

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 508/2019-T

Tema: IVA – Direito à dedução.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., S.A. pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral, 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 (adiante AT ou Requerida), com o objectivo de obter a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, de 12 de Maio de 2019 referente aos actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016... e 2016... e consequentes juros compensatórios.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 29 de Julho de 2019 e automaticamente notificado à AT.

Em conformidade com o preceituado na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 7 de Outubro de 2019.

A AT respondeu, defendendo a improcedência do pedido.

Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, dado não ter sido solicitada a produção de qualquer prova e em face do teor da matéria contida nos autos. Tendo as Partes sido convidadas a apresentar alegações escritas, fizeram-no em 25 de Novembro de 2019 e em 3 de Dezembro de 2019.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

II. MATÉRIA DE FACTO

1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente é uma sociedade comercial, sob a forma anónima, que tem como objecto a *“Administração de bens e valores, designadamente imobiliários, mantidos como reserva ou para fruição, na gestão e arrendamento de imóveis próprios, incluindo a sua utilização para fins turísticos, nomeadamente alojamento mobilado de curta duração; na compra de prédios para habitação dos seus acionistas e, ainda, na construção de imóveis, na celebração de negócios de compra, compra para revenda e venda de*

imóveis, bem como na prestação de serviços de administração, de formação e de consultadoria imobiliária, financeira, técnica e de gestão.”

- B)** A Requerente encontra-se registada com a actividade de Arrendamento de bens imobiliários (actividade principal - CAE 68200), Outras actividades de consultoria para os negócios e a gestão (actividade secundária), e Compra e venda de bens imobiliários (actividade secundária);
- C)** A Requerente utiliza um conjunto de imóveis, infra-estruturas e outros activos (registados no seu balanço), que compõem uma unidade de negócio designada por “...”, na qual desenvolve a actividade de alojamento local;
- D)** A Requerente dispõe de um alvará de alojamento local, de 12 de Outubro de 2010, emitido pela Câmara Municipal de ...;
- E)** A Requerente não efectuou nenhum registo de alojamento local junto da Câmara Municipal de ...;
- F)** No âmbito de acções inspectivas aos anos de 2013 e de 2014 foram apuradas correções correspondentes a IVA deduzido indevidamente com fundamento na inexistência de uma actividade económica e com referência a imóveis não utilizados em fins empresariais, no valor de €25.853,02 para o ano de 2013 e €14.938,61 para o ano de 2014;
- G)** Pelo ofício n.º..., de 8.08.2016 foi a Requerente notificada, através de carta registada para exercer o direito de audição-prévia;
- H)** O sujeito passivo não apresentou resposta em sede de audição-prévia;
- I)** Pela prestação de serviços de alojamento e estadia na “...”, a Requerente debitava aos seus clientes, nos anos de 2013 e 2014, um valor diário médio de €100 por quarto duplo;
- J)** A divulgação dos serviços de alojamento e estadia foi inicialmente realizada através de publicidade direccionada a clientes-alvo da rede de contactos dos proprietários da Requerente sendo, actualmente, potenciada pelos próprios clientes (satisfeitos com a experiência) e pela página na internet criada para o efeito (<http://...>);

- K)** Durante os exercícios em causa de 2013 e 2014, a Requerente incorreu em diversos gastos no âmbito das suas actividades, incluindo: (i) gastos com bens afectos à sua actividade económica e (ii) gastos relativos a imóveis utilizados para fins empresariais;
- L)** Do Relatório de Inspeção Tributária consta a desconsideração do IVA deduzido pela Requerente por referência a facturas cujos montantes foram suportados no âmbito da actividade de exploração turística da "...", concretamente respeitantes a: (i) construção da "..."; (ii) máquina fotográfica; (iii) manutenção da piscina; e (iv) manutenção de elevadores;
- M)** A 24 de Março de 2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra os actos de liquidação de IVA respeitantes aos anos 2013 e 2014 identificados nos autos;
- N)** Tendo sido notificada do indeferimento da reclamação graciosa, a Requerente apresentou em 5 de Julho de 2018 recurso hierárquico.
- O)** A 12 de Dezembro de 2016, a Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado adicionalmente.

Não ficou provado que a notificação do projecto de relatório de inspecção tributária foi devolvido com a indicação de "objecto não reclamado".

