

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 585/2021-T

Tema: IVA - Direito à dedução de imposto suportado na reabilitação de imóveis destinados à exploração turística.

SUMÁRIO: É dedutível o IVA suportado na fase do investimento com a reabilitação de imóveis destinados à exploração turística, seja na modalidade do alojamento local em vigor no início da reabilitação mas que posteriormente foi interdita pelo município competente, seja noutra modalidade de exploração turística, desde que em qualquer dos casos seja demonstrado, com dados objetivos, que foi intenção do proprietário investidor reabilitar os imóveis para os afetar à prática de operações tributáveis

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. O Pedido

A..., LDA, contribuinte n.º..., com sede na Rua..., n.º ..., ...-... Guimarães, vem, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, apresentar PEDIDO DE PRONUNCIA ARBITRAL, com vista à declaração de ilegalidade das seguintes liquidações de IVA:

Liquidação n.º ..., no montante de € 3.360,30, relativa ao período 201706T;

Liquidação n.º ..., no montante de € 4.600,00, relativa ao período 201709T;

Liquidação n.º ..., no montante de € 40,25, relativa ao período 201712T;

Liquidação n.º ..., no montante de € 24.146,01, relativa ao período 201803T e respetivos juros compensatórios, no montante de € 2.287,93;

Liquidação n.º ..., no montante de € 20.787,84, relativa ao período 201806T e respetivos juros compensatórios, no montante de € 1.083,29;

Liquidação n.º ..., no montante de € 22.070,93, relativa ao período 201809T e respetivos juros compensatórios, no montante de € 1.594,77; e

Liquidação n.º ..., no montante de € 35.115,56, relativa ao período 201812T e respetivos juros compensatórios, no montante de € 1.756,82

A autora (doravante Requerente) apresentou no CAAD o pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA) em 16.09.2021, na sequência da notificação efetuada através de ofícios datados de 25.06.2021, da Direção de Finanças de Braga, comunicando-lhe o indeferimento de duas reclamações graciosas oportunamente deduzidas contra as referidas liquidações.

A Requerente pede também a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios e no reembolso das despesas suportadas com a prestação de uma garantia, que considera indevida, no montante de € 1.947,10, que teve que prestar para suspender o processo de cobrança coerciva do imposto e juros compensatórios que lhe foram lançados.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante Requerida ou AT).

2. Breve síntese da situação tributária em litígio

A Requerente é uma sociedade comercial que nos períodos a que respeitam as liquidações impugnadas tinha por objeto social, entre outras atividades, a realização de operações sobre bens imóveis, incluindo o seu arrendamento e a sua exploração turística, tendo adquirido em 2014 e 2015 imóveis em Lisboa com a intenção, segundo alega, de os reabilitar e de posteriormente os afetar à exploração turística na modalidade do alojamento local.

Sucedeu que já no decurso da referida reabilitação a interessada foi confrontada com uma medida administrativa, aprovada pelo município competente, em que foi fortemente limitada a emissão de licenças para a referida atividade turística.

A AT, no âmbito do seu poder de controlo das operações tributáveis, levou a cabo inspeções externas à Requerente, abrangendo os exercícios de 2017 e 2018, tendo detetado e concluído, conforme consignado nos respetivos relatórios, que os prédios se destinavam a habitação e que a reabilitação visava o seu arrendamento na modalidade de *paredes nuas*, isenta de IVA, e que por isso a Requerente estava a deduzir indevidamente o IVA incorrido com as despesas de reabilitação.

Assim, a AT ora Requerida procedeu à correção das deduções levadas às declarações periódicas dos períodos tributários dos anos referidos e lançou adicionalmente os quantitativos de imposto não absorvidos pelas correções, a que fez acrescer os correspondentes juros compensatórios.

É a análise e conhecimento da legalidade do direito à dedução exercido pela Requerente e da legalidade das referidas correções e liquidações adicionais que constitui o objeto da presente decisão arbitral.

3. Tramitação processual

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado e aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 16.09.2021 e automaticamente notificado à AT na mesma data.

Em 08.11.2021, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, pelo Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 7 do artigo 11.º do RJAT. Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes se tivessem oposto, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 26.11.2021.

Por despacho arbitral de 26.11.2021 foi determinada a notificação do dirigente máximo da AT para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e juntar cópia do processo administrativo.

A Requerida apresentou Resposta e o Processo Administrativo em 13.01.2022.

Por despacho arbitral de 17.01.2022 foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, sem oposição das Partes, e pelo mesmo despacho foi considerado inútil o ato de inquirição das testemunhas arroladas no PPA por se ter considerado que o tribunal arbitral estava habilitado a decidir a matéria de facto com os elementos constantes dos autos.

Pelo mesmo despacho foi ainda determinada a notificação das Partes para, querendo, apresentarem alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias.

Nenhuma das Partes apresentou alegações.

Em 17.02.2022, a Requerente veio pedir, ao abrigo do artigo 421.º do CPC, o aproveitamento da prova documental junta com as alegações e o aproveitamento dos depoimentos das testemunhas G..., C... e H..., produzidas no processo n.º 381/2021-T, onde, segundo diz, estiveram em discussão as mesmas questões de facto e de direito que se discutem nos presentes autos e onde foi proferida decisão de procedência do pedido arbitral aí deduzido.

Por despacho arbitral de 24.02.2022 foi determinado que a Requerente juntasse, no prazo de cinco dias, a decisão arbitral proferida no processo n.º 381/2021-T e os documentos referidos no requerimento de 17.02.2022.

Por requerimento apresentado em 28.02.2022 a Requerente veio apresentar 15 documentos e cópia da decisão arbitral proferida no processo n.º 381/2021-T.

Por despacho arbitral de 21.03.2022 foi determinada a notificação da Requerida para, querendo e no prazo de 5 dias, exercer o direito ao contraditório quanto aos documentos juntos pela Requerente.

Por despacho arbitral de 23.03.2022 foi solicitado ao CAAD a junção aos autos da gravação da audição das testemunhas realizada no processo n.º 381/2021-T, junção esta que ocorreu em 24.03.2022.

Por despacho arbitral de 28.03.2022 foi determinada a notificação da AT para, querendo, se pronunciar no prazo de 5 dias sobre a junção aos autos da gravação da audição das testemunhas e da ata da sua inquirição realizadas no processo n.º 381/2021-T.

A Requerida não se pronunciou sobre o despacho de 21.03.2022, embora dele tenha sido notificada e, quanto ao despacho de 28.03.2022, veio em 20.04.2022 apresentar requerimento dizendo que nada tem a acrescentar ao que já consta na Resposta que oportunamente apresentou.

