

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 289/2017-T**

**Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - Exploração de empreendimentos turísticos.**

## **Decisão Arbitral**

### **I – RELATÓRIO**

#### **1. PEDIDO**

A... contribuinte n.º..., residente em ..., ..., ..., Irlanda, doravante designada por Requerente, apresentou, em 24-04-2017, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2º e no art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação dos atos tributários:

- Liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2016 ... referente ao ano de 2012;
- Liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2016..., liquidação de juros compensatórios n.º 2016 ... e a demonstração de acerto de contas n.º 2016..., referentes a 2013;
- Liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2016..., respetivo ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2016... e demonstração de acerto de contas n.º 2016..., referentes ao ano 2014.

#### **2. FUNDAMENTO DO PEDIDO**

Para sustentar o seu pedido, a Requerente alega, em síntese:

- Em 5 de junho de 2007, a Requerente celebrou dois contratos-promessa de compra e venda com a sociedade B..., S.A. (NIPC ...), tendo por objeto um imóvel designado "Apartamento S504" e outro imóvel designado "Apartamento S505", inscritos na matriz predial urbana da União de freguesias de ... e ... sob o artigo..., sob a letra D e E, sites no empreendimento "Apartamentos ...";
- Na mesma data, a Requerente assinou com a B..., S.A. dois contratos de cessão de exploração turística das unidades ... S504 e S505 acima identificadas, reservando-se esta o direito de nomear uma entidade gestora, que veio mais tarde a concretizar com a constituição da sociedade C..., S.A., NIPC ... (doravante "C...");
- Em 8 de fevereiro de 2008 foi depositado, junto da então Direção Geral do Turismo, o título constitutivo do empreendimento turístico "Apartamentos ...", tendo em 7 de julho de 2008 sido atribuída ao mesmo licença de utilização turística pela Câmara Municipal de ...;
- Desde 30 de janeiro de 2008 a Requerente passou a exercer a atividade de exploração de apartamentos turísticos, estando para o efeito registada 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);
- Nos termos do mencionado contrato de cessão de exploração turística, a entidade gestora (C...) exploraria os apartamentos turísticos das unidades ... por conta ("on behalf") dos respetivos proprietários.
- Deste modo, a exploração dos referidos apartamentos turísticos era efetuada diretamente pela Requerente, recorrendo à entidade gestora (C...) para operacionalizar essa exploração turística;
- Em troca dos serviços de gestão as partes acordaram que a entidade gestora (C...) receberia uma remuneração;
- Competia no entanto à Requerente manter as unidades completamente operacionais, pelo que foi ela que adquiriu todos os equipamentos e mobílias para as unidades;

- O valor de IVA suportado com esses gastos deram origem a um reembolso de IVA no montante de € 22.916,77, conforme decisão final de ação de inspeção encetada pela Direção de Finanças de Faro, na qual se reconheceu precisamente que, em conformidade com a Informação n.º ... de 17 de setembro de 2010 da Direção de Serviços de IVA — Divisão de Conceção " (...) estamos perante um contrato de mandato em que o "proprietário" da Unidade nomeia outra entidade para, por sua conta, exercer a atividade de alojamento turístico".
- A Requerente estava munida de todos os meios de controle dos resultados da exploração dos apartamentos, resultando evidente que a gestora atuou sempre por conta e no interesse da Requerente;
- Os rendimentos da exploração turística repercutem-se diretamente na esfera da Requerente, sendo que a atividade de exploração dos apartamentos turísticos é desenvolvida pelos respetivos proprietários, não ocorrendo a transferência do "risco de negócio" para a entidade gestora (C...) nem participando esta na atividade exploratória com interesse próprio;
- Ainda que se entendesse, como fez a Autoridade Tributária, que a atividade da Requerente se enquadra na Categoria F, sempre deveriam ser atendidas todas as despesas suportadas, nos termos do processo n.º 1793/94 analisado pela Administração Tributária no qual se referia que eram dedutíveis as despesas 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 do prédio e de administração do prédio" - e, ainda, em consonância com o Acórdão proferido pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) no processo n.º 43512014-T, de 10.11.2014, no qual se defendeu que são dedutíveis as despesas de IMI, de fornecimento e instalação de equipamento de cozinha, de fornecimento de água, de seguros de acidentes de trabalho e de encargos com o pagamento das contribuições para a Segurança Social da empregada de limpeza e porteira.
- A fundamentação do Relatório Final de Inspeção Tributária, que consubstancia a motivação dos atos tributários que constituem o objeto do presente pedido arbitral, não é congruente nem clara.

- Sobre a Administração Tributária impende o dever legal de, não só indicar todos os factos, de forma clara e coerente, mas também de indicar e sustentar as suas conclusões com as correspondentes disposições legais.
- No caso em apreço, a Administração Tributária entendeu que a atuação da Requerente é passiva e por essa razão os rendimentos que ela 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.
- Ora, sendo a Requerente titular da exploração turística do apartamento acima descrito e tendo cedido a exploração do mesmo à C..., mantendo, no entanto, na sua esfera o risco da exploração, não se compreende em que medida a Requerente exerce de forma passiva a exploração turística.
- Para além disso a tributação no âmbito do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRC e alínea h) do n.º 1 do artigo 4.º do mesmo diploma não condiciona a tributação no âmbito da referida categoria ao alegado exercício ativo ou passivo da atividade, pelo que não se compreende a conclusão a que chegaram os Serviços de Inspeção Tributária.
- Ora, verifica-se da leitura do Relatório de Inspeção Tributária que o entendimento dos Serviços de Inspeção Tributária não passa de um juízo conclusivo que não tem qualquer suporte nos factos acima descritos, nem mesmo na lei, mas apenas numa circular que, com o devido respeito, não está acima da lei.
- Assim, como unanimemente aceite na jurisprudência, não se indicando na fundamentação os factos mas apenas juízos conclusivos da decisão, o ato não se mostra fundamentado, pois o destinatário do ato encontra-se impossibilitado de saber se foram tomados em consideração todos os factos que na realidade tiveram lugar e até, com base nelas, se pode chegar às conclusões que se enunciaram.
- Deverá, pois, concluir-se 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 pela Requerente eram rendimentos da categoria F, não deram cumprimento ao dever legal, constitucionalmente consagrado, de fundamentação expressa, clara e

cabal das decisões que sobre os mesmos impende, devendo, por conseguinte, ser anulados os atos tributários contestados.

- Acresce a esta circunstância que, nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT "Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos"
- Salvo melhor entendimento, os Serviços de Inspeção Tributária não logram cumprir o ónus da prova da verificação dos respetivos indícios ou pressupostos da tributação que sobre si recai, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, ou seja, dos pressupostos legais da sua atuação, face à presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes (artigo 75.º da LGT), quando o juízo subjacente à desconsideração das operações resultam de conclusões de carácter genérico, sem uma análise casuística da atividade da Requerente.
- Na verdade, o n.º1 do artigo 75.º da LGT estabelece uma presunção legal de veracidade das declarações dos sujeitos passivos, o que significa que, se a Administração Tributária não demonstrar a falta de correspondência com a realidade do teor das declarações, contabilidade e da escrita, estas são consideradas verdadeiras.
- Para tanto, é suficiente que a Administração Tributária demonstre a existência de "indícios fundados" que por detrás dos documentos não está a realidade que normalmente refletem e comprovam, isto é, no caso concreto, os Serviços de Inspeção Tributária deveriam ter demonstrado quais os factos objetivos que demonstram que a exploração turística em causa constitui uma fonte de rendimentos da categoria F e não de rendimentos da Categoria B, como declarado pela Requerente;
- Os Serviços de Inspeção Tributária não demonstraram, relativamente à Requerente, a existência de "indícios fundados" que demonstrem que os rendimentos em causa são rendimentos da Categoria F e não da Categoria B como declarado;
- Por entender que a atividade exploratória turística por si exercida e os rendimentos gerados nesse âmbito eram auferidos no âmbito de uma atividade empresarial (ainda que resultem da exploração de um imóvel), a Requerente tratou os mesmos no âmbito

da Categoria B do IRS, por força do princípio da preponderância desta Categoria em relação aos rendimentos que se enquadram nas outras categorias de rendimentos, mas que são obtidos em conexão com uma atividade empresarial (no caso, uma atividade comercial)