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III. MATÉRIA DE DIREITO

As principais questões que se colocam nos presentes autos são as de saber se i) se houve preterição do direito de audição-prévia, ii) se os gastos incorridos com a actividade de alojamento local são ou não dedutíveis e iii) se os gastos incorridos com os imóveis utilizados para fins empresariais devem ou não ser desconsiderados.

Neste contexto, defende a Requerente o seguinte:

1. A Inspeção tributária concluiu, por referência aos exercícios de 2013 e 2014, pela desconsideração do IVA deduzido pela requerente por referência a facturas cujos montantes foram suportados no âmbito da já referida actividade de exploração turística da "...", concretamente respeitantes a: (i) construção da "..."; (ii) máquina fotográfica; (iii) manutenção da piscina; e (iv) manutenção de elevadores;
2. Para chegar a esta conclusão, a Inspeção tributária baseia-se numa alegada inexistência de actividade económica por parte da requerente, referindo que:

“(...) estes bens não estão direta e exclusivamente afetos ao exercício de uma actividade económica. Todos os montantes referidos anteriormente respeitam a IVA deduzido relativo à parte do alojamento, o qual importa salientar o seguinte:

- o alojamento apenas serviu para alojar o presidente do conselho de administração, sua família e rede de contactos, conforme é assumido por este na resposta à notificação;

- a resposta da Câmara Municipal de ... e do Turismo de Portugal vai no sentido da inexistência de qualquer alojamento local em nome do sujeito passivo;

- o site que foi indicado na resposta à notificação como sendo o site divulgador do espaço não aparece nas pesquisas feitas na internet, só se conseguindo aceder ao mesmo colocado todo o endereço na barra de endereços;

- verificou-se que na maioria dos casos (na totalidade no ano de 2014) independentemente do nome e NIF em que está emitida a fatura de alojamento/estadia as mesmas se encontram registadas na conta 21.1 de B..., Presidente do Conselho de Administração do sujeito passivo em análise;

- o sujeito passivo não se encontra registado com o CAE relativo aos alojamentos locais”;

3. Mais entendeu a Requerida, em sede de Inspeção Tributária, a impossibilidade de regularização do IVA relativo a imóveis pela Requerente que considerou não serem utilizados para fins empresariais;
4. No caso concreto, para sustentar a inexistência de uma actividade económica exercida pela Requerente, a Inspeção tributária utiliza repetidamente e transversalmente os seguintes argumentos principais: (i) o facto de os hóspedes do alojamento apenas terem sido, nos exercícios em causa de 2013 e 2014, maioritariamente, a família e rede de contactos dos proprietários; (ii) a inexistência de alojamento local registado em nome da requerente, alegadamente corroborada pela Câmara Municipal de ... e pelo Turismo de Portugal; (iii) o facto de não ter conseguido aceder ao site do alojamento local em causa através da pesquisa que efectuou na internet; (iv) o facto de ser alegadamente imputado ao Presidente do Conselho de Administração o pagamento de diversas estadias.
5. Em geral, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a considerar que: *“I - A lei fiscal não define o que é o exercício de uma actividade comercial ou industrial, sendo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo há muito firmada, tem aceite que a actividade comercial se revela numa acção de mediação entre a oferta e a procura com susceptibilidade de gerar lucros, ganhos, rendimentos para quem nela se lança, susceptibilidade que pode não vir, no final, a concretizar-se e pode mesmo gerar perdas, enquanto a actividade industrial é uma actividade de construção ou alteração de bens. II - O conceito de comércio adoptado pelo legislador fiscal não se identifica com o conceito jurídico-privado do Código Comercial, sendo um conceito próprio, de natureza económica onde se inscreve toda a actividade (ainda que expressa em um só acto) que tenha por fim objectivo um lucro. III - 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 e, se existir a incorporação de novas utilidades no bem objecto da actividade*

em questão, haverá uma actividade industrial Ac. do S.T.A., de 12/05/65, in Ap. Diário do Governo, de 01/03/66 e de 03/12/91 e 26/02/92, in Recs. 13.398 e 13.529.” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 24/02/2016, proferido no âmbito do processo n.º 0580/15 – sublinhado nosso);