Entretanto, por despacho arbitral proferido em 03.04.2022 foi determinado que a decisão arbitral final seria proferida até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1, do RJAT.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

II. FUNDAMENTAÇÃO INVOCADA PELAS PARTES

Fundamentação invocada pelas partes para sustentar, do lado da Requerente, a pretensão de ser declarada a ilegalidade das correções e liquidações adicionais impugnadas e, do lado da Requerida, a pretensão de declarar a improcedência do pedido

1. Fundamentação invocada pela Requerente

A Requerente fundamenta o seu pedido para que seja declarada a ilegalidade das correções e liquidações que identifica dizendo que a AT, ora Requerida, não aceitou indevidamente a dedução de IVA de investimentos realizados com o projeto de reabilitação de edifícios por si adquiridos na Rua ... e na Rua ..., em Lisboa, acrescentando que os adquiriu *em 2014 e 2015 com o intuito de proceder à sua reabilitação e, ulteriormente, neles exercer a actividade de prestação de serviços de alojamento a turistas.*

Segundo a Requerente, o projeto de reabilitação dos edifícios em causa foi idealizado, projetado e concebido com o intuito de neles ser exercida a atividade de prestação de serviços de alojamento a turistas, o que é corroborado, acrescenta, *por todos quantos nele tiveram intervenção técnica*, juntando documentos que em seu entender suportam esta afirmação.

Acrescenta ainda a Requerente que a configuração física dos edifícios, com receção concebida para atendimento de hóspedes, realização de *check-in e check-out*, zona de bar e restauração, a gestão centralizada dos quartos com indicação de horas de entrada e saída dos hóspedes ou pessoal de limpeza, a sua decoração, entre outras características, demonstram que a reabilitação não visou a execução de um simples bloco de apartamentos para arrendamento *paredes nuas*, mas antes uma unidade dotada de um conjunto de serviços indissociáveis e próprios do objetivo inicial de alojamento a turistas, seja na modalidade de alojamento local seja na modalidade do regime dos empreendimentos turísticos.

Assim, afirma ainda a Requerente, que os agentes da AT deveriam ter-se deslocado ao local para constatar tudo o antes alegado, o que em clara violação do princípio do inquisitório foi recusado, concluindo que o IVA suportado com a operação de reabilitação, apesar desta ter ocorrido antes do início da exploração do empreendimento, poderá e deverá ser deduzido, impondo-se, por isso, a anulação das correções e liquidações adicionais impugnadas.

Com o PPA a Requerente juntou 43 documentos, arrolou 6 testemunhas, e requereu também a produção de prova por inspeção judicial.

2 Resposta da Requerida

Na sua Resposta a Requerida considera que no processo administrativo, que juntou aos autos, consta a descrição dos factos fiscalmente relevantes que justificam as alterações aos valores declarados pela Requerente, bem como os meios de prova e fundamentação legal de suporte às correções que serviram de base às liquidações impugnadas.

No demais, a Resposta nega a alegada violação do princípio do inquisitório, invocada pela Requerente, dizendo que esta nem sequer exerceu o direito ao contraditório “*relativamente a uma das Reclamações Graciosas*” e que, em suma, os serviços de inspeção não negaram qualquer diligência que a Requerente tivesse requerido com vista à descoberta da verdade material.

Remetendo mais uma vez para a fundamentação constante no processo administrativo, a Requerida conclui que a Requerente não logrou demonstrar que as despesas e o imposto que suportou tiveram como destino a realização de operações que conferem o direito à dedução, pugnando assim pela improcedência do pedido.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos dados como provados

1. A Requerente foi objecto de uma ação de inspeção externa ao exercício de 2017, determinada pela ordem de serviço n.º OI2019..., com fundamento na “*necessidade de efectuar o controlo declarativo*” do sujeito passivo, a qual decorreu entre 15-10-2019 e 23-09-2020, em cujo relatório final, notificado através do ofício..., datado de 24-09-2020, da Direção de Finanças de Braga, foi concluído que a mesma deduziu IVA em excesso no quantitativo de € 8.000,55 (DOC 22 junto com o PPA e Processo Administrativo).

2. Simultaneamente, a Requerente foi objecto de ação de inspeção externa ao exercício de 2018, determinada pela ordem de serviço n.º OI2019..., com o mesmo fundamento, a qual decorreu igualmente entre 15.10.2019 e 23.09.2020, em cujo relatório final, notificado através do ofício ..., datado de 24/09/2020, da Direção de Finanças de Braga, foi concluído, com idêntica fundamentação, que a mesma deduziu IVA em excesso no quantitativo de € 102.120,34 (DOC 23 junto com o PPA e Processo Administrativo).

3. Com base nos referidos relatórios de inspeção foram elaborados os documentos de correção (DOC 1 a DOC 7 juntos com o PPA), no montante total € 110.120,89, resultante da soma dos quantitativos parciais referentes aos seguintes períodos de imposto:

201706T - € 3.360,30
201709T - € 4.600,00
201712T - € 40,25
201803T - € 24.146,01
201806T - € 20.787,84
201809T - € 22.070,93
201812T - € 35.115,56.

4. Das referidas correções resultaram os saldos de imposto a cobrar adicionalmente e os correspondentes juros compensatórios, no total de € 94.249,45, relativamente aos quatro trimestres de 2018, nos seguintes valores parciais (DOC 8 a DOC 19 juntos com o PPA):

201803T - € 24.590,63 de imposto e € 2.287,93 de juros compensatórios
201806T - € 13.075,43 de imposto e € 1.083,29 de juros compensatórios
201809T - € 21.883,16 de imposto e € 1.594,77 de juros compensatórios
201812T - € 27.977,42 de imposto e € 1.756,82 de juros compensatórios.

5. O quantitativo de € 94.249,45 referido no número anterior foi o que serviu de base à instauração do processo de execução fiscal n.º ...2020... (cuja citação foi junta ao PPA como DOC 41).

6. Em relação a 2017 as correções incidiram sobre crédito de imposto reportado pela Requerente de períodos anteriores não tendo sido apurado imposto a cobrar adicionalmente (DOC 1 a DOC 3 juntos com o PPA).