- Ora, os Serviços de Inspeção Tributária entenderam que os rendimentos declarados pela Requerente com referência aos exercícios de 2012, 2013 e 2014 não eram rendimentos da categoria B, mas sim da Categoria F, porque "(...) os proprietários não tiveram qualquer intervenção na obtenção do licenciamento. Desta forma os rendimentos que o sujeito passivo auferem advêm de uma forma meramente passiva, em resultado de uma prossecução de uma atividade comercial por parte da sociedade C... ."
- Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS "Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais (...) a) Os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária (...)"
- Por sua vez, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 4.º 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 (...)"
- 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" (Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 580/15, datado de 24 de fevereiro de 2016, disponível em [www.dqsi.pt](http://www.dqsi.pt))
- Relativamente ao disposto nas normas acima descritas e em específico, da tributação de rendimentos no âmbito da Categoria B refere MANUEL FAUSTINO, por referência às sucessivas alterações do Código de IRS, que "O legislador do Código do IRS procurou esquivar-se à polémica utilizando uma dupla técnica: por um lado, deixou de fazer referência a "atividades de natureza comercial ou industrial" para

mencionar "atividades comerciais ou industriais"; e por outro, embora não correndo os riscos de uma enumeração taxativa elencou um grande número de atividades consideradas comerciais e industriais, no qual se incluem todas aquelas cuja qualificação poderia suscitar dúvidas. Dir-se-á, então, que o critério material continua a ser essencialmente um critério económico e não um critério estritamente jurídico" [sobre a lista do 4.11 (cf. IRS — Teoria e Prática, Lisboa, Edifisco, 1993, pág. 132).

- Igualmente, JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO refere que "Ponto muito importante a pôr em relevo e que constitui aliás uma característica especial desta categoria é o do seu "caráter predominante" relativamente aos rendimentos de qualquer outra categoria." (cf. IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág. 169)
- Mais refere o Autor que "A predominância significa pois que todos os rendimentos, de todas as naturezas, que se possam imputar à atividade profissional ou empresarial acabam por ser qualificados como rendimentos da categoria, integrando-se na respetiva conta de exploração para efeitos de cálculo do lucro tributável que constitui, em princípio, a matéria tributável da categoria." (obra cit., pág. 170).
- Este entendimento é ainda partilhado por RUI DUARTE MORAIS que refere que "Nesta orientação, a lei considera tributáveis nesta categoria [categoria B] rendimentos de diferente natureza — os quais, se considerados autonomamente, seriam inseríveis noutras categorias — obtidos em conexão com o exercício de uma atividade empresarial ou profissional. Temos assim que são tributados nesta categoria, entre outros, rendimentos prediais, de capitais e mais-valias, quando obtidos em conexão com atividades de natureza empresarial ou profissional (art. 3.º, n.º 2)" (cf. Sobre o IRS, Almedina, 2008, pág. 86).
- Ora atendendo às disposições legais acima transcritas e à doutrina enunciada é manifesto que são tributados pela Categoria B todos os rendimentos apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos de atividades comerciais, designadamente as resultantes das atividades hoteleiras e similares.
- Do exame das normas acima transcritas deve concluir-se que, para que os rendimentos sejam imputáveis às atividades geradoras de rendimentos empresariais ou profissionais, estando o sujeito passivo registado com o respetivo CAE, necessário

será apenas que os rendimentos auferidos estejam relacionados com essa atividade. O que manifestamente aconteceu no caso concreto.

- Na verdade, estando em causa rendimentos decorrentes da exploração turística, que é a atividade exercida pela Requerente, não podem os mesmos ser tributados como rendimentos da Categoria F, completamente desfasados da referida atividade comercial exercida.
- Assim, e para melhor análise da questão — que a Administração Tributária reduz à passividade da Requerente no exercício da exploração turística do imóvel sua propriedade -, cumpre, pois, analisar o conceito de atividade, à luz do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS.
- No que se refere ao conceito de "atividade", o Código do IRS não define o seu âmbito, razão pela qual é necessário interpretar o referido conceito nos termos do artigo 11.º da LGT, ou seja, por recurso à regra geral prevista no artigo 9.º do Código Civil e, por recurso a outros ramos do direito.
- E, embora a Administração Tributária pugne, em sede de inspeção tributária, por uma interpretação restritiva do conceito de "atividade", considerando que para efeitos de tributação na categoria B só são admissíveis os lucros decorrentes da exploração direta da Unidade, a Requerente entende que esta interpretação não encontra qualquer suporte no teor literal da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS, razão pela qual devem ser considerados todos os resultados obtidos ao longo do exercício imputáveis à atividade de exploração de empreendimento turístico, quer sejam resultados decorrentes da exploração direta, quer sejam resultado da sub contratação de uma entidade para explorar a unidade.
- Os Serviços de Inspeção Tributária entenderam ser de requalificar os rendimentos da Requerente com base no entendimento de que a "(...) a Circular n.º 5/2013 de 2013-07-02 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 8.º, n.º 2 alínea a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRC)"

- Porém, e antes de mais considerações, cumpre referir que não obstante a Administração Tributária esteja adstrita ao cumprimento das orientações administrativas, nos termos do n.º 1 do artigo 68.ºA da LGT, a realidade é que estas orientações terão de ser sempre sujeitas a um juízo de legalidade, pelo que apenas serão válidas na medida da sua legalidade intrínseca.
- Tais orientações não são vinculativas nem para os particulares nem para os tribunais.
- É, por isso, indiscutível que as circulares administrativas que criam obrigações adicionais ou novos pressupostos não previstos expressamente na lei violam o disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 103.º da CRP e no n.º 2 do artigo 8.º da LGT e, em consequência, não vinculam os particulares (in casu, a Requerente) que, por força daqueles preceitos e do n.º 1 do artigo 112.º da CRP, apenas estão sujeitos a regulamentação constante de atos legislativos materializados em leis, decretos-lei e decretos legislativos regionais.
- Acresce que, e por manifesta relevância para o caso concreto, não se entende como concluíram os Serviços de Inspeção Tributária que os rendimentos obtidos pela Requerente não constituem rendimentos da Categoria B do Código do IRS por via da cedência da exploração turística, quando no que se refere à cedência da exploração do estabelecimento de alojamento local a Administração Tributária entende expressamente que os rendimentos obtidos pelos proprietários e cedentes da exploração do estabelecimento — como acontece no caso concreto em que a Requerente é possuidora e cedente da exploração turística — são tributados no âmbito da Categoria B.
- Com efeito, nos termos do Ofício Circulado n.º 20180 de 19 de agosto de 2015, a Administração Tributária entendeu que os rendimentos dos sujeitos passivos que explorem estabelecimentos de alojamento local podem ser tributados da seguinte forma:

<b>Situações-Tipo</b>	<b>Rendimentos</b>	
O proprietário do estabelecimento de alojamento local é o próprio titular da exploração	Proprietário/titular da exploração	
	Categoria B	
O proprietário do estabelecimento de alojamento local é pessoa distinta do titular da exploração	Proprietário	Titular da exploração
	Categoria F salvo opção pela categoria B	Categoria B
O proprietário do estabelecimento de alojamento local é inicialmente o titular da exploração e, nesse âmbito, cede a exploração a outro titular	Cedente (proprietário e titular da exploração)	Cessionário (Titular da exploração)
	Categoria B	Categoria B

- Não se compreende como é que à luz da mesma disposição legal – alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS – a Administração Tributária assume duas posições tão díspares.
- A Administração Tributária está a tratar de forma diferente duas situações semelhantes, uma vez que em cada um dos casos os proprietários, tendo aberto atividade no âmbito da Categoria B do IRS e sendo titulares do direito de exploração turística, cederam esse direito de exploração a terceiros, o que constitui manifestamente uma violação do princípio constitucional da igualdade, pelo que também por esta razão os atos tributários se mostram ilegais.