6. Existe um conceito específico de “*actividade económica*” que se considera para efeitos de IVA, o qual, recorda-se, corresponde a “*qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência*” (cfr. artigo 9.º da Directiva IVA);
7. No que respeita à concretização do conceito de “*actividade económica*”, existe inúmera jurisprudência e doutrina, destacando-se no plano nacional, a análise de SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA (“*Pro rata revisitado: Actividade económica, Actividade acessória e Dedução do IVA na Jurisprudência do TJUE*”, in “*Ciência e Técnica Fiscal*” n.º 417, Janeiro-Junho de 2006, págs. 101 a 130): *O conceito de actividade económica é um conceito que procura distinguir, de um ângulo material ou substancial, entre actividades que em princípio exigem inputs sujeitos a IVA e actividades que os não exigem. Contudo, ele pode ser completado e clarificado se atendermos à natureza complementar ou autónoma da natureza da relação jurídica. Se a relação jurídica tem um sinalagma prestação/dívida, temos uma situação; se a relação jurídica tem um sinalagma direito/dívida, sem novos deveres de prestação, a situação é outra.*”
8. Assim, resulta do que já ficou anteriormente explanado que, para que se verifique a existência de uma “*actividade económica*” especificamente em sede de IVA é preciso que ocorra, entre outras hipóteses e nomeadamente como sucede no caso concreto, (i) a exploração de um bem corpóreo (neste caso, os imóveis que integram a ...) (ii) com o propósito último de obtenção de receita (iii) com carácter de permanência;
9. Ora, no caso em concreto, a Inspecção tributária, numa primeira fase, e depois a AT já em sede de recurso hierárquico (e da precedente reclamação graciosa), nunca colocam em causa a realização dos alojamentos ou estadias a que correspondem as facturas

emitidas pela requerente, aceitando, assim, que existiram, efectivamente, “operações económicas”; antes se insurgem contra o facto de os hóspedes terem sido, maioritariamente, familiares ou pessoas que integram a rede de contactos dos proprietários da ..., como se viu *supra*;

- 10.** Essa proibição não só não existe, como o Código do IRC prevê, no seu artigo 63.º, regras que se aplicam no relacionamento entre entidades com “relações especiais”, exigindo-se que sejam “*contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis*”, que foi o que a requerente fez no caso concreto, tendo cobrado aos familiares dos seus sócios e membros do Conselho de Administração e às demais pessoas que integram a sua rede de contactos (ou integravam, à data dos factos) os montantes que cobrou a qualquer outro hóspede pela estadia ou alojamento na ...;
- 11.** Acresce que o Código do IVA qualifica como prestações de serviços a título oneroso “*as prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma*” (cfr. alínea b), do n.º 2, do artigo 4.º), de onde resulta que, no limite, também estas operações constituem uma “actividade económica” para efeitos de IVA e estão, consequentemente, sujeitas a este imposto.
- 12.** Como é normal no desenvolvimento de um qualquer negócio, a Requerente optou pela estratégia de negócio que entendeu mais adequada ao seu perfil: a divulgação da ..., como alojamento turístico, quer no seio da sua rede de contactos, quer junto dos familiares mais próximos dos sócios da requerente, acreditando no efeito multiplicador da recomendação pessoal (o simples “passa-palavra”), até porque, quando se está localizado numa zona do interior-centro do País, como é o caso de ..., não se pode confiar apenas na mera divulgação do negócio em “amálgama”, sem apresentar factores diferenciadores.
- 13.** Aquele tipo de divulgação foi, pois, a estratégia de negócio escolhida para o desenvolvimento da clientela da ..., aqui escrutinada e colocada em causa pela AT, que concluiu precipitadamente que a mesma corresponderia à inexistência de uma

actividade económica no verdadeiro sentido do termo, imiscuindo-se, desta forma, na liberdade de gestão da requerente, atitude esta que coloca em causa a liberdade de iniciativa económica e de empresa dos contribuintes, constitucionalmente consagrada no artigo 61.º, n.º 1 (“*A iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral*”), no artigo 80.º, alínea c) (“*A organização económico-social assenta nos seguintes princípios: (...) c) Liberdade de iniciativa e de organização empresarial no âmbito de uma economia mista;*”) e artigo 86.º (onde se refere, em especial, que “*O Estado só pode intervir na gestão de empresas privadas a título transitório, nos casos expressamente previstos na lei e, em regra, mediante prévia decisão judicial*”), todos da Constituição da República Portuguesa (CRP);