7. A inspeção tributária fez constar nos relatórios de inspeção referidos supra em IIIA1 e IIIA2 que em 2017 e 2018 a Requerente exercia as seguintes atividades:

CAE 68200 – Arrendamento de Bens Imobiliários;

CAE 41100 – Promoção Imobiliária (desenvolvimento de projetos de edifícios);

CAE 14132 – Confeção de Vestuário Exterior por Medida;

CAE 47711 – Comércio a Retalho de Vestuário para Adultos;

CAE 55201 – Alojamento Mobilado para Turistas.

8. Consta também nos mesmos relatórios de inspeção que em 2017 e 2018 a Requerente *“Desenvolia a actividade efectiva de arrendamento de espaços em Lisboa, exploração em regime de alojamento local de um edifício em Guimarães e venda de vestuário de produção própria e de outro vestuário em loja situada em Guimarães”*.

9. Mais consta nos relatórios de inspeção que em 2016-12-29 ocorreu a fusão e a transferência global do património da “B..., Lda.” que foi incorporada pela sociedade “A..., Lda.”, NIPC ... (sociedade incorporante e ora Requerente) e que o seu objeto social passou a ser *“o estudo, promoção, gestão e execução de empreendimentos imobiliários e de construção civil, compra e venda de imóveis e revenda de adquiridos para esse fim e seu arrendamento, posse, propriedade e gestão de bens mobiliários e imobiliários; alojamento mobilado para turistas; confecção de artigos de vestuário por medida, designadamente confecção de fatos para homem e peças de vestuário para senhoras; comércio a retalho de vestuário para homem e senhora”*.

10. Anteriormente, em 2012-12-11, foi publicada a alteração do objeto social da sociedade ora Requerente, passando a ser *o “estudo, promoção, gestão e execução de empreendimentos imobiliários e de construção civil, compra e venda de imóveis e revenda de adquiridos para*

esse fim e seu arrendamento, posse, propriedade, e gestão de bens mobiliários e imobiliários. Alojamento mobilado para turistas."

11. Os relatórios de inspeção dão conta que a Requerente possuía contabilidade organizada “respeitando o disposto no artigo 29.º do Código Comercial por remissão do artigo 123.º do CIRC”, que a mesma cumpriu com as suas obrigações contabilísticas e fiscais, estando enquadrada em sede de IVA no regime normal trimestral.

12 No caso específico da análise da matéria de facto conexa com o direito à dedução do IVA suportado nas despesas de reabilitação, os relatórios de inspeção dão conta do seguinte:

12.1. O sujeito passivo ora Requerente adquiriu em finais do ano de 2014 e início do ano de 2015, quatro edifícios, três dos quais contíguos, em Lisboa, e que em 2015-04-30 apresentou na Câmara Municipal de Lisboa um projeto de reabilitação dos edifícios situados na Rua ... e na Rua ..., que veio dar origem ao processo n.º .../EDI/2015;

12.2. No decurso dos anos de 2017 e 2018, o sujeito passivo ora Requerente realizou alguns gastos relacionados com o projeto de reabilitação dos edifícios adquiridos na Rua ... e na Rua ..., tendo deduzido o respetivo IVA;

12.3. Porém, continuam os relatórios de inspeção, face ao Regulamento Municipal de Alojamento Local do município de Lisboa, publicado pelo Aviso n.º 17706-0/2019, de 7 de novembro, os edifícios em questão estão localizados numa área de contenção absoluta, ou seja, numa zona que apresenta um rácio entre o número de estabelecimentos de alojamento local e o número de fogos de habitação permanente igual ou superior a 20%, não sendo, pois, admissíveis novos registos de estabelecimentos de alojamento local nessas áreas, conforme prevê a alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do referido Aviso, exceto se a Câmara Municipal de Lisboa o autorizar a título excecional nos termos do seu artigo 5.º;

12.4. Em 2020-02-19, os serviços de inspeção tributária solicitaram ao gerente da ora Requerente, por *e-mail*, que fosse exibida prova relativa ao licenciamento;

12.5. Foi na sequência de tal pedido, observa-se no relatório de inspeção, que a Requerente, em 2020-02-21, apresentou um requerimento junto da Câmara Municipal de Lisboa visando obter informação prévia para um futuro licenciamento dos edifícios sitos na Rua e Rua, em Lisboa, para a atividade de alojamento local e serviços, sem que a Câmara tivesse dado resposta favorável a tal requerimento, constando no relatório de inspeção que os Serviços da referida Câmara comunicaram à AT que o pedido de autorização excecional para emissão de licença para alojamento local foi indeferido;

12.6. Entretanto, os serviços tributários solicitaram informação direta à CM de Lisboa dando conta que a mesma remeteu fotocópias das plantas, licenças e memória descritiva, constando nesta que o imóvel se destina a fogos habitacionais de tipologia TO, T1 e T3, a um espaço comercial, a um espaço destinado a restauração e bebidas e ainda três pisos enterrados destinados a estacionamento e áreas técnicas, não constando, diz o relatório de inspeção, qualquer indicação ou adequação do imóvel para a atividade do alojamento local.

13. Com base nos factos apurados e acabados de resumir, os relatórios de inspeção (referidos supra em IIIA1 e IIIA2) concluíram que o sujeito passivo, ora Requerente, não apresentou factos objetivos da intenção de afetar o imóvel a uma atividade tributável que lhe permitisse deduzir sustentadamente o IVA suportado com a requalificação, procedendo assim às correções impugnadas.

14. A Requerente apresentou reclamações graciosas contra os atos de liquidação referentes a 2017 e 2018 (vd artigo 6.º do PPA), instauradas, respetivamente, com os números ...2020... e ...2020..., na Direção de Finanças de Braga, tendo sido notificada do seu indeferimento por ofícios datados de 25.06.2021 (DOC 20 e DOC 21 em anexo ao PPA e processo administrativo junto pela Requerida).