### 3. RESPOSTA

Regularmente notificada, a Autoridade Tributária respondeu à impugnação, defendendo a manutenção dos atos de liquidação, e alegando, em síntese, o seguinte:

- Entre a Requerente e a sociedade vendedora foi assinado um contrato de cessão de exploração turística da unidade ..., nos termos do qual a sociedade B... SA ficou com o direito de constituir uma sociedade comercial para a gestão do “...”, situação que veio a concretizar com a constituição da empresa C... SA NIPC ... (adiante apenas referida por C...);
- A 05-08-2007, na mesma data da aquisição do imóvel, foi celebrado entre a Requerente, a B... (Portugal) e a C..., SA, um contrato de cessão de exploração turística dos referidos imóveis;
- Conforme resulta daquele contrato, a exploração turística dos imóveis em questão é desenvolvida através dos serviços da empresa C..., SA, a qual detém a autorização exclusiva para explorar turisticamente, por sua conta, o imóvel em causa;
- Nestes termos, a Requerente mandou a Gestora, a sociedade C..., SA para, em nome próprio e por sua conta receber a remuneração relativa à exploração do seu imóvel, ficando aquela com o direito a reter 25% da receita bruta da respectiva exploração;
- Decorre ainda do contrato que o imóvel é gerido e mantido pela empresa C..., SA que também gere os arrendamentos de curta duração, cobrando os montantes devidos, e prestando todos os outros serviços associados, como sejam a manutenção, limpeza e pintura, detendo o controlo das chaves de cada imóvel;
- Sendo que à Gestora cabe, inclusivamente, a alocação mensal de 5% da receita bruta obtida com a exploração turística para a constituição de um fundo comum (o “Fundo de Reserva”), por forma a facilitar o financiamento das benfeitorias de cada unidade (cláusula 3.13 do Contrato de cessão);
- Importa ainda referir que a Gestora disponibiliza à proprietária (a ora Requerente), os montantes contratualmente acordados, sendo que, nos termos da cláusula 20.4.2 do Contrato de cessão, nos primeiros cinco anos do referido contrato, a Gestora garante ao Requerente um retorno mínimo garantido, que consiste numa retribuição mínima anual de 5% calculada sobre o preço de compra de cada imóvel;

- Mais se note que na cláusula 20 do mencionado contrato de cessão de exploração consta ainda que: «[...] O PRIMEIRO CONTRATANTE reconhece e acorda que a celebração deste Contrato e a sua participação de Exploração turística para a Unidade não são opcionais, constituindo um requisito para a propriedade da Unidade de acordo com a legislação aplicável.»
- A Requerente não requereu registo do empreendimento turístico no Registo Nacional de Empreendimentos Turísticos;
- A Requerente não detém e não explora, no âmbito desta actividade, qualquer imóvel;
- Quanto à alegada falta de fundamentação das correcções ora sindicadas, tem que se discordar de tal entendimento, desde logo porque, da leitura do relatório inspeetivo resulta que um homem médio, colocado na posição de destinatário, consegue apreender o seu sentido e conclusão;
- Quanto a esta temática da fundamentação, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) tem uniformemente entendido que a fundamentação do ato é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato 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 ato, ou seja, quando o destinatário possa conhecer as razões que levaram o autor do ato a decidir daquela maneira e não de outra;
- Todavia, a verificar-se uma situação de falta ou insuficiência da fundamentação – hipótese que só em teoria e sem conceder se admite, por cautela e dever de representação – cabia ao Requerente lançar mão do mecanismo previsto no artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e solicitar a respectiva notificação ou emissão da certidão em conformidade;
- Assim, ainda que o ato sub iudice padecesse de deficiências ao nível do discurso fundamentador – o que só por mera hipótese académica se admite – tais deficiências degradar-se-iam em meras irregularidades não essenciais, uma vez que, ainda assim, tais deficiências permitem o cabal esclarecimento do seu destinatário, possibilitando-lhe insurgir-se contra elas, como, aliás, fez a Requerente por via do presente pedido de pronúncia arbitral;

- Donde sempre se afiguraria justificada a aplicação ao caso vertente do princípio do aproveitamento dos atos administrativos;
- Quanto ao erro sobre os pressupostos, a lei refere expressamente (art. 3º, nº 1, al. a) do CIRS) que são entendidos como rendimentos empresariais os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial;
- Pesquisando no dicionário de português o significado da palavra “exercício”, verifica-se que este corresponde ao ato de exercer ou de exercitar, à prática e ao uso de algo, logo, para o que aqui nos importa, ao desempenho de uma actividade profissional;
- Ou seja, o uso da palavra “exercício” na redação 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 atos com um determinado propósito que, no caso, será o da obtenção de lucro;
- Dúvidas houvesse, recorrendo ao Ac. do STA proferido no processo 01622/15, em 11.01.2017, temos como certo que: «[...] o conceito de atividade comercial ou industrial há-de ser determinado pelo conceito económico de atividade comercial ou industrial, que abrange atividades de mediação entre a oferta e a procura e atividade de incorporação de novas utilidades na matéria, em ambos os casos com fins especulativos, ou seja, com o objetivo de obtenção de lucros. Mas o código do IRS, no seu artigo terceiro não usa apenas o conceito de actividade comercial ou industrial, como antes fazia o Código de contribuição industrial utilizando também o conceito de rendimentos empresariais e profissionais dos quais, os obtidos no exercício de uma actividade comercial ou industrial, são uns dos possíveis a aí obter enquadramento.»;
- E ainda no mesmo acórdão: «[...] Ao conceito do exercício de uma atividade empresarial, não definido na legislação tributária, está necessariamente ligada a ideia de exercício estável ou habitual de uma atividade comercial como meio de vida, ainda que sem continuidade perfeita, como sucede com as atividades que, por sua própria natureza, só podem ser exercidas em épocas determinadas ou de tempos a tempos não deixando, por isso, de constituírem, ainda, um desempenho normal e regular de uma ou mais atividades comerciais ou industriais. Acresce, ainda, que o fim lucrativo deve estar diretamente associado aos atos que qualificam ou identificam a profissão em causa, não bastando que tal fim lucrativo possa ser um fim meramente acessório dessa

prática. O fim lucrativo é o móbil principal, se não mesmo exclusivo de toda a actividade empresarial e a sua ausência ou existência de forma meramente acessória permite antever não estarmos em face de uma actividade empresarial.(...) A inclusão de rendimentos empresariais na categoria B do IRS exige o afastamento da possibilidade de englobamento noutras categorias de rendimentos. Mas os rendimentos empresariais, para existirem, nos termos do disposto no art. 4.º, n.º 1 CIRS respeitam ao exercício de verdadeiras actividades pelo que não podem constituir rendimentos de natureza comercial ou industrial os atos de gestão de um património privado.»;

- O que nos leva a concluir, na esteira da jurisprudência citada, que o «(...) CIRS não permite ficcionar o exercício de uma actividade empresarial onde ela não existe. Os rendimentos das actividades empresariais serão tributados como tal e os rendimentos que se não enquadrem aqui, por inexistir actividade empresarial serão tributados na sede própria, (...)» pois tais atos não correspondem ao exercício de uma actividade mas configuram “(...) meros atos de gestão, em termos de direito civil do seu património particular(...)».
- Assim, pretender, como faz a Requerente, que o facto de se ter declarado início de actividade, afirmando a intenção de exercer uma actividade de exploração turística (quando, efetivamente, nada mais se fez para além de adquirir um imóvel), deva ser valorado como suficiente para a qualificação dos rendimentos como imputáveis à categoria B, quando depois efetivamente não se exerce a actividade declarada, seria dar primazia à forma sobre a substância, contrariando os mais elementares princípios do direito fiscal;
- A tudo isto acresce ainda a posição veiculada no acórdão do TCA Norte, prolatado no âmbito do processo 325/04, em 20.01.2005, o qual se debruçou sobre factos que encontram paralelismo com aqueles que ora nos ocupam, tendo naquele aresto sido acolhida a posição aqui defendida pela AT, na qual se diz: «(...) a qualificação como rendimentos da categoria C (que compreende os rendimentos imputáveis ao exercício de qualquer actividade de natureza comercial ou industrial desde que auferidos por contribuintes individuais) depende do exercício efetivo de uma das actividades enumeradas no artigo 4º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas

Singulares. Da matéria de facto assente resulta que o impugnante nunca chegou a exercer, nos estabelecimentos em causa, qualquer atividade de natureza comercial ou industrial e, por isso, nunca obteve quaisquer rendimentos susceptíveis de serem imputados a uma atividade de natureza comercial ou industrial. Optou por ceder a exploração dos estabelecimentos a terceiros mediante contrato verbal. Ora, a cessão de exploração ou concessão de exploração do estabelecimento comercial, também conhecida por locação de estabelecimento comercial, é um negócio jurídico mediante o qual o titular do estabelecimento proporciona a outrem, temporariamente e mediante retribuição, o gozo e fruição do estabelecimento, considerado este como uma unidade jurídica e económica, isto é, uma organização económico-jurídica de todos os elementos que o integram, afetada à realização de uma determinada actividade mercantil ou industrial. O artigo 106º, nº 2, alínea e) do CIRS, considera verificada a cessação das atividades comerciais e industriais quando se dê a transferência da exploração do estabelecimento. Assim, para efeitos de tributação em IRS, ainda que o impugnante tivesse exercido qualquer atividade de natureza comercial ou industrial, com a transferência da exploração dos estabelecimentos, considerar-se-ia cessada. Em suma: o impugnante nunca chegou a exercer qualquer atividade de restauração, não podendo, por isso, obter rendimentos comerciais ou industriais imputáveis ao exercício de qualquer atividade comercial ou industrial: ao ceder a exploração dos estabelecimentos obteve rendimentos prediais enquadráveis como rendimentos da categoria F, ( e não E, como, certamente por lapso, ficou escrito na sentença) nos termos do artigo 9º, nº 2, alínea d) do CIRS”. Concorde-se inteiramente com o decidido uma vez que, efectivamente, o impugnante não chegou a exercer atividade comercial ou industrial nas instalações em causa, pelo que a situação é equiparável à de um mero particular que auferiu um rendimento sujeito a IRS. O facto de ter adquirido e equipado determinadas instalações destinadas a comércio não constitui em si uma actividade comercial ou industrial, antes sendo equiparada a uma aplicação financeira que, posteriormente, se traduziu no recebimento de determinado montante pelo arrendamento das instalações»;

- Aplicando estes ensinamentos ao caso concreto, temos que a Requerente adquiriu um imóvel, pelo prazo de cinco anos, nunca tendo praticado qualquer ato que indiciasse

uma vontade de exercer algum tipo de exploração do mesmo, pois tão pouco estava na sua disponibilidade a possibilidade de não ceder essa exploração, como se viu supra na descrição da factualidade relevante para os presentes autos;

- Concludentemente, o mero ato de compra de um imóvel e a sua consequente e imediata cessão de exploração a um terceiro, têm de ser subsumidos a simples atos de gestão de património particular, não constituindo, em si mesmos, sinais de exercício de actividade de exploração de um imóvel por parte de quem cedeu a exploração;
- Da leitura do contrato de cessão de exploração, resulta claramente que a Requerente nunca assumiu as funções de responsável pela exploração do alojamento, sendo essas assumidas pela Gestora nas suas diferentes vertentes;
- A título meramente de exemplo, vd as cláusulas 3.3, 3.4 ou 3.5, em que se define ser a Gestora quem desenvolve esforços no sentido de explorar turisticamente o imóvel, quem é responsável por todas as despesas relativas à cobrança dos pagamentos e/ou despejo e quem detém a exclusividade para explorar o imóvel segundo as tarifas que livremente fixar;
- Resulta assim evidente que a Requerente não leva, nem pode levar a cabo qualquer atuação de livre uso e utilização do imóvel do qual são, ou eram, apenas proprietários;
- Refere ainda a Requerente 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.
- Ora, como diz a própria Requerente, 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;
- Por outro lado, e ainda que se desconheçam os exatos termos em que a mencionada informação foi prestada, e quais os factos atendidos no caso em apreço, sempre se dirá que não existe igualdade na ilegalidade;
- Neste sentido pronunciou-se o Acórdão do STA referente ao processo n.º 0509/05, de 2006-03-14, nos seguintes termos: «[...] Depois, não pode haver igualdade na ilegalidade, isto é, o administrado não tem o direito de reclamar para si tratamento idêntico ao que a Administração teve para com outro particular, se sabe que esse procedimento é ilegal. Isso levaria à intolerável reedição de ilegalidades,

supostamente a coberto do princípio da igualdade. Semelhante conceção deste princípio levaria à subversão do princípio da legalidade, trave mestra de toda a atuação administrativa e do próprio Estado de Direito”;

- Quanto à pretensão da Requerente de que sejam aceites a totalidade das despesas com salários de pessoal, limpeza, eletricidade, gás e água, nos termos do art. 41º, nº1 do Código do IRS, na redação 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 abstrato pelo Requerente, e não demonstradas em sede arbitral, revestem o carácter de despesas de conservação e/ou manutenção que incumbam ao sujeito passivo;
- Verifica-se, desde logo, que as despesas mencionadas pela Requerente não consubstanciam despesas de conservação nem, tão pouco, de manutenção;
- 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 da Requerente, aqui senhoria.

#### **4. REUNIÃO PREVISTA NO ARTIGO 18.º DO RJAT E ALEGAÇÕES**

Tendo sido requerida pela Requerente a produção de prova testemunhal, tendo a mesma sido objeto de pedido de indeferimento por parte da Requerida por desnecessidade, foi a produção de prova testemunhal recusada pelo tribunal, através de despacho de 05-11-2017, por se considerar ser a prova documental a mais adequada à confirmação dos factos a provar.

Em requerimento subsequente, a Requerente veio reiterar a necessidade de inquirição de testemunhas, ao mesmo tempo que requeria nos seguintes termos: “pelo que se requiere a V. Exa se digne, em nome dos princípios da economia processual, da celeridade e da

adequação formal, aproveitar a produção de prova efetuada no citado processo nº 271/2017-T”.

Tendo em conta a ambivalência das pretensões, foi a Requerente convidada a esclarecer a sua pretensão quanto à tramitação processual, através de despacho proferido em 23-11-2107, o que não obteve resposta.

Desta forma, não havendo matéria de exceção sobre as quais as Partes se devessem pronunciar, determinou-se a dispensa da reunião prevista no art. 18º do RJAT.

Foi ainda determinado, a requerimento da Requerente, o aproveitamento da prova testemunhal produzida e gravada no processo 271/2017-T, a qual foi para o efeito disponibilizada pelo CAAD.

## **5. ALEGAÇÕES DA REQUERENTE**

Nas suas alegações, a Requerente elencou os factos que considera provados como sendo os seguintes:

- 1) Em 5 de junho de 2007, a Requerente celebrou dois contratos-promessa de compra e venda com a sociedade B..., S.A. tendo por objeto cada um dos contratos um imóvel designado "Apartamento S504" e outro imóvel designado "Apartamento S505", prédios inscritos na matriz predial urbana da União de freguesias de ... e ... sob o artigo ..., sob a letra D e E, sitos no empreendimento "Apartamentos ...";
- 2) Na mesma data, a Requerente assinou com a B... dois contratos de cessão de exploração turística das unidades ... S504 e S505 acima identificadas, reservando-se esta o direito de nomear uma entidade gestora, que veio mais tarde a concretizar com a constituição da sociedade C..., S.A., NIPC ...;
- 3) Em 8 de fevereiro de 2008 foi depositado, junto da então Direção Geral do Turismo, o título constitutivo dos "Apartamentos ...";
- 4) Em 7 de julho de 2008 foi atribuída, pela Câmara Municipal de ..., licença de utilização turística ao empreendimento "Apartamentos ...";
- 5) Nos termos dos contratos de cessão de exploração turística, ficou estabelecido que a Requerente iria assegurar a exploração turística através dos serviços da entidade

gestora B... e de acordo com os termos dos contratos, ficando estipulado que a B... poderia nomear uma entidade terceira para essa gestão;