- 14.** Ora, parece evidente, atento tudo o que foi dito e ficou aqui provado, que não se oferecem dúvidas quanto ao propósito empresarial dos encargos aqui em causa, senão vejamos: i) os gastos incorridos com a construção da “...” correspondem à construção de um espaço temático e que constitui mais uma característica de diferenciação e consequente vantagem concorrencial deste alojamento turístico face aos demais daquela região; (ii) os gastos incorridos com fotografias do local serviram naturalmente para o melhoramento do site e divulgação da “...” e até, inclusivamente, para decoração do local; (iii) os gastos com a manutenção do jardim não visaram outro objectivo senão o de manter o jardim em estado apresentável e agradável aos seus hóspedes; e por último (iv) os gastos com a manutenção de elevadores constituem um elemento fundamental de qualquer estabelecimento aberto ao público, na medida em que são uma alternativa de mobilidade para eventuais hóspedes portadores de deficiências ou dificuldades motoras;
- 15.** A AT aceita a tributação destes rendimentos em sede de IVA e, bem assim, em sede de IRC, pois nunca coloca em causa o imposto liquidado no âmbito do exercício da actividade de alojamento local pela requerente (apenas quer afastar a dedutibilidade do IVA suportado a montante, é só para esse efeito que não há actividade), o qual, a concluir-se pela inexistência desta actividade, jamais poderia ser cobrado pelo Estado!

16. Com efeito, a requerente demonstradamente liquidou o IVA devido nas facturas emitidas por referência aos serviços de alojamento local prestados, tendo o referido imposto sido entregue nos cofres do Estado, não havendo, por isso, dúvidas quanto ao facto de os recursos adquiridos terem sido utilizados em operações no âmbito das quais foi liquidado imposto, conferindo, nessa medida, o direito à dedução do IVA suportado com a aquisição desses mesmos recursos, ao abrigo do disposto nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA.
17. Consequentemente, o acto de liquidação relativo ao exercício de 2014 enferma, nesta parte, de vício de violação do artigo 23.º do CIRC, na redacção que nesse ano vigorava, devendo por isso ser anulado, e procedendo consequentemente o pedido arbitral.”;
18. Ainda nesta sede, vem a AT sustentar, residualmente, que 3 das facturas em causa para além de respeitarem a bens não afectos a uma actividade económica, “não cumprem o disposto no artigo 36.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado”;
19. Não obstante a AT não identifica quais os requisitos que alegadamente considera estarem em falta nas facturas aí identificadas (vejam-se as págs. 54 a 57, ponto III.2.1.3.1 do referido **Doc. n.º 10**); sendo que a AT, na decisão de indeferimento do recurso hierárquico apresentado pela requerente, limita-se a remeter, nesta matéria, para o referido ponto III.2.1.3.1 do RIT (cfr. parágrafo 5.23 da pág. 7 da Informação constante do **Doc. n.º 9**);
20. Em última análise, por tudo o que ficou demonstrado e provado, sempre se dirá que a não aceitação da dedutibilidade do IVA suportado pela requerente com os encargos aqui em causa, ao abrigo do artigo 20.º do Código do IVA, viola, para além desta norma, as disposições da Directiva IVA nesta matéria, mais concretamente o artigo 168.º, já que “*qualquer norma ou prática administrativa que imponha uma restrição geral ao direito de deduzir quando existir uma utilização para fins empresariais ou profissionais dos bens ou serviços adquiridos constitui uma violação inadmissível ao art. 17.º da Sexta Directiva [actual artigo 168.º da Directiva IVA] (cf. Casos Comissão/ França, proc. 50/87 [1988]; Lennartz, proc. 97/90 [1991]; Gabalfrisa SL, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]).*” (cfr. REIS, MARGARIDA, “*O direito à dedução no Imposto sobre o*

Valor Acrescentado – Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia”, in “Julgar” n.º 15, págs. 129 a 149, Coimbra, 2011).