15. Os fundamentos do indeferimento das reclamações gratuitas repetem o que foi consignado nos relatórios de inspeção e que em síntese se reconduziu à constatação de que *no decurso de 2017 e 2018 o sujeito passivo realizou alguns gastos relacionados com o projecto de reabilitação dos edifícios adquiridos na Rua ... e na Rua ..., em Lisboa, tendo deduzido o respectivo IVA sem que para tal estivessem reunidos os necessários requisitos.*

16. Na sequência dos referidos indeferimentos, a ora Requerente apresentou o PPA, como supra se dá conta, em 16.09.2021.

17. Com o pedido arbitral a Requerente apresenta, resumidamente, a seguinte prova sobre a matéria de facto conexa com a reabilitação dos edifícios em causa e com a intenção de os afetar à prática de operações tributáveis:

17.1. Declarações subscritas pelos prestadores de serviços de arquitetura e engenharia e também pelo responsável pela fiscalização das obras, relativos à reabilitação dos edifícios situados na Rua ..., ... e Rua ..., ..., em Lisboa, atestando que a proprietária, ora Requerente, os destinava a alojamento local e observando que o processo n.º .../EDI/2015 relativo à licença mencionava que a requalificação era para habitação uma vez que o alojamento local apenas era autorizado em edifícios destinados a habitação e depois de concluídas as respetivas obras (DOCs 24 a 28 anexos ao PPA);

17.2. Destas declarações consta a que foi subscrita por C..., arquiteta coordenadora da equipa de projeto (DOC 25), a que foi subscrita por I..., engenheiro civil colaborador da empresa D... e que dirigiu a execução dos projetos de especialidade (DOC 27), e a subscrita por H..., engenheiro, que acompanhou a fiscalização da obra (DOC 28);

17.3. Cópia da proposta apresentada em 25 de junho de 2015 por “D..., SA”, ao cliente “A... Lda.” para elaboração dos projetos de engenharia para a “*empreitada de construção de um edifício localizado na Rua .../Rua ..., em Lisboa*”. Esta proposta faz alusão à construção de uma unidade habitacional destinada a hotel (DOC 26);

17.4. Diversas fotografias do empreendimento (DOCs 29 a 35 anexos ao PPA);

17.5. Cópia de carta registada em 2021.06.23, dirigida ao Presidente da Câmara Municipal de Lisboa, a comunicar a abertura ao público do empreendimento turístico nos termos e para efeitos do disposto no artigo 31.º-A, do DL 39/2008, de 7 de Março (DOCs 38 e 39 anexos ao PPA);

17.6. Cópia de *email* da mesma data dirigido ao Turismo de Portugal a fazer referência à mesma comunicação (DOC 40 anexo ao PPA);

17.7. Por requerimento apresentado em 28.02.2022, a Requerente veio apresentar um variado conjunto de novos documentos, alguns datados de Abril e Maio de 2015, outros sem data e alguns mais recentes, referentes a propostas para elaboração de estudos e projetos referentes a fundações e a especialidades, reconhecimento geotécnico e outras intervenções, com alusão ao futuro Hotel E..., outras vezes referindo-se ao Edifício E... (DOC,s 1 a 12 juntos pelo referido requerimento);

17.8. É apresentada declaração, datada de 2020.07.10, assinada digitalmente por F..., do seguinte teor: *“Memória Descritiva ao Pedido de Autorização de Utilização relativo ao processo n.º.../EDI/2015, de um conjunto edificado de habitação para apartamentos turísticos, sito na Rua ... n.º ... / Rua ... n.º..., freguesia de..., Concelho de Lisboa. Relativamente ao conjunto edificado acima mencionado, foram licenciadas alterações no decorrer da obra através do processo de Licenciamento n.º .../EDI/2019 e notificação n.º .../INF/DMURB DepLPE Div PE/GESTURBE/2019. Dado não existirem alterações posteriores a este processo, apresentam-se em anexo as Telas Finais do Projecto de Arquitetura”* (DOC 13 apresentado pelo Requerimento de 28.02.2022);

17.9. Com o mesmo requerimento de 28.02.2022 é apresentado um documento emitido pela Câmara Municipal de Lisboa, datado de 24.11.2021, concedendo autorização a “A... Lda”

para alterar a utilização do edifício situado na Rua ..., ... e Rua ... para uso de turismo/apartamentos turísticos sem a necessidade de qualquer tipo de obras (DOC 14);

17.10. Com o mesmo requerimento de 28.02.2022 foi junto um mapa de “vendas a clientes” com indicação de que tais vendas foram efetuadas por “A... Lda.”, referente ao período temporal de 2021.10.01 a 2021.12.10 (DOC 15), no qual constam como serviços prestados o aluguer de apartamentos e outros serviços conexos, o nome e a nacionalidade dos clientes, os montantes cobrados, a taxa turística e, quanto ao IVA, as taxas aplicadas e os quantitativos de imposto liquidados.

18. Os documentos 42 e 43 juntos com o PPA são cópia de duas faturas emitidas por Notário, no total de € 1.947,10, referindo-se a primeira a despesas por constituição de hipoteca e a segunda à retificação do valor da hipoteca, sendo que nenhuma das duas faturas faz referência expressa ao processo de execução fiscal n.º ...2020... (referido supra) nem dão conta que a hipoteca a que se referem foi para garantir a dívida fiscal em execução.

19. Prova Testemunhal

Tendo sido proferido despacho arbitral a declarar inútil a produção da prova testemunhal requerida no PPA, como supra se dá conta, foi tacitamente aceite o requerimento apresentado em 17.02.22, pela Requerente, a que a Requerida se não opôs, para o aproveitamento da prova testemunhal que foi produzida no processo arbitral 381/2021-T, em relação às testemunhas..., C... e H... .

O tribunal procedeu à audição da gravação das declarações das testemunhas que prestaram depoimento no referido processo.

Anota-se, porém, que não obstante na dita gravação constar a audição de quatro testemunhas, a saber e por esta ordem, G..., C..., I... e H..., o presente tribunal regista e considera apenas as declarações das três testemunhas indicadas no requerimento de 17.02.22, dando assim

cumprimento ao disposto no artigo 118.º, n.º 1, do CPPT, que limita a três o número de testemunhas por cada facto.

19.1. A primeira testemunha G..., Diretora de serviços da Requerente; declarou que acompanhou o projeto desde a compra dos prédios em causa e desde o início da sua reabilitação até à atualidade, afirmando que a intenção da empresa sempre foi a de instalar uma unidade hoteleira com a marca E..., que nunca esteve prevista a construção de um edifício com unidades em propriedade horizontal, que no início o objetivo era um estabelecimento de alojamento local mas, uma vez que a Câmara Municipal alterou as regras, o empreendimento teve que reconverter-se para a atividade de apartamentos turísticos, passando a descrever com detalhe o licenciamento e o funcionamento do empreendimento desde a sua abertura, dizendo, nomeadamente, que o primeiro hóspede dormiu no empreendimento em Setembro de 2021 e que a partir daí têm recebido muitos outros clientes, essencialmente estrangeiros e em regime de curta duração, disse que o estabelecimento presta diversos serviços aos hóspedes tais como aulas com *personal trainer*, aulas de *yoga* e serviços similares.