- 6) A entidade gestora (C...) iria explorar os apartamentos turísticos da unidade ... por conta ("on behalf) dos respetivos proprietários prestando-lhes todos os serviços necessários à efetivação dessa exploração. Ou seja, a exploração dos referidos apartamentos turísticos era efetuada diretamente pela Requerente, recorrendo, porém, à entidade gestora (C...) para operacionalizar essa exploração turística dada a sua experiência e reputação consolidadas neste setor de atividade, recebendo esta uma remuneração pelos serviços prestados;
- 7) As partes acordaram, no âmbito dos referidos contratos de cessão de exploração, que a entidade gestora (C...) aceitou a nomeação e, conseqüentemente, aceitou prestar, em regime de exclusividade, os serviços compreendidos no âmbito dos Contratos. Atendendo ao contratado, a Requerente reconheceu e aceitou que durante toda a vigência do Contrato, não exploraria, arrendaria ou por qualquer outro modo disponibilizaria as unidades a terceiro a troco de pagamento, renda, remuneração ou quaisquer outros meios de pagamento (inclusivamente de caráter não pecuniário ou gratuito), mais reconhecendo e aceitando não divulgar nem permitir que outra pessoa singular ou coletiva divulgue as unidades como estando, entre outras, disponível para ocupação;
- 8) A entidade gestora (C...) aceitou a nomeação como gestora dos apartamentos turísticos e em consequência aceitou prestar os serviços descritos na Secção 2.2. dos Contratos, durante toda a vigência dos mesmos, mais precisamente: 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;
- 9) No âmbito do referido Programa de Exploração Turística, a entidade gestora (C...) ficou obrigada a gerir, em nome da Requerente, os aspetos operacionais (gestão corrente) inerentes à exploração turística dos citados apartamentos, designadamente tratando da cobrança dos pagamentos devidos, cobrança de despesas, da gestão das reservas, determinação de tarifas;

- 10) A gestora (C...) ficou ainda responsável pelos serviços de administração geral das unidades. A natureza e o objeto destes serviços a serem prestados neste âmbito serão determinados pela gestora e incluirão, a contabilidade, vendas e marketing, custos das agências de viagens e/ou 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 receção e outras despesas com ela relacionadas;
- 11) No âmbito dos serviços de administração geral das unidades a entidade gestora (C...) aceitou realizar os serviços de manutenção de rotina que sejam por ela livremente considerados necessários para manter a unidade apropriada à ocupação de hóspedes, designadamente, manutenção de rotina, como trocar lâmpadas, desentupir sanitas, restabelecer/ligar circuitos, e manutenção de jardins e paisagem;
- 12) Ainda no âmbito dos serviços de administração geral das unidades, a gestora (C...) teria de tratar dos serviços de limpeza e arrumação das unidades, designadamente, providenciar roupa de casa e limpeza das unidades, 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);
- 13) Em troca dos serviços de gestão as partes acordaram que a entidade gestora (C...) prestaria os serviços acima identificados em retomo da uma remuneração descrita na Secção dos Contratos. É esta secção que define que a entidade gestora (C...) terá direito a receber e reterá 25% (vinte e cinco por cento) da Receita Bruta da Exploração Turística, ou qualquer outra percentagem que venha a ser acordada periodicamente entre a gestora e a Requerente;
- 14) À entidade gestora (C...) competia a realização dos atos de gestão corrente ao passo que à Requerente competia a realização de todas as operações que não estivessem relacionadas com a gestão operacional da exploração turística, designadamente, sendo responsáveis por todas os encargos e despesas, pendentes ou devidos, relacionadas

- com as Unidades, incluindo quaisquer impostos e encargos cobrados por credores ou fornecedores, nomeadamente 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) ("Direct Unit Expenses");
- 15) Cobia à Requerente manter as unidades completamente operacionais, pelo que foi a Requerente que adquiriu todos os equipamentos e mobílias para as Unidades, equipando-as com o pacote standard de mobília, que representou um gasto de € 56.000,00 (cinquenta e seis mil euros), acrescido de IVA à taxa legal aplicável (no total um valor de € 67.760,00), referente à unidade S504, e ainda um gasto de € 46.000,00 (quarenta e seis mil euros), acrescido de IVA à taxa legal aplicável (no total um valor de € 55.660,00), referente à unidade S505, valores que foram exclusivamente suportados e pagos pela Requerente;
- 16) A Requerente estava munida de todos os meios de controle dos resultados da exploração dos apartamentos acima identificados, estando a gestora (C...) obrigada a facultar um relatório mensal das contas à Requerente, num prazo de 15 (quinze) dias a contar do fim do mês em questão, para além de um relatório anual auditado (relatório) da conta da Requerente, identificando, para o ano civil anterior: todas as receitas da exploração turística de todas as unidades participantes no Programa, a retribuição da gestora, a receita líquida de exploração turística, a retribuição da Requerente; e todas as outras despesas e encargos da responsabilidade da Requerente, disponibilizadas de acordo com os termos dos Contrato;
- 17) Os encargos e os rendimentos da referida exploração turística repercutem-se diretamente na esfera da Requerente, sendo que a atividade de exploração dos apartamentos turísticos é desenvolvida pelos respetivos proprietários, não ocorrendo a transferência do "risco de negócio" para a entidade gestora (C...) nem participando esta na atividade exploratória com interesse próprio;
- 18) Desde 13 de agosto de 2008 que a Requerente passou a exercer a atividade de exploração de apartamentos turísticos, estando para o efeito registada com o CAE 55123 "apartamentos turísticos sem restaurante e enquadrada no regime normal e periodicidade trimestral em IVA e, em sede de IRS, na Categoria B no regime de

contabilidade organizada. Os imóveis propriedade da Requerente - S504 e S505 - estão afetos a "Serviços";

- 19) O enquadramento da Requerente - no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e, em sede de IRS, na Categoria 8 no regime de contabilidade organizada - resulta, não apenas das instruções que o representante fiscal da Requerente 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;
- 20) A convicção da Requerente, no sentido de que o seu enquadramento em sede de IRS (Categoria 8) estava correto, derivou, ainda, da inspeção de que foi objeto e, ainda, das inspeções tributárias efetuadas a diversos proprietários de imóveis no mesmo empreendimento turístico;
- 21) Em cumprimento das suas obrigações declarativas, por referência aos anos de 2012, 2013 e 2014, a Requerente entregou a sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS ;
- 22) Atendendo às referidas declarações de rendimentos foram emitidas as liquidações de imposto respetivas, na qual foram determinados os seguintes valores de rendimentos a tributar:

	2012	2013	2014
Resultado líquido	- 97 835,55	16 003,84	- 9 208,64
Resultado tributável	- 97 835,55	16 003,84	- 9 208,64
Retenções na fonte	14.235,60	19 255,21	16 907,11
Resultado liquidação	14.235,60	18 339,45	17 001,67

- 23) A Requerente foi, posteriormente, objeto de 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 n.ºs 012016.../.../... de 18 de

agosto de 2016, tendo a Requerente sido notificada, através do Ofício n.º..., datado de 11 de outubro de 2016, do respetivo Projeto de Relatório;

- 24) No Projeto de Relatório de Inspeção foram propostas correções à matéria coletável da Requerente, de € 143.442,98 quanto ao ano de 2012, de € 38.379,25 quanto ao ano de 2013 e ainda de € 56.818,50 quanto ao ano de 2014, em virtude da requalificação do rendimento obtido pela Requerente, de Categoria B para Categoria F, com base na orientação administrativa constante da Circular n.º 5/2013, de 2 de julho de 2013;
- 25) Por não se conformar com o citado Projeto de Relatório de Inspeção, a Requerente apresentou, em 19 de outubro de 2016, o seu requerimento de audição prévia; Não obstante a argumentação aduzida em sede de audição prévia, a Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção, no qual os Serviços de Inspeção Tributária mantiveram as correções à matéria coletável nos termos inicialmente propostos;
- 26) Atendendo às conclusões plasmadas no Relatório de Inspeção, a Requerente foi notificada dos atos tributários relativos aos anos de 2012, 2013 e 2014;

Em relação à argumentação em que esteia a sua pretensão, a Requerente aduz de novo, e com interesse para a decisão da causa:

- Não se diga, como faz a AT em sede de Resposta que "ainda que o acto *sub judice* padecesse de deficiências ao nível do discurso fundamentador, tais deficiências degradar-se-iam em meras irregularidades não essenciais", "[u]ma vez que, ainda assim, tais deficiências permitem o cabal esclarecimento do seu destinatário, possibilitando-lhe insurgir-se contra elas, como, aliás, fez a Requerente por via do presente pedido de pronúncia arbitrar (artigos 39.º e 40.º da Resposta da AT), porquanto, se a AT considera - como resulta da Resposta apresentada - que o ato está insuficientemente fundamentado, então, nesse caso, deverá extrair-se todas as consequências daí advenientes, com a consequente anulação dos atos tributários;
- Com efeito, aceitar que a falta de apresentação de um pedido de fundamentação do ato notificado (*in casu*, do Relatório de Inspeção Tributária) - uma vez que os atos de liquidação, fundamentados no referido Relatório, não poderiam ser fundamentados a posteriori -, faria, indevidamente, recair as consequências do não cumprimento da lei

- sobre aqueles que ela visa salvaguardar (os contribuintes) e não sobre quem a viola (a AT), o que na opinião da Requerente não deverá admitir-se;
- Ao contrário do que argumenta (erroneamente) a AT em sede da sua Resposta, a Requerente não procedeu ao seu enquadramento na categoria B, como "um simples acto de gestão do seu património particular";
  - Com efeito, o enquadramento como Categoria B por parte da Requerente foi, numa primeira fase, efetuado por orientação dos seus representantes fiscais e por parte da entidade gestora (B... e, posteriormente, C...), que adotou este mesmo enquadramento desde a abertura do empreendimento em 2006 e, posteriormente, pela Direção de Serviços do IVA;
  - É que, decorre do Código do IVA que a cedência de um apartamento mobilado e licenciado para serviços, a uma entidade terceira mediante retribuição, obriga o sujeito passivo a coletar-se como empresário em nome individual CAE 55123-Categoria B e a liquidar IVA aos adquirentes dos serviços, passando o imóvel a estar afeto à esfera empresarial do sujeito passivo - daí o registo do mesmo como estabelecimento estável na declaração de início de atividade da Requerente;
  - Por uma questão de coerência do sistema e de atuação de boa-fé por parte da AT, terá de se concluir que:
    - (i) Ou o rendimento da Requerente é enquadrado como sendo um rendimento empresarial (Categoria B) e, como tal, está sujeito a IVA;
    - (ii) Ou o rendimento da Requerente é enquadrado como sendo um rendimento predial e, por esse motivo, não está sujeito a IVA.
  - Os serviços de exploração dos imóveis em questão, prestados pela C... ao abrigo dos contratos de cessão da exploração turística celebrados com os proprietários dos apartamentos turísticos que integram o empreendimento turístico ... - nos quais se inclui a aqui Requerente - são prestações de serviços de alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro a terceiros, no âmbito de uma atividade hoteleira, razão pela qual, ao contrário da posição sufragada pelos Serviços de Inspeção Tributária na inspeção tributária (subjacentes aos atas de liquidação contestados), deverá entender-se que os rendimentos auferidos pela Requerente decorrentes dos

contratos de exploração turística celebrados são subsumíveis à tipologia de rendimentos empresariais e profissionais conexos com o exercício 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 (à data dos factos).

- A Requerente exerce a atividade que, nos termos dos contratos de cessão da exploração turística e nos termos do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de março, lhe é permitido exercer.
- Nos termos do artigo 45.º do Decreto-Lei 167/97, de 4 de julho "[a] exploração de cada empreendimento turístico deve ser da responsabilidade de uma única entidade" (n.º 1, sublinhado e negrito da Requerente), sendo que "[a] unidade de exploração do empreendimento não é impeditivo de a propriedade das várias fracções imobiliárias que o compõem pertencer a mais de uma pessoa" (n.º 2).
- Nessa medida, verifica-se que a Requerente jamais poderia - como invoca a AT - gerir a atividade mais do que efetivamente faz.

## **6. ALEGAÇÕES DA REQUERIDA**

Nas suas alegações, a Requerida, para além de reiterar toda a argumentação anteriormente expandida na resposta e de sintetizar os depoimentos testemunhais, não acrescentou, com relevância para a decisão da causa, nada que deva ser especialmente reproduzido.

## **7. JUNÇÃO DE DOCUMENTOS PELA REQUERENTE COM AS ALEGAÇÕES**

Com as alegações, a Requerente juntou quinze documentos.

A jurisprudência dos tribunais arbitrais tributários formados sob o patrocínio do CAAD tem sido no sentido da não admissibilidade de junção de documentos em qualquer momento posterior ao pedido (vejam-se, neste sentido, as decisões proferidas no processo 75/2012-T e no processo 212/2014-T).

Tal orientação tem principalmente por base o teor das alíneas c) e d) do n.º 2 do art. 10.º do RJAT, nos termos das quais as questões de facto que fundamentam o pedido devem ser identificadas com este (al. c)) e com o mesmo devem ser juntos os elementos de prova dos factos indicados (bem como a indicação dos meios de prova a produzir) (al. d)).

Daqui resulta com efeito, que, no processo arbitral tributário, em regra, o momento de apresentar documentos de prova é o da própria apresentação do pedido.

Note-se que esta norma sobre apresentação de prova é diferente, e portanto especial, em relação ao art. 423.º/2 do Código de Processo Civil, devendo ser interpretada enquanto tal.

Haverá então que concluir que a apresentação de elementos de prova em momento posterior ao da apresentação do próprio pedido não será, em princípio, de admitir, a não ser que haja motivos que justifiquem essa apresentação tardia.

Ora, no caso vertente, a Requerente não apresentou qualquer razão para a apresentação dos documentos com as alegações.

Sendo assim, considera-se que não deve ser admitida a junção ao processo dos documentos juntos pela Requerente com as alegações, devendo os mesmos ser desentranhados do processo.

Isto não se aplica ao documento 11, o qual é a cópia de uma decisão de um tribunal arbitral, e portanto não é um elemento de prova mas um elemento jurisprudencial auxiliar para a decisão do tribunal.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído em 03-07-2017, tendo sido o árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as respetivas formalidades legais e regulamentares (artigos 11.º, n.º 1, als. a) e b) do RJAT e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD), e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.

A cumulação de pedidos é legalmente admissível, ao abrigo do art. 3º, nº 1 do RJAT.

Não foram identificadas nulidades no processo.

### **III. QUESTÕES A DECIDIR**

A questão principal a decidir é a de saber se os rendimentos auferidos pela Requerente provenientes dos apartamentos integrados num empreendimento turístico se devem qualificar como rendimentos de carácter empresarial, enquadráveis na categoria B do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, ou se os se devem antes qualificar como rendimentos prediais, enquadráveis na categoria F do mesmo imposto.

### **IV – FACTOS PROVADOS E NÃO PROVADOS**

São os seguintes os factos provados considerados relevantes para a decisão da causa:

- 1) Em 5 de junho de 2007, a Requerente celebrou dois contratos-promessa de compra e venda com a sociedade B..., S.A. tendo por objeto cada um dos contratos uma fração de imóvel designada "Apartamento S504" e outra fração de imóvel designada "Apartamento S505", inscritas na matriz predial urbana da União de freguesias de ... e ... sob o artigo..., sob a letra D e E.
- 2) Nos termos dos contratos, as duas frações, a construir, ficam destinadas a ser classificadas como apartamentos turísticos para os fins previstos na lei portuguesa, ficando integradas fisicamente num de 13 edifícios, a constituir como propriedade horizontal, que por sua vez ficam destinados a ser classificados, mediante o respetivo processo de licenciamento, como unidade turística, com o nome "...".
- 3) Os contratos ficaram sujeitos à condição resolutiva de obtenção do licenciamento da unidade turística "...".