Por sua vez a Requerida defende, sinteticamente, o seguinte:

1. “a reclamante foi notificada do projeto do Relatório da referida ação de inspeção, pelo ofício n.º..., de 08-08-2016 para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição nos termos do art.60º da LGT e art.60º do RCPITA. (cf. f/. 76 e 77 dos autos). Esta notificação foi enviada por carta registada RF ... PT e veio devolvida com indicação de “objeto não reclamado”, no entanto, pelo estatuído no nº1 do art.39º do CPPT, considera-se que o sujeito passivo se encontra notificado”. (cf. fl. 87-verso e 88 dos autos);
2. Ora, nos termos do artigo 43.º do RCPITA *“presumem-se notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contatados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta”*;
3. O direito à dedução deveria, em princípio, contemplar a totalidade do IVA suportado a montante, qualquer que fosse a natureza dos inputs, mas, porque esse direito está relacionado com a realização de operações tributáveis, sempre que as aquisições se destinam a operações isentas [com exceção das previstas na alínea b) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA] ou fora do campo de incidência do IVA, tal direito à dedução não se observará;
4. À data dos factos, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de março, estabelecia o regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, que no seu art.º 26.º determinava a obrigação de parecer favorável do pedido de licenciamento da câmara municipal e do Turismo de Portugal, I.P.;
5. Por outro lado, os SIT descreveram as seguintes irregularidades e incongruências (excertos do capítulo III.2.3.1 do RIT): “Ora, em relação aos montantes de IVA

deduzidos relativos às faturas mencionadas nos pontos III.2.1.1.1, III.2.1.1.3, III.2.1.1.5, III.2.1.1.11, tal não acontece, atendendo a que estes bens não estão direta e exclusivamente afetos ao exercício de uma atividade económica. Todos os montantes referidos anteriormente respeitam a IVA deduzido relativo à parte do alojamento, o qual importa salientar o seguinte:

- o alojamento apenas serviu para alojar o presidente do conselho de administração, sua família e rede de contactos, conforme é assumido por este na resposta à notificação;
- a resposta da Câmara Municipal de ... e do Turismo de Portugal vai no sentido da inexistência de qualquer alojamento local em nome do sujeito passivo;
- o site que foi indicado na resposta à notificação como sendo o site divulgador do espaço não aparece nas pesquisas feitas na internet, só se conseguindo aceder ao mesmo colocando todo o endereço na barra de endereços;
- verificou-se que na maioria dos casos (na totalidade no ano de 2014) independentemente do nome e NIF em que está emitida a fatura de alojamento/estadia as mesmas se encontram registadas na conta 21.1 de B..., Presidente do Conselho de Administração do sujeito passivo em análise;
- o sujeito passivo não se encontra registado com o CAE relativo aos alojamentos locais.”

Ademais ficou provado que não existem evidências de que os hóspedes tenham pago os serviços de alojamento que alegadamente usufruíram, senão vejamos (ponto III.1.3 do RIT): “- os pagamentos existentes relativos à parte dos alojamentos são na sua maioria feitos através de transferências ordenadas pelo Sr. Eng.º B...;

- a maioria das faturas emitidas em 2013 e a totalidade em 2014 relativas às “estadias/alojamento”, independentemente do nome em que foi emitida encontram-se registadas na conta 21 – Clientes do Sr. Eng.º B...;”

- 6.** Atendendo a que os activos fixos tangíveis (obras e construções na ...— art.º matricial ... – novo espaço habitacional) não estão afectos à actividade da Requerente, tal situação

comporta a regularização de parte do IVA que havia sido deduzido inicialmente quando as obras foram realizadas, nos termos do artigo 26.º do Código do IVA

7. Assim, tendo em consideração tudo o que foi relatado na presente informação, somos de opinião não assistir razão à recorrente, não se vislumbrando qualquer ilegalidade relativamente às liquidações reclamadas, porquanto não enfermam de vícios, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira, agido em conformidade com o quadro legal vigente;
8. Pelo que, não se verificando qualquer preterição de formalidades legais no procedimento que possa ferir de anulabilidade ou nulidade o ato tributário, nem tendo sido acrescentados elementos suficientes capazes de contrariar a decisão recorrida, deverá o presente recurso ser julgado improcedente.”

Vejamos o que deve ser entendido.

A. Direito de Audição-Prévia

1. A Requerente alegou não ter recebido por correio o projecto do relatório de inspecção, nem qualquer aviso relativo ao objecto postal em causa –, não tendo, por conseguinte, tido oportunidade de se pronunciar sobre as correcções que a AT se propunha efectuar.
2. Por sua vez, a Requerida alega ter sido notificada a Requerente do referido projecto, pelo ofício n.º..., de 8.08.2016, remetendo para fls. 76 e 77 dos autos, sem, contudo, ter junto ao presente processo aquelas folhas ou o procedimento administrativo tributário.
3. Seguindo o entendimento da Jurisprudência nesta matéria, entende-se que, não obstante a ilegalidade, tendo em conta que a Requerente teve oportunidade de se pronunciar, como efectivamente se pronunciou, sobre todas as questões relativamente às quais lhe deveria ter sido previamente concedida a faculdade de se pronunciar previamente à liquidação, ficou sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para exercício do direito de audiência prévia à liquidação (cfr. acórdão do STA, de 26 de Setembro de 2018 proferido no processo n.º 1506/17.8BALSb, e acórdão de 22 de Janeiro de 2014, proferido no processo n.º 441/13, disponível em www.dgsi.pt);