Quanto à configuração física do edifício referiu-se aos acessos aos quartos que são feitos através de uma receção e que é possível comunicar telefonicamente com a receção a partir dos quartos.

Mais declarou esta testemunha que o estabelecimento cobra a taxa turística nos termos legais e que procede à sua entrega na Câmara Municipal de Lisboa e que comunica ao Serviço de Estrangeiros e Fronteiras os dados relativos aos hóspedes que recebe.

19.2. A segunda testemunha, C..., Arquitecta e Coordenadora da equipa de Projeto da reabilitação dos edifícios, disse que acompanhou a equipa do projeto de reabilitação desde o seu início, como arquitecta e coordenadora do projeto, tendo afirmado que a intenção inicial era reabilitar os edifícios para os utilizar como alojamento local de curta duração.

19.3. A testemunha H..., Diretor de Fiscalização da Obra, declarou que interveio na fiscalização da obra desde o seu início confirmando que a intenção inicial do promotor era a

afetação dos edifícios a alojamento local ainda que posteriormente tenha havido alterações às regras de licenciamento que obrigaram o promotor a adaptar o projeto a tais alterações.

19.4. As testemunhas C... e H... são igualmente signatárias das declarações juntas ao PPA, respetivamente, como DOC 25 e como DOC 28 (vide supra 17.1 e 17.2).

B. Factos não provados

Inexistem factos não provados com relevo para a apreciação e decisão da causa.

C. Fundamentação da fixação da matéria de facto

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe seleccionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (cfr. artigo. 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), sendo que a convicção do Tribunal Arbitral se fundou na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (quanto à matéria de facto), no teor dos documentos juntos não contestados, no processo administrativo e na prova testemunhal extraída do processo 381/2021-T.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

1. Questões que cumpre decidir

1.1. O litígio que é colocado à apreciação e julgamento deste tribunal arbitral prende-se, em termos gerais, com a questão de saber, nos casos em que um operador económico procede a

investimentos em bens imóveis em que, normalmente, há um desfasamento temporal entre o momento em que as despesas são incorridas e o momento em que o dito investimento está concluído e apto para ser afeto à prática de operações tributáveis, se o direito à dedução do IVA pode ser exercido e, caso afirmativo, em que momento?

1.2. Por outro lado, para que seja proferida a competente decisão arbitral, há também que ponderar que conclusões devem ser retiradas do facto de na fase da reabilitação não estar ainda licenciada a atividade que poderia ser desenvolvida no dito empreendimento, que não havia fronteiras bem definidas entre estar em causa a reabilitação para construir frações autónomas destinadas a simples arrendamento habitacional ou destinadas à atividade turística do alojamento local ou de outra natureza e que, quanto a esta possível e prevista afetação, foram aprovadas, já no decurso da execução do investimento, medidas restritivas impostas por parte do município legalmente competente para licenciar essa mesma actividade, o que, como alegado, obrigou o promotor a alterar a atividade inicialmente prevista.

2. Da fundamentação invocada pela Requerida para rejeitar o direito à dedução

Os relatórios de inspeção que serviram de base às correções impugnadas invocaram, como supra já se deu conta, que não estavam reunidos os pressupostos para que a Requerente pudesse exercer o direito à dedução do IVA suportado, em 2017 e em 2018, com as despesas de reabilitação

Para extrair esta conclusão os ditos relatórios valorizaram e apresentaram duas razões essenciais, a saber, por um lado porque, face ao projeto de construção, o que estava a ser construído era um empreendimento destinado a arrendamento habitacional e estando esta atividade isenta de IVA, ao abrigo do artigo 9.º, n.º 29.º, do CIVA, não estava preenchido o requisito do imposto suportado nos *inputs* se referir a despesas destinadas à prática de operações tributáveis e, por outro lado, esta conclusão foi reforçada com o facto do regulamento da Câmara Municipal de Lisboa sobre o alojamento local ter restringido fortemente este tipo de licenciamento.

3. Apreciação do tribunal

3.1. Atentando no conjunto da matéria de facto, começa-se por observar que, na visão do tribunal, os factos em que a inspeção tributária assentou as suas conclusões e fundamentou as correções, focados essencialmente em aspetos formais conexos com o tipo e vicissitudes dos licenciamentos camarários a que acresce, no caso do alojamento local, que as limitações surgiram vários anos depois do início da reabilitação, não foram suficientemente consistentes para, por si só, afastarem a afirmação da Requerente, confirmada pela prova apresentada, sobre a intenção que tinha ao adquirir e iniciar a reabilitação dos imóveis em causa, nem sequer para lançar dúvidas fundadas sobre os objetivos subjacentes à reabilitação e, conseqüentemente, para excluir liminarmente o direito à dedução do imposto suportado nessa operação.

Tanto mais que a própria AT deu conta, nos relatórios de inspeção, que a Requerente moldou anteriormente o seu objeto social e procedeu a uma fusão (Vd. supra III A9 e A10) justamente para nele incluir as atividades imobiliárias e turísticas, que passou a desenvolver noutros empreendimentos, tendo ampliado essa atividade com o empreendimento imobiliário na Baixa de Lisboa que estava a reabilitar nos anos em que decorreram as inspeções.

3.2. Por outro lado, o tribunal considera igualmente que não se revelou suficientemente sustentada, por se ter fundamentado apenas no processo de obras apresentado à Câmara Municipal, a invocação da AT de que a reabilitação visava a edificação de apartamentos destinados a arrendamento *paredes nuas*, para com essa fundamentação e com a invocação de que face à isenção prevista no artigo 9.º, n.º 29.º, do CIVA, conexas com a locação de bens imóveis, não era legalmente admissível deduzir o imposto contido nas referidas despesas.

E nem mesmo a informação que a Câmara Municipal de Lisboa transmitiu à inspeção tributária sobre a composição do imóvel (Vd supra IIIA12.6) pode ser conclusiva quanto à afetação que lhe seria dada, não se podendo concluir da mesma que não poderia ser a atividade turística.

Em relação a este argumento apresentado pelos relatórios de inspeção para sustentar a exclusão do direito à dedução, o tribunal considera relevante atentar em declarações técnicas produzidas por escrito e em sede testemunhal dando conta, como é até do conhecimento comum, que para afetar um edifício ao alojamento local exige-se que o mesmo cumpra os requisitos de habitabilidade comuns a qualquer unidade habitacional e que, em termos de projeto inicial, não há diferença quanto ao destino que será dado ao imóvel a construir.

