

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 588/2022-T

**Tema:** IVA - direito à dedução- bens e serviços adquiridos na construção de uma moradia destinada pelo sujeito passivo a alojamento local ou a serviços de “co-work”- ónus de prova da afetação do imóvel a uma atividade tributada.

### **Sumário:**

- 1-** O direito à dedução do IVA não depende de os bens imóveis utilizados pelo sujeito passivo no âmbito de uma atividade empresarial serem da propriedade deste, bastando que tenham sido contabilizados como ativos.
- 2-** A dedução do IVA abrange os chamados atos preparatórios, anteriores à fase operativa da atividade da empresa, cabendo ao sujeito passivo demonstrar que essas atos constituem para esse efeito uma atividade económica.
- 3-** A utilização desses imóveis em operações efetivamente tributadas está sujeita a um período de vigilância regulado n.ºs 2 e 3 do art. 24º do CIVA e às conseqüentes regularizações anuais.
- 4-** Essa regularização tem efeitos “ex nunc”, com efeitos para o futuro, mas não impõe a correção com efeitos retroativos das deduções realizadas.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – Relatório**

#### **1. Requerente**

**A..., LDA**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Av. ..., n.º ..., ...-... ..

## **2- Requerida**

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

## **3- Tramitação e constituição do Tribunal Arbitral**

**3.1.** O pedido de pronúncia arbitral (PI) foi apresentado em 10/10/2022 e aceite no mesmo dia, nos termos regulamentares aplicáveis.

**3.2.** A 17/10/2022, o pedido, no qual a Requerente solicitaria a audição de 4 testemunhas, seria notificado à Requerida.

**3.3.** A Requerente optaria pela indicação de árbitro, tendo designado na PI o jurista António Lobo Xavier.

**3.4.** A 21/11/2022, a AT designaria para a representarem no processo os juristas ... e ... .

**3.5.** A 30/11/2022, o Presidente do Conselho Deontológico e o Presidente do CAAD emitiriam o seguinte despacho conjunto “O Exmo. Dr. António Lobo Xavier, árbitro indicado pela Requerente –A..., Lda. – encontra-se abrangido pelo disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) e 4 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 /1, com a redação dada pelo artigo 12.º da Lei n.º 7/2021, de 26 /2, razão pela qual se impõe proceder à sua substituição de acordo com as regras a este caso aplicáveis. Nesta conformidade, deverá a Requerente indicar novo árbitro”.

**3.6.** A 22/12/2022, indicaria para árbitro o jurista António Barros Lima Guerreiro, que, no mesmo dia, aceitaria o encargo.

**3.7.** No mesmo dia, a Requerente indicaria para árbitro, em substituição do jurista António Lobo Xavier, o jurista Alberto Amorim Pereira

**3.8.** A 3/1/2023, as partes seriam notificadas da designação dos árbitros e sua aceitação.

**3.9.** Os árbitros indicados pela Requerente e pela Requerida, de comum acordo, escolheram para presidente do Tribunal Arbitral o Prof. Victor Calvete.

**3.10** A 23/1/2023 o Presidente do CAAD, nos termos do nº 7 do art. 11º do RJAT, comunicaria às partes a constituição do Tribunal Arbitral;

**3.11.** A 26/1/2023, o Presidente do Tribunal Arbitral, nos termos do art. 17º do RJAT, notificaria a directora-geral da AT para, no prazo de 30 dias, proceder ao envio da Resposta e enviar o PA, podendo, dentro desse prazo, requerer prova adicional.

**3.12.** A 1/3/2023, a Requerida apresentou a Resposta e enviaria o PA.

**3.13.** A 8/3/2023, o Presidente do Tribunal Arbitral emitiu o seguinte despacho: “No pedido de constituição de Tribunal Arbitral, a Requerente solicitou a audição de quatro testemunhas, mas sem indicar os pontos da matéria de facto alegada que o justificariam. Assim, antes de tomar uma decisão sobre o interesse dessa audição, fixa-se um prazo de 5 dias para a identificação desses pontos, recordando que ainda estão por juntar os documentos 35 e 39.”

**3.14.** A 17/3/2023, a Requerente responderia a essa solicitação esclarecendo que as duas primeiras testemunhas apresentadas deverem ser ouvidas sobre os factos relacionados nos arts. 25º, 26º e 27º da PI e as duas restantes testemunhas sobre os factos relacionados nos arts. 28º e 29º da PI.

**3.15-** Na mesma data juntaria aos autos novos documentos relacionados com a atividade de alojamento local, incluindo fotografias de roupas, e comprovativos da aquisição de roupas, cosméticos, ambientadores e outros artigos necessários para esse efeito.

**3.16.** Simultaneamente, visando complementar a documentação anexa à PI, entregaria uma relação das operações de aluguer em regime de alojamento local e em regime de “co-work” no período a que se reportam os autos bem como uma relação dos hóspedes alojados nesse espaço de tempo.