4. Ou seja, entre as situações em que se admite que não se produza o efeito anulatório da preterição do direito de audiência prévia, a par daquelas em que se demonstre que o exercício desse direito não poderia influenciar de modo algum a decisão, contam-se também aquelas em que, tendo sido omitida a audiência no procedimento de primeiro grau, o interessado teve a oportunidade de se pronunciar em procedimento de segundo grau;
5. Assim, considerando que foi deduzida reclamação graciosa contra os actos de liquidação *sub judice* e posteriormente recurso hierárquico, sendo a decisão impugnada nos presentes autos o indeferimento do recurso hierárquico, uma vez que a Requerente teve a oportunidade de se pronunciar sobre as correcções efectuadas pela AT, entende-se por sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para o exercício de audiência prévia.

B – IVA deduzido relativo a encargos suportados com a actividade de alojamento local

6. Alega a AT que a Requerente não desenvolve nenhuma actividade económica. Em consequência, defende-se que *Todos os montantes referidos anteriormente respeitam a IVA deduzido relativo à parte do alojamento, o qual importa salientar o seguinte: - o alojamento apenas serviu para alojar o presidente do conselho de administração, sua família e rede de contactos, conforme é assumido por este na resposta à notificação; - a resposta da Câmara Municipal de ... e do Turismo de Portugal vai no sentido da inexistência de qualquer alojamento local em nome do sujeito passivo; - o site que foi indicado na resposta à notificação como sendo o site divulgador do espaço não aparece nas pesquisas feitas na internet, só se conseguindo aceder ao mesmo colocado todo o endereço na barra de endereços;- verificou-se que na maioria dos casos (na totalidade no ano de 2014) independentemente do nome e NIF em que está emitida a fatura de alojamento/estadia as mesmas se encontram registadas na conta 21.1 de B..., Presidente do Conselho de Administração do sujeito passivo em análise;- o sujeito passivo não se encontra registado com o CAE relativo aos alojamentos locais”.*

7. Por sua vez alega a Requerente o seguinte: i) os gastos incorridos com a construção da “...” correspondem à construção de um espaço temático e que constitui mais uma característica de diferenciação e consequente vantagem concorrencial deste alojamento turístico face aos demais daquela região; (ii) os gastos incorridos com fotografias do local serviram naturalmente para o melhoramento do site e divulgação da “...” e até, inclusivamente, para decoração do local; (iii) os gastos com a manutenção do jardim não visaram outro objectivo senão o de manter o jardim em estado apresentável e agradável aos seus hóspedes; e por último (iv) os gastos com a manutenção de elevadores constituem um elemento fundamental de qualquer estabelecimento aberto ao público, na medida em que são uma alternativa de mobilidade para eventuais hóspedes portadores de deficiências ou dificuldades motoras.
8. Com relevância para a apreciação da questão que se coloca importa saber que o IVA é um imposto geral sobre o consumo, em que se tributam as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias de bens, recaindo sobre a despesa.
9. No regime geral, o IVA é um imposto sobre o consumo em que o montante da dívida de cada sujeito passivo é apurado através do chamado método de dedução do imposto, do crédito do imposto ou método indirecto subtractivo.
10. Nos termos do artigo 19.º do Código do IVA, “*para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram*”, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.
11. De acordo com o n.º 1 do artigo 20.º do mesmo Código só poderá deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações referidas nas suas alíneas a) e b), nomeadamente, “*transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas*”.
12. Sendo um imposto indirecto de matriz comunitária e plurifásico, o IVA atinge tendencialmente todo o acto de consumo, sendo o direito à dedução um elemento

essencial do funcionamento do imposto, devendo garantir a sua principal característica – a neutralidade.