Ao contrário das conclusões da AT, quer a prova documental, quer a prova testemunhal, quer mesmo a configuração física do empreendimento, constantes da prova produzida, a qual não foi contestada pela Requerida, mostraram mais convincentemente que o objetivo do promotor passava por afetar o empreendimento que reabilitava a outro tipo de alojamento, conexo com a prestação de serviços de natureza turística. E isto, apesar do projeto de construção aparentar que a intenção era apenas edificar unidades habitacionais autónomas, partindo daí, como erradamente fez a inspeção tributária, para concluir que as mesmas se destinavam à locação habitacional comum.

Aliás, a própria formulação do citado n.º 29.º do artigo 9.º do CIVA, ao admitir que a locação de imóveis pode abranger várias finalidades, umas isentas e outras sujeitas, aponta no sentido de que a configuração física e urbanística pode não ser determinante, ou pelo menos pode não ser exclusiva, para determinar a afetação que será dada ao imóvel.

Sendo certo que, face ao referido preceito, tratando-se de uma mera locação de bens imóveis, a tal locação *paredes nuas* de que falam os relatórios de inspeção, essa prestação de serviços estaria efetivamente isenta e excluiria o direito à dedução.

Tratando-se, porém, de uma locação que se traduza em “*prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas (...)*” como previsto na alínea a) do referido preceito legal, já haverá lugar à sujeição e, conseqüentemente, ao direito à dedução do imposto suportado nos *inputs* referentes a tal imóvel.

3.3. Quanto à afetação à atividade da locação para alojamento local, decorre de alguma documentação junta e também da prova testemunhal que essa finalidade estava na intenção do promotor desde o início da reabilitação.

Sendo certo que não será fácil extrair uma conclusão segura quando está em causa o domínio das intenções, a verdade é que, mesmo para lá da prova documental e testemunhal, não poderá concluir-se que uma tal afetação estava afastada dessas intenções apenas porque um novo Regulamento camarário veio dificultar ou até excluir, já numa fase adiantada da execução do empreendimento, a emissão da necessária licença de funcionamento na atividade do alojamento local.

Sendo que o tribunal não deixa de considerar que através do Aviso n.º 17706-D/2019, foi publicado um novo Regulamento Municipal do Alojamento Local, aprovado pela Assembleia Municipal de Lisboa, em reunião de 5 de outubro de 2019, segundo o qual, *em cumprimento do estatuído no artigo 15.º-A do Regime Jurídico da Exploração dos Estabelecimentos de Alojamento Local, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 62/2018, de 22 de agosto, e subsequentemente pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, através do qual foram criados dois tipos de áreas de contenção: i) as áreas de contenção absoluta que correspondem às zonas turísticas homogéneas, ou subdivisões, que apresentem um rácio entre estabelecimentos de alojamento local e número de fogos de habitação igual ou superior a 20 % e ii) as áreas de contenção relativa que correspondem às zonas turísticas homogéneas, ou subdivisões, que apresentem um ratio entre estabelecimentos de alojamento e o número de fogos de habitação igual ou superior a 10 % e inferior a 20 %, verificando-se que a área onde se situava o empreendimento em causa foi abrangida pela contenção absoluta quanto à emissão de licenças de alojamento local.*

Não obstante, o dito Regulamento não fechou totalmente as portas à possibilidade de emitir algumas licenças a título excecional mesmo para as áreas de contenção absoluta.

Porém, como decorre do PPA e dos próprios relatórios de inspeção, a Câmara Municipal de Lisboa não deu resposta positiva à pretensão da Requerente para lhe ser concedida, a título excecional, licença para a atividade do alojamento local.

Recusa que, como já consignado, o tribunal não considera determinante para concluir que a reabilitação do empreendimento não pode beneficiar do direito à dedução do imposto suportado nas respetivas despesas desde que, como foi o caso, esteja demonstrado que a reabilitação visou a sua afetação à prática de operações tributáveis.

3.4. Natureza e requisitos do direito à dedução

Como salienta a Requerida, com o que o tribunal concorda, *o IVA é um imposto indireto de matriz comunitária e plurifásico, tributando o consumo, sendo o direito à dedução um elemento essencial do funcionamento do imposto, devendo garantir a sua principal característica - a neutralidade.*

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 efetuarem"*, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

Sendo que, face ao 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 aí referidas, em que se destacam as "transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas"*.

Para além dos requisitos de ordem material assinalados, para que os sujeitos passivos possam exercer o direito à dedução exigem-se requisitos de natureza formal, matéria que não se analisa uma vez que a mesma não constituiu o fundamento das correções impugnadas.

Por outro lado, ainda que os relatórios de inspeção façam uma breve referência ao facto da Requerente ser um sujeito passivo misto, com desenvolvimento do regime legal desta figura tributária, também não se analisam as matérias conexas com essa situação, uma vez que a mesma não foi controvertida e não são fornecidas quaisquer indicações sobre se o método do

exercício do direito à dedução praticado pela Requerente foi o da afetação real ou o do *pro-rata* de dedução.

3.5. O direito à dedução nas despesas incorridas com a aquisição e manutenção de bens imóveis. O princípio da dedução imediata do imposto

Para se enquadrar devidamente a situação tributária em apreço na presente decisão arbitral, não se pode ficar apenas pela invocação dos aspetos gerais do direito à dedução.

Há que ir mais além e analisar qual o tratamento conferido na lei quanto à dedução do IVA suportado em despesas com bens de investimento, nomeadamente em bens imóveis, considerando algumas especificidades desse tipo de despesas, mormente devido ao facto de se tratar de aquisições de bens que muitas vezes são feitas antes, ou até muito antes, de iniciado o processo produtivo dos sujeitos passivos e também devido ao facto desses bens, em regra, não se esgotarem imediatamente no processo produtivo podendo prolongar a sua vida útil ao serviço do operador económico durante vários anos.

O tema da dedução do IVA em momento anterior àquele em que os bens e serviços são utilizados na prática de operações tributáveis é amplamente tratado na doutrina e na jurisprudência conexas com esta cédula tributária.

E tal aconteceu logo nos primeiros estudos sobre o sistema do IVA.

Com efeito, numa interessante obra versando os princípios e a estrutura do imposto sobre o valor acrescentado, tal como era já aplicado nalguns países europeus, mormente em França, e como foi desenhado na Segunda Diretiva da então CEE, documento relevante por ter iniciado o que veio a ser a fiscalidade indirecta europeia, Philippe Derouin escreveu e fez publicar “*La Taxe Sur la Valeur Ajoutée dans la Communauté Economique Européenne*” (1977, Editions Jupiter, 21-23, rue du Mont-Thabor, 75001 PARIS), onde refletiu amplamente sobre o direito à dedução do IVA referente aos bens de investimento que, por natureza, são bens que não se consomem no processo produtivo e que, pelo contrário, são utilizados durante vários anos.