- 4) Na mesma data e através dos mesmos instrumentos, a Requerente assinou com a B..., S.A dois acordos sobre a exploração turística das unidades ... S504 e S505.
- 5) Nos termos dos contratos, a entidade vendedora – a sociedade B..., S.A – detém *ab initio* a qualidade de “entidade administradora” da futura unidade turística designada como “...”.
- 6) Nos termos dos contratos, a B..., S.A. tem o direito transferir a qualidade de “entidade administradora” para uma outra entidade a designar por ela.
- 7) Através dos contratos, a Requerente (adquirente das frações) encarrega a “entidade administradora” de exercer a exploração turística das frações.
- 8) Através dos contratos, a Requerente, futura proprietária das frações, encarrega a “entidade administradora” e esta aceita, prestar, em exclusividade, certos “serviços”.
- 9) Nos termos dos contratos, a sociedade D... é designada pela “Entidade Administradora” para assumir as responsabilidades de administração e gestão operacional relacionadas com a exploração turística (aluguer) da unidade “...”, por conta da proprietária”.
- 10) Nos termos dos contratos, a proprietária obrigou-se a assegurar a exploração turística (aluguer) da unidade turística, através dos serviços a prestar pela “entidade administradora”.
- 11) O acordo de exploração turística tinha uma duração inicial de dez anos.
- 12) Nos termos dos contratos, a “entidade administradora” obriga-se a realizar um esforço comercial razoável com vista à exploração turística da “unidade turística”.
- 13) Nos termos dos contratos, a “entidade administradora” exime-se da responsabilidade de suportar gastos com o “esforço comercial” que lhe cabe, dirigido à exploração da unidade, mas assume a responsabilidade de suportar os gastos com o marketing de todo o resort “...”.
- 14) Nos termos dos contratos, a “entidade administradora” assumiu a responsabilidade de suportar as despesas necessária com a cobrança dos preços devidos pelos hóspedes.
- 15) Nos termos dos contratos, a “entidade administradora” não é obrigada a entregar à proprietária as importâncias devidas mas não pagas pelos hóspedes.
- 16) Nos termos dos contratos, é à “entidade administradora” que cabe, no exercício de discricionariedade, fixar os preços a pagar pelos hóspedes.

- 17) Nos termos dos contratos, a responsabilidade por efetuar os pagamentos relacionados com as despesas operacionais da exploração ficou a caber à “entidade administradora” que, no entanto, efetuará tais pagamentos por conta da proprietária.
- 18) Para o efeito de suportar essas despesas, a proprietária deveria depositar periodicamente e sempre que requerida, os montantes necessários à ordem da “entidade administradora”.
- 19) Nos termos dos contratos, a proprietária obrigou-se a equipar os apartamentos adquiridos com o equipamento selecionado pela “entidade administradora”.
- 20) Nos termos dos contratos, a “entidade administradora” tinha o direito de retirar uma parte correspondente a 5% da receita bruta de exploração, que deveria alocar a um “fundo de reserva” destinado a financiar despesas de capital.
- 21) Nos termos dos contratos, à “entidade administradora” cabia a responsabilidade de assegurar os serviços de administração da propriedade, cabendo-lhe definir quais são esses serviços.
- 22) Nos termos dos contratos, a responsabilidade por efetuar os pagamentos relacionados com as despesas com a manutenção da unidade em condições de operacionalidade cabe à “entidade administradora” que, no entanto, realiza tais pagamentos por conta da proprietária.
- 23) Nos termos dos contratos, a “entidade administradora” ficava obrigada a informar a proprietária das intervenções de manutenção efetuadas nas frações, por decisão discricionária da “entidade administradora”.
- 24) Nos termos dos contratos, a “entidade administradora” tinha direito a uma remuneração pelos serviços prestados à proprietária, correspondentes a 25% da receita bruta de exploração, podendo esta compensação ser alterada por acordo entre as partes na vigência dos contratos.
- 25) Nos termos dos contratos, a proprietária ficava com o direito ao “rendimento líquido da exploração”.
- 26) Nos termos dos contratos, a “entidade administradora” ficava obrigada a fornecer à proprietária um relatório mensal sobre a conta da proprietária, a qual inclui a receita bruta das suas unidades, os custos da exploração da mesma, e o rendimento líquido da exploração.

- 27) Em 8 de fevereiro de 2008 foi depositado, junto da então Direção Geral do Turismo, o título constitutivo dos "Apartamentos ...".
- 28) Em 7 de julho de 2008 foi atribuída, pela Câmara Municipal de..., licença de utilização turística ao empreendimento "Apartamentos ...".
- 29) A Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva por parte da Requerida incidente sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado e sobre o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, tendo como âmbito temporal os anos de 2008 e 2009.
- 30) A Requerente foi notificada, por ofício nº..., da Direção de Finanças de Faro, datado de 8-11-2010, do resultado da inspeção aos anos de 2008 e 2009.
- 31) Tal procedimento de inspeção foi motivado pelo pedido de reembolso de IVA efetuado pela Requerente em relação ao período 2009-09T.
- 32) Nesse ofício diz-se:
- “Entretanto deu entrada nesta direção de finanças a informação nº ... de 2010/09/17, da Direção de Serviços do IVA – Divisão de Conceção, objeto de homologação em 2010/09/20, por parte do Sr Sub- Diretor 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 atividade de alojamento turístico (...). Como corolário do exposto, propõe-se o deferimento total do pedido de reembolso de IVA no montante de 22.916,77 euros”.
- 33) Em cumprimento das suas obrigações declarativas, por referência aos anos de 2012, 2013 e 2014, a Requerente entregou a sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS ;
- 34) Atendendo às referidas declarações de rendimentos foram emitidas as liquidações de imposto respetivas, na qual foram determinados os seguintes valores de rendimentos a tributar:

	2012	2013	2014
Resultado líquido	- 97 835,55	16 003,84	- 9 208,64
Resultado	- 97 835,	16 003,	- 9 208,

tributável	55	84	64
Retenções na fonte	14.235,60	19 255,21	16 907,11
Resultado liquidação	14.235,60	18 339,45	17 001,67

- 35) A Requerente foi sujeita 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 n.ºs 012016.../.../... de 18 de agosto de 2016, tendo a Requerente sido notificada, através do Ofício n.º..., datado de 11 de outubro de 2016, do respetivo Projeto de Relatório;
- 36) No Projeto de Relatório de Inspeção foram propostas correções à matéria coletável da Requerente, de € 143.442,98 quanto ao ano de 2012, de € 38.379,25 quanto ao ano de 2013 e ainda de € 56.818,50 quanto ao ano de 2014, em virtude da requalificação do rendimento obtido pela Requerente, de Categoria B para Categoria F, com base na orientação administrativa constante da Circular n.º 5/2013, de 2 de julho de 2013;
- 37) A Requerente apresentou, em 19 de outubro de 2016, o seu requerimento de audiência prévia;
- 38) A Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção, no qual os Serviços de Inspeção Tributária mantiveram as correções à matéria coletável nos termos inicialmente propostos;
- 39) A Requerente foi notificada dos atos tributários relativos aos anos de 2012, 2013 e 2014.

Não existem factos dados como não provados que tenham relevância para a decisão da causa.

Os factos considerados provados foram-no com base nos documentos juntos ao processo.

## **VI – FUNDAMENTAÇÃO**

Nos termos do art. 3º, nº 1, al. a) do CIRS, consideram-se rendimentos empresariais e profissionais “Os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária”.

Nos termos do artigo 8º, nº 1 do mesmo código, com a redação em vigor à data dos factos relevantes, consideravam-se “rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares.”

A questão que divide as Partes no presente litígio é a de saber se os rendimentos obtidos pela Requerente, relacionados com a sua propriedade das frações que detém e detinha no período relevante, no empreendimento turístico “...”, se deve enquadrar na primeira ou na segunda destas categorias de rendimentos para efeitos de IRS.

Como se deduz dos factos considerados provados, e nomeadamente dos que respeitam aos contratos pelos quais a Requerente adquiriu as frações imobiliárias em causa, tais contratos são contratos atípicos, que não se podem enquadrar nem na categoria de contratos de arrendamento, nem na categoria de contratos de cessão de exploração de estabelecimento comercial.