13. É jurisprudência constante do TJUE que, sendo o direito à dedução um elemento fundamental do regime de IVA, só é possível limitar este direito nos casos expressamente previstos pela Directiva IVA e, ainda assim, com respeito pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade, não se podendo esvaziar o sistema comum do IVA do seu conteúdo.
14. Tal como se salienta no Acórdão BP Soupergaz, o chamado método substractivo indirecto, das facturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fracionados, é o mecanismo essencial de funcionamento deste tipo de imposto. Como se refere nas conclusões deste Acórdão, *“A este respeito, o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, que faz parte integrante do mecanismo do imposto sobre o valor acrescentado, não pode, em princípio, ser limitado e exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante, tem incidência no nível do encargo fiscal e deve aplicar-se similarmemente em todos os Estados-Membros, de modo que só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela diretiva.”*¹
15. Mais se defende que *“as disposições que prevêem derrogações ao princípio do direito à dedução do IVA, que garante a neutralidade deste imposto são de interpretação restrita”*².
16. Por isso, o princípio da neutralidade do IVA exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida caso os requisitos substanciais tenham sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais.³
17. Neste contexto, de acordo com o TJUE, desde que a Administração Fiscal disponha dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo, enquanto destinatário das operações, é devedor do IVA, não pode impor, no que diz respeito ao seu direito à

¹ Acórdão de 6 de Julho de 1995, Caso *BP Soupergaz*, Proc.C-62/93, Colect., p. I-188, n.º 16.

² Cfr. o n.º 59 do Acórdão de 8 de Janeiro de 2002, Caso *Metropol*, Proc.C-409/99, Colect., p. I-00081.

³ Acórdãos de 1 de Dezembro de 1998, Caso *Ecotrade*, Proc. C-200/97, Colect., p. I.-7907, n.ºs 63 e 64, de 21 de Outubro de 2010, Caso *Nidera*, Proc. C-385/09, Colect., p. I-0385, n.º 42, de 22 de Dezembro de 2010, Caso *Dankowski*, C-438/09, Colect., p. I-14009, n.º 35, e Acórdão de 12 de Julho de 2012, Caso *SEM*, Proc. C-284/11, ainda não publicado na Coletânea, n.º 63).

dedução, condições adicionais que possam ter por efeito a inviabilização absoluta do exercício desse direito.⁴

18. As regras do exercício do direito à dedução do imposto contemplam requisitos *objectivos*, mais ligados ao tipo de despesas, *subjectivos*, relativos ao sujeito passivo, e *temporais*, atinentes ao período em que é possível exercer o direito à dedução do IVA, os quais se devem verificar em simultâneo para se exercer o direito à dedução.
19. No caso concreto em análise, a AT defende que não se encontram verificados os requisitos subjectivos para o exercício do direito à dedução do imposto por entender que as despesas não estão directamente relacionados com o exercício de uma actividade económica. Vejamos:
20. Nos termos do artigo 9.º da Directiva IVA: “*Entende-se por “actividade económica” qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.*”
21. Nos termos dos Acórdão do TJUE proferidos, no âmbito dos processos C-186/89, de 4.12.1990, C-97/90, de 11.07.1991, C- 110/94, de 29.02.1996, C-230/94, de 24.09.1996, C-263/11, de 19.07.2012, o conceito de actividade económica é um conceito objectivo, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos ou dos seus resultados.
22. No caso em apreço, a actividade em causa consistiu na prestação de serviços de alojamento, resultante da exploração da Esta actividade deve ser considerada abrangida pelo conceito de “actividades económicas”, caso seja realizada com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.
23. Tem sido entendido pelos Tribunais que “*O facto de um bem ser adequado a uma exploração exclusivamente económica basta, regra geral, para que se admita que o seu proprietário o explora no exercício de uma actividade económica e, conseqüentemente,*

⁴ Acórdão de 15 de Janeiro de 1989, Caso *Ghent Coal Terminal*, Proc. C-37/95, Colect., p.I-1. 21 V., neste sentido, Casos, já referidos, *Lennartz*, n.º 15, e *Eon Aset*, n.º 57. 22 V., neste sentido, Acórdão de 8 de Março de 2001, Caso *Bakcsi*, Proc. C-415/98, Colect., p. I-1831, n.º 29.

com o fim de auferir receitas com carácter de permanência. Em contrapartida, se um bem devido à sua natureza, é suscetível de ser utilizado tanto para fins económicos como para fins privados, há que analisar o conjunto das condições da sua exploração para determinar se é utilizado com o fim de auferir receitas que têm efetivamente carácter de permanência.”⁵