Referindo-se este autor aos problemas que esta especificidade poderia trazer para a estrutura do imposto, escreve o seguinte: *“la taxe qui a grevé les biens d’investissement est essentiellement déductible dans les mêmes conditions que celle qui a grevé les autres biens et les services, c’est-à-dire immédiatement lors de leur acquisition et avant leur utilisation effective”* (obra citada páginas 270 e seguintes).

O princípio da dedução imediata, aplicável a todas as aquisições de bens e serviços por parte dos sujeitos passivos do imposto, como um dos princípios estruturantes do IVA nacional, foi também assinalado nas notas explicativas ao *“Anteprojecto do Código do IVA”* publicado pela Imprensa Nacional-Casa da Moeda, em 1984, dando-se conta que em relação ao imposto contido nas despesas com bens de investimento, como bens de produção duradouros que prolongam a sua vida útil na empresa por vários anos, o novo Código *“em obediência ao disposto na 6.ª Diretiva, proporciona um direito de dedução imediata”* ainda que o imposto deduzido possa ser objeto de futuras regularizações se houver oscilações na percentagem de dedução a que o sujeito passivo tem direito no período temporal ficcionado (no Código inicial durante 10 anos e atualmente durante 20 anos).

Assim, e não obstante a evolução que o imposto teve ao longo das décadas e das Diretivas que entretanto foram sendo publicadas, a verdade é que o sistema do IVA comunitário atualmente em vigor mantém o princípio da dedução imediata do IVA suportado com os bens de investimento, nunca tendo assumido soluções adotadas pela tributação direta para o tratamento tributário dos bens duradouros, mormente o mecanismo da amortização pelos anos da sua duração.

Para acomodar a dedução inicial às eventuais oscilações que o sujeito passivo possa ter em matéria de direito à dedução, foi introduzido um mecanismo nas Diretivas comunitárias e que tem assento nos artigos 24.º a 26.º do CIVA, tendo em vista, no caso dos imóveis, proceder à regularização do imposto inicialmente deduzido durante um período de 20 anos quando os bens, total ou parcialmente, temporária ou definitivamente, deixem se estar afetos à prática de

operações tributáveis ou, na situação inversa, quando não tenha sido exercido o direito à dedução e esses bens entrem no processo produtivo do sujeito passivo.

Não se justificando estar aqui a desenvolver estes mecanismos do sistema do IVA, porque não fazem parte das matérias controvertidas, a verdade é que, quer a AT quer o sujeito passivo teriam ao seu dispor soluções legais para enquadrar a situação tributária e para defender os legítimos interesses patrimoniais de ambas as partes.

A concretização do princípio da dedução imediata do IVA suportado nos *inputs* dos sujeitos passivos do imposto, sejam eles bens de natureza mobiliária ou imobiliária, tem sido pacífica na doutrina e na jurisprudência ao longo dos anos.

Veja-se, entre outros, o Acórdão do TJ de 15 de Janeiro de 1998, Proc. C-37/95, segundo o qual, *“o artigo 17.º da 6.ª Diretiva deve ser interpretado no sentido de permitir que um sujeito passivo, agindo como tal, deduza o IVA de que é devedor relativamente a bens que lhe foram entregues ou serviços que lhe foram prestados para efeitos de trabalhos de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas. O direito a dedução subsiste mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo jamais tenha feito uso de tais bens e serviços para realizar operações tributadas”*.

Anotando-se que, *sendo caso disso, pode haver lugar ao ajustamento da dedução referente aos bens de investimento nos termos do n.º 3 do artigo 20.º da referida Diretiva”*.

Quanto à jurisprudência interna pode ver-se, entre outros, o Acórdão do TCAS, de 06-04-2017, processo 07097/13.

Consignou-se neste Acórdão que *“no âmbito do direito nacional, de acordo com o disposto no artigo 19.º do CIVA, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações referidas no artigo 20º do mesmo CIVA, sendo pressuposto do direito à dedução que os bens e serviços estejam directamente relacionados com o*

exercício da sua actividade (preceito que vai, como já dissemos atrás, na linha do n.º 3 do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE).

Ora, uma das invocações doutrinárias feitas no referido Acórdão refere-se ao que escreveu CLOTILDE PALMA, dizendo o seguinte: «[o] TJCE não exige que a actividade tenha já começado para se poder deduzir o IVA, podendo ser deduzido relativamente a actividades preparatórias. Veja-se, a este propósito, nomeadamente, o Acd. D.RonipeInian-Van Deelen c. Minister van Financiën, de 14 de Fevereiro de 1985, Proc. 268/83, Rec. p.655.» (Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2006, pág.152)

Na situação objecto da referida decisão judicial do TCAS considerou-se que estando-se perante “gastos que apresentam uma conexão fáctica ou económica com a organização da recorrida” o IVA seria dedutível, tal como, acrescenta-se, é reconhecido pelo TJUE, que tem vindo a declarar, referindo-se às despesas de investimento, *que havendo a confirmação da intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo que, de acordo com os artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, tem o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa (acórdãos de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 17, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 47).*

Na mesma linha, PATRÍCIA NOIRET DA CUNHA, igualmente citada naquele Acórdão, conclui que “(..) *as despesas de investimento iniciais efectuadas com vista ao exercício de uma actividade económica devem ser consideradas como constituindo uma actividade económica. O direito à dedução pode ser exercido a partir desse momento, sem que seja necessário esperar pela realização de operações sujeitas a imposto*”.

Continuando a invocar o Acórdão do TCAS lê-se que esta solução foi admitida desde a primeira vez que o Tribunal de Justiça foi chamado a pronunciar-se sobre esta questão: no acórdão Rompleman (processo C-280/10 de 15.09.2011), onde se *declarou que as actividades preparatórias, como a aquisição de meios de exploração e, em particular, de um imóvel, deviam ser imputadas às actividades económicas. No acórdão INZO ditou-se que as despesas incorridas com a elaboração de um estudo de viabilidade económica, por um sujeito passivo, com vista à realização futura de operações comerciais, devem ser consideradas como constituindo uma actividade económica, ainda que tais operações comerciais não tenham sido efectivamente realizadas, uma vez que não foram consideradas rentáveis. (Imposto sobre o Valor Acrescentado - Anotações - ISG, Coimbra, 2004, pág. 304 e ss.).*

Se tal não sucedesse, o operador económico seria onerado com o custo do IVA no quadro da sua actividade económica e produzir-se-ia uma distinção arbitrária entre as despesas de investimento antes e durante a realização de operações sujeitas a imposto, o que seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA

Em linha com a doutrina e com a jurisprudência apresentadas, considera o presente tribunal arbitral que a dedução do IVA suportado nas despesas de investimento incorridas nos anos de 2017 e 2018 com os prédios adquiridos pela Requerente, reabilitados e subsequentemente afetos à prática de operações tributáveis, preencheu os pressupostos legais que justificam a referida dedução.

