por imposição da lei ou por vontade das partes), por potenciar um maior nível de rendimento, mesmo que fosse de aplicar o teor da Circular 5/2013, de 02.07.2013, às liquidações aqui em causa, face à matéria de facto provada (ponto 3 - f) da matéria assente), não é líquido que se deva concluir que, neste caso, a exploração da unidade de alojamento não é feita directamente pelos Requerentes (*de uma forma que pode considerar-se como equivalente*), uma vez que há um controle muito imediato (quinzenal) dos titulares das unidades de alojamento, sobre a evolução das receitas e das despesas.

Por outro lado, do contrato de cessão de exploração, não parece líquido que resulte que *toda* a actividade da exploração turística da unidade de alojamento, esteja entregue à entidade gestora.

Pelo que, pelas razões expostas, procede o pedido de pronúncia arbitral, uma vez que se considera existir desconformidade das liquidações aqui impugnadas (e do relatório que as fundamenta) enquadrável na alínea a) do artigo 99º do CPPT.

V - DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos, decide-se julgar procedente o pedido de anulação das seguintes liquidações adicionais de IRS, que se anulam:

- a Quanto ao ano de 2012 - a nº 2016..., a liquidação de juros compensatórios nº 2016... e a demonstração de acerto de contas nº 2016..., das quais resultou o valor a pagar de € 4.917,21;
- b Quanto ao ano de 2013 – a nº 2016..., a liquidação de juros compensatórios nº 2016... e a demonstração de acerto de contas nº 2016..., das quais resultou um valor total a pagar de € 6.680,97;
- c Quanto ao ano de 2014 – a nº 2016..., a liquidação de juros compensatórios nº 2016... e respetiva demonstração de acerto de contas nº 2016..., das quais resultou um valor a pagar de € 7.876,75.

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do nº 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 19 474,93 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 224,00 segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 21 de Novembro de 2017
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.