Num contrato de arrendamento típico, bem como num contrato de cessão de exploração de estabelecimento típico, é convencionada uma renda a favor do locador/cedente, não existindo para este qualquer obrigação de financiar as atividades comerciais que venham a ser desenvolvidas pelo locatário/cessionário, nem existindo qualquer participação do locador/cedente no risco da atividade a ser desenvolvida pelo locatário/cessionário.

Verificando-se tais circunstâncias, existe associação do locador/cedente ao negócio do locatário/cessionário, a qual faz com que já não se esteja perante um contrato de locação ou cessão de exploração de estabelecimento típicos.

No caso dos contratos celebrados entre a Requerente e a sociedade B..., S.A., a Requerente assume grande parte do risco da atividade de exploração turística, uma vez que não tem direito a uma remuneração fixa, mas o seu rendimento é a “receita líquida de exploração”

das suas frações. Por outro lado, a Requerente está obrigada a financiar a maior parte das despesas com a exploração das frações e com a sua manutenção.

Também não se pode dizer que se esteja perante um simples contrato de prestação de serviços de gestão, entre a Requerente e a “entidade administradora”, pelo qual a segunda prestasse à primeira o serviço de gerência dos apartamentos turísticos, pois a “entidade administradora” mantém um grau muito significativo de autonomia nas decisões de gestão, nas quais a Requerente não pode intervir mesmo que o quisesse, e tem a responsabilidade de assumir por sua conta algumas das despesas relacionadas com a exploração, como as despesas de marketing e as despesas com a cobrança das dívidas dos hóspedes.

Existem já várias decisões, todas prolatadas por tribunais arbitrais constituídos sob o patrocínio do CAAD, sobre a mesma questão que aqui nos ocupa.

Não é o caso do acórdão do TCAN, de 20 -01-2005, proferido no proc. n.º 325/04, indicado pela Requerida em apoio da sua tese. Neste processo, estava em causa um contrato pelo qual um proprietário de uma fração afeta a serviços e comércio, mas no qual nunca tinha sido exercida qualquer atividade comercial anteriormente, cede, mediante uma renda, o uso desse espaço.

No caso em apreço, precisamente, não existe uma renda.

A Requerente, proprietária dos apartamentos, tem direito à receita da exploração turística desses apartamentos, líquida dos encargos resultantes da mesma.

Estando incluídos nesses encargos os encargos diretamente suportados pela entidade administradora (com marketing e cobrança de preços devidos pelos hóspedes) e a própria remuneração da entidade administradora.

As decisões arbitrais que até agora se pronunciaram no sentido de que, numa situação como a que está em causa nos presentes autos, os rendimentos do proprietário não se enquadram na categoria B (processos 270/2017-T e 275/2017-T) basearam-se na interpretação do termo “exercício de uma atividade” (inseto na al. a) do n.º 1 do art. 3.º do CIRS).

E concluíram tais decisões que, numa situação como a do caso vertente, o proprietário da fração não exerce a atividade comercial em causa (exploração turística) porque cabe à “entidade administradora” *assegurar* a exploração turística da fração imobiliária.

É certo que é a “entidade administradora” quem pratica os atos materiais de gestão, da mesma maneira que o faria um gerente. Por outro lado, não é completamente certo, para nós ao menos, que a “entidade administradora” seja quem, em exclusivo, *assegura* a exploração dos apartamentos. A proprietária (a Requerente) também *assegura* a exploração, quando, desde logo, é a responsável por equipar as frações de modo a que estas possam ser exploradas em termos turísticos; mas também e em particular, *assegura* a exploração quando é chamada a financiar as despesas decorrentes dessa exploração. Note-se que só é entregue à proprietária a receita líquida da exploração, o que significa que é ela quem suporta as despesas da exploração, mas, além disso, ela pode a qualquer momento ser solicitada a efetuar financiamentos das despesas da exploração.

Um conceito estreito de “exercício de atividade comercial”, entendido como a prática direta dos atos materiais de gestão, como o que é proposto, e que exclui aquele que explora indiretamente, através de mandato, como o de qualquer gerente, levaria a resultados inaceitáveis.

E se usarmos um conceito igualmente restrito e literal do termo “rendas de prédios”, tal como consta do artigo 8º, nº 1, também chegaremos à conclusão de que a remuneração a que a Requerente tem direito com base no contrato que celebrou com a “entidade administradora” não se configura como uma renda. A renda é uma quantia certa e regular, que é paga como contrapartida do direito de gozo de um bem imóvel (neste sentido o art. 1040º do Código Civil).

A remuneração da Requerente é, pelo contrário, o lucro, ou, dito de outro modo, a receita líquida de exploração dos apartamentos. Esta remuneração não tem as características de uma renda, mesmo no conceito amplo do art. 8º, nº 2 do CIRS.

Além disso, o contrato celebrado entre a Requerente e “entidade administradora” não cede a esta o gozo do imóvel, e a prova de que assim é está em que a “entidade administradora”

não tem o direito de reter para si as receitas da exploração, pois estas não lhe pertencem. Por outro lado, nos termos desse mesmo contrato, a “entidade administradora” obriga-se para com a proprietária a levar a cabo a exploração turística dos apartamentos. O que significa que não estamos perante um contrato pelo qual se cede o gozo de um bem imóvel.

Resumindo: se o contrato não tem como objeto a cedência do gozo de um bem imóvel; se através do contrato a entidade gestora se obriga a gerir; se a entidade gestora não pode reter para si o produto da exploração, mas esse produto cabe à proprietária; se a proprietária é quem suporta o custo com a exploração turística dos apartamentos; se a proprietária apenas tem direito ao lucro da exploração e não a uma renda fixa, não se pode dizer que se está perante uma renda predial. Antes haverá que concluir que os rendimentos em causa provêm do exercício de uma atividade comercial, no caso a exploração de um empreendimento turístico, cujo modo de gestão é organizado em moldes sui generis, mas que não impede que a titular da exploração seja a Requerente. E, nessa medida, tais rendimentos só podem ser enquadrados na al. a) do nº 1 do art. 3º do CIRS.

Posto isto, há ainda que dizer algo sobre a relevância da informação prestada pela Autoridade Tributária à Requerente.

No ofício através do qual notificou a Requerente do resultado da inspeção, a Autoridade Tributária comunicou-lhe o seu entendimento sobre o enquadramento fiscal da situação fiscal da Requerente: “estamos perante um contrato de mandato em que o proprietário da unidade nomeia outra entidade para, por sua conta, exercer a atividade de alojamento turístico (...).”

Em consequência desse entendimento, foi concedido à Requerente deduzir o IVA suportado com o equipamento dos apartamentos adquiridos, o que tem como pressuposto que a atividade da Requerente está sujeita a IVA. Não é, portanto, uma atividade de locação de bens imóveis, pois esta está isenta de IVA (conforme art. 9º al. 29) do CIVA).

Ora, a posição que a Requerida pretende agora fazer valer no que diz respeito ao enquadramento dos rendimentos da Requerente é o contrário do entendimento que então veiculou e levou ao conhecimento da Requerente. É a de que a Requerente não exerce

nenhuma atividade comercial, mas apenas faz uma gestão passiva do seu património imobiliário, a qual nunca ficaria sujeita a IVA.

Se, ao abrigo do princípio da colaboração recíproca (art. 59º da LGT), os contribuintes têm direito a ser informados pela administração tributária sobre os seus direitos e obrigações (al. m)), a administração tributária não pode, sob pena de violação do mesmo princípio de colaboração, atuar de modo contrário ao das informações que presta ao contribuinte.

Alinhamos, quanto a este ponto, com o decidido no processo 271/2017-T, em que se diz: “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 (...)”.

Em face de todos os argumentos expostos, há que concluir que as liquidações objeto destes autos padecem do vício de violação de lei e, como tal, não podem subsistir na ordem jurídica, o que se declara.

## **VI. DECISÃO**

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita decide julgar-se integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando-se os atos objeto de pronúncia, com todas as consequências legais.

## **VII. Valor da utilidade económica do processo**

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de 34.740,96 euros.

## **VIII. Custas**

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 1.836,00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 5 de março de 2018

O Árbitro Singular

Nina Teresa Sousa Santos Aguiar