4. Conclusões

Em conclusão final, o presente tribunal arbitral considera que a prova produzida no processo, mormente a prova documental e testemunhal, nos termos já acima evidenciados, a que acresce a utilização efetiva dada ao empreendimento situado na Rua ..., n.º ... e na Rua ..., n.º..., em Lisboa, depois de concluído, permitem concluir, com suficiente grau de segurança e certeza, que a operação urbanística com a qual foram suportadas despesas de reabilitação nos anos de 2017 e 2018 consubstanciou uma operação de investimento em bens imóveis tendo em vista a sua afetação à prática de operações tributáveis que conferem direito à dedução imediata do

IVA suportado com tais despesas, dando-se por preenchidos os demais requisitos legais, mormente de ordem formal, os quais não foram controvertidos nos autos.

Conclui assim este tribunal que as correções impugnadas sofrem de erro nos pressupostos de facto e de direito não podendo manter-se na ordem jurídico tributária.

Atendendo às conclusões acabada de apresentar considera-se desnecessária a realização da requerida prova por inspeção judicial.

V. JUROS INDMNIZATÓRIOS

No final do PPA pede-se o pagamento de juros indemnizatórios.

Uma das consequências da decisão arbitral, uma vez que a mesma transite em julgado, é a de *“Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*, como está previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, bem como a de *“proceder ao pagamento dos juros que se mostrarem devidos nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, como está previsto no n.º 5 do mesmo artigo 24.º

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em consonância com o n.º 2 do artigo 99.º do CIVA, determina que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

Por sua vez, face ao n.º 5 do artigo 61.º do CPPT, *“os juros (indemnizatórios) são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos”*.

Resulta dos autos que, quanto ao imposto liquidado, o prazo do seu pagamento voluntário e dos correspondentes juros compensatórios terminou em 19-11-2020, sendo que, face ao não pagamento, foi instaurado processo de cobrança coerciva que corre termos no S.F. de Guimarães ..., sob o processo de execução fiscal n.º ...2020... (cfr. citação junta ao PPA como DOC 41), não tendo sido produzida prova de que a dívida tenha, entretanto, sido paga.

Quanto aos créditos corrigidos que se repercutiram negativamente para os períodos de imposto seguintes poderá haver lugar a juros indemnizatórios caso a Requerente tenha pago imposto superior ao devido mas só depois de apurados os seus quantitativos e as datas de pagamento.

Assim, sem prejuízo do cumprimento das obrigações legais que passarão a impender sobre a administração tributária em execução da presente decisão arbitral, se e quando a mesma se tornar definitiva, incluindo a de proceder ao pagamento de juros indemnizatórios, se forem devidos, constata-se que neste momento não se verifica a totalidade dos pressupostos para condenar a AT ao seu pagamento, mormente por falta de pagamento da dívida tributária apurada e por falta de quantificação do imposto pago indevidamente e respetivas datas de pagamento, pelo que improcede o pedido de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos formulado pela Requerente.

VI. GARANTIA INDEVIDA

A Requerente pede também que a AT seja condenada a pagar o montante de € 1.947,10 a título de indemnização pela prestação de garantia indevida.

Determina o artigo 53.º da LGT que:

“1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a

tenha mantido por período superior três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida;

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo;

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente;

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou”.

Por sua vez, o artigo 171.º do CPPT prevê que “a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda” e que “a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência”.

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a matéria conexa com a condenação no pagamento de garantia indevida estando o direito a esta indemnização dependente da decisão que recair sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação impugnado.

Ora, uma vez que a “legalidade da dívida exequenda” é discutida e decidida no processo arbitral, é também este processo o meio próprio para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

No caso em apreço, a impugnação é julgada procedente e determinada a anulação das liquidações impugnadas, o que tem ínsito o reconhecimento de um vício de violação de lei

imputável aos serviços da AT, pois foram estes que emitiram as liquidações anuladas, reconhecendo-se assim à Requerente o direito a indemnização por garantia indevida.

Assim, uma vez que foi instaurado processo de execução fiscal, como supra se dá conta, e provando-se que o pagamento da referida quantia de € 1.947,10, por parte da Requerente, teve em vista custear as despesas para constituição de hipoteca voluntária como garantia da dívida em execução, deve a mesma ser indemnizada em conformidade com o limite máximo previsto no n.º 3 do artigo 53.º da LGT.

VII. DECISÃO

Nestes termos e com os fundamentos expostos, decide este Tribunal Arbitral:

1. Julgar procedente o pedido arbitral na parte respeitante às correções e liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, no montante de € 110.120,89, determinando a sua anulação;
2. Julgar improcedente o pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios;
3. Julgar procedente o pedido de condenação da AT por prestação indevida de garantia.

VIII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 116.843,70 indicado pela Requerente, sem oposição da Requerida.

IX. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060.00, a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, do RJAT, do artigo 4.º, n.º 5, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

Lisboa, 10 de maio de 2022

Os árbitros,

Prof^a Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente)

Prof.^o Doutor João Pedro Rodrigues (com Declaração de Voto)

Dr. Joaquim Silvério Dias Mateus (relator)

Declaração de voto:

Acompanho o teor, os fundamentos e a decisão arbitral, com exceção da decisão relativa ao pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios, que, no meu entendimento, devia ter sido julgado procedente na parte em que as liquidações foram pagas através de crédito de imposto de períodos anteriores, nos termos e com os quantitativos que se encontram devidamente explicitados nas liquidações notificadas à Requerente. Tratando-se de valores que, por erro imputável aos serviços, foram indevidamente afetos ao pagamento das liquidações anuladas e tendo em conta a decisão arbitral, acompanho o teor da decisão proferida no Processo n.º 381/2021-T, de 9 de fevereiro de 2022, quanto à procedência do pedido de condenação em juros indemnizatórios.

João Pedro Rodrigues