- 24.** Ora, encontra-se provado que a Requerente está registada nas Finanças com a actividade de Arrendamento de bens imobiliários (actividade principal - CAE 68200), Outras actividades de consultoria para os negócios e a gestão (actividade secundária), e Compra e venda de bens imobiliários (actividade secundária), utilizando um conjunto de imóveis, infra-estruturas e outros activos (registados no seu balanço), que compõem uma unidade de negócio designada por “...”, na qual se desenvolve a actividade de alojamento local devidamente licenciada pela Câmara Municipal de De igual modo se apurou que a actividade de alojamento local (turístico) integra o objecto social da empresa.
- 25.** Tendo em conta os documentos carreados para os autos, em especial os que respeitam à prova dos factos identificados em A. a E em II da presente decisão, está este Tribunal convencido de que a Requerente explorou comercialmente a ..., promovendo o alojamento local, através de publicidade, que incluiu a divulgação e promoção da Quinta junto dos contactos mais próximos do administrador da Requerente, à semelhança do que sucede com muitos outros negócios do mesmo género, que começam por ser promovidos entre os contactos pessoais dos donos dos negócios, tendo sido praticados preços normais para o tipo de actividade, recebido e pagos os serviços, que foram posteriormente declarados e sujeitos a IRC.
- 26.** Não tendo sido em nenhum momento contestado pela AT que a Requerente auferiu como contrapartida pela prestação dos serviços a remuneração fixada, tem de se considerar que a actividade desenvolvida teve como propósito auferir receitas.
- 27.** De acordo com a jurisprudência do TJUE, sempre que um sujeito passivo exercer actividades económicas destinadas a realizar exclusivamente operações tributáveis, não

⁵ Cfr. Acórdão do TJUE, Processo n.º C-219/12, 20.06.2013.

é necessário, para que se possa deduzir na totalidade o imposto, estabelecer, quanto a cada operação a montante, a existência de uma relação directa e imediata com a operação específica sujeita a imposto. Na verdade, tem sido defendido que basta que exista uma relação com a actividade da empresa.

- 28.** Também tem sido entendido pelo TJUE que a exploração de capital com o objectivo de dele retirar receitas, seja sob a forma de dividendos ou de juros que resultem da simples propriedade do bem não constitui uma actividade económica em si mesma, não existindo, portanto, direito à dedução do IVA relativamente a despesas incorridas relacionadas com actividades não económicas, isto é, não sujeitas a IVA, podendo aplicar-se o mesmo raciocínio relativamente às actividades isentas sem direito à dedução.⁶
- 29.** Assim, tendo em conta o exposto, entende-se que a Requerente desenvolveu a actividade económica de exploração do alojamento local na ..., com carácter de permanência, sendo, portanto, o IVA incorrido com i) os gastos incorridos com a construção da “...” (ii) os gastos incorridos com fotografias do local (iii) os gastos com a manutenção do jardim e por último (iv) os gastos com a manutenção de elevadores dedutível por respeitar a operações tributáveis a jusante.
- 30.** Em face da decisão acima referida, fica prejudicada a apreciação da questão de saber se deveria ter ocorrido regularização do IVA, à luz do artigo 26.º do Código do IVA, considerando-se que as obras e construções na ... estão afectos à actividade comercial da Requerente. Conquanto,
- 31.** Não só não fez a AT qualquer prova do alegado pp. pág. 14 da sua Resposta, que reproduz o RIT, ponto 5.17, como também ficou este Tribunal convencido de que a Requerente desenvolveu uma actividade comercial na ..., nos termos previstos na Lei, na jurisprudência comunitária e com respeito pela liberdade de gestão, prevista no artigo 61.º da Constituição da República Portuguesa.

IV. DECISÃO

⁶ Cfr. Acórdão do TJUE, Processo n.º C-80/95, de 6.02.1997.

Termos em que este Tribunal Arbitral decide julgar totalmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento do recurso hierárquico apresentado e consequente anulação dos actos de liquidação adicional de IVA, n.ºs 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016... e 2016... e juros compensatórios. Em consequência da anulação dos referidos actos de liquidação, por erro imputável à Requerida são devidos juros indemnizatórios à luz do disposto no artigo 43.º e 100.º da LGT.

V. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1 a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em €43.368,12.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.142,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Dezembro de 2019

A Árbitro,

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)