**3.17.** Atendendo a esse Requerimento, a 20/3/2023, o Tribunal resolveu:

- marcar a reunião do art. 18.º do RJAT para as 14:30 do dia 28 do corrente mês, e inquirir nela as testemunhas indicadas;
- fixar um prazo de 5 dias para que a Requerente indique o local - instalações do CAAD de Lisboa ou do Porto - onde pretende apresentar as testemunhas;
- fixar um prazo de 5 dias para que a AT se pronuncie, querendo, sobre os documentos juntos no dito requerimento.

**3.18.** A 23/3/2023, a Requerida dirigir-se-ia ao Tribunal Arbitral pedindo a ampliação desse prazo, invocando, além de ser exíguo, que a documentação então apresentada, por complementar, deveria ter sido apresentada conjuntamente com a PI, caso em que o prazo para se pronunciar sobre ela seria de 30 dias.

**3.19-** Nesse mesmo dia, por motivos relacionados com a impossibilidade de presença das testemunhas, a Requerente, solicitaria o adiamento da reunião para 29/3/2023.

**3.20.** A 24/3/2023, o Presidente do Tribunal Arbitral emitiria ao seguinte despacho:

“A 20 do corrente foi marcada para o próximo dia 28 a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que se ouviriam as testemunhas indicadas pela Requerente, e foi fixado um prazo de 5 dias para que a AT se pronunciasse, querendo, sobre tais documentos.

Tendo a AT invocado o seu direito a dispor de um prazo mais alargado para o efeito e tendo, em consequência solicitado o adiamento da data da dita reunião, o Tribunal Arbitral decide:

- dar sem efeito a dita reunião;
- fixar um prazo de 15 dias para a AT se pronunciar, querendo, sobre os referidos documentos;
- considerar prejudicado o solicitado no requerimento da Requerente de 23 do corrente, sem prejuízo da sua renovação nas circunstâncias que envolvam a nova data a fixar para a audição das testemunhas indicadas”.

**3.21-** A 10/4/2023, a Requerida pronunciar-se-ia sobre a documentação apresentada pela Requerente.

**3.22-** A 11/4/2023, o Presidente do Tribunal Arbitral emitiria o seguinte despacho:

“Por requerimento de 17 de Março, a Requerente solicitou a junção de novos documentos aos autos. Tendo-se a AT pronunciado em 10/4, o Tribunal admite essa junção ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da livre determinação das diligências de produção de prova, consagrados no artigo 16.º do RJAT.

Para a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que serão inquiridas as testemunhas, fixe-se o próximo dia 5/5, às 10:30 horas.

A reunião terá lugar nas instalações do CAAD em Lisboa, sem prejuízo de os membros do Tribunal e, ou, os representantes da Requerente e da Requerida poderem nela participar através do sistema Webex, disponibilizado pelo CAAD”.

**3.23-** A 17/3/2023, a Requerente solicitaria o adiamento da reunião por impossibilidade de comparência do seu mandatário na data determinada.

**3.24 –** A 18/3/2023, o Presidente do Tribunal Arbitral emitiria o seguinte despacho:

“Por despacho de 11 do corrente foi marcada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT para o próximo dia 5/5, às 10:30 horas.

---

Por requerimento de 17 do corrente, veio o Ilustre mandatário da Requerente invocar incompatibilidade de agenda, pelo que se reagenda a referida reunião, em que serão inquiridas as testemunhas, para o subseqüente dia 8, à mesma hora, nos termos constantes do anterior despacho.

Admite-se a substituição da testemunha ausente do País por outra, a inquirir a partir das instalações da CAAD no Porto.”

**3.25.** A 5/5/2023, realizar-se-ia a reunião prevista no art. 18º do RJAT, tendo a sua ata sido junta aos autos no seguinte dia 9.

Assim, nas instalações do CAAD, foram inquiridas naquele dia as seguintes quatro testemunhas apresentadas pela Requerente, conforme ata da Reunião e respetiva gravação:

- Arq. B..., cuja empresa (C..., Lda), segundo declarou, elaborou o projeto de arquitetura para a recuperação do edifício com especificação de uso independente de quartos (quer no acesso, com corredores de circulação e painéis de correr para isolar as zonas de acesso e circulação, quer no controlo de temperatura) e potencial utilização para diversos fins (declarou que lhe falaram de eventos empresariais, acomodação de nómadas digitais, alojamento local,...), com piscinas (uma interior, outra exterior), ginásio, lavandaria com capacidade industrial, e sistemas de aproveitamento de energia;
- Eng. D..., cuja empresa (E..., SA), segundo declarou, foi responsável por todos os projetos de especialidade da intervenção no imóvel em ..., sujeitos a uma encomenda de um máximo de flexibilidade, com independência em termos elétricos e de ar condicionado em todas as divisões e um sistema que permitisse controlar os custos efetivos de cada espaço;
- Dr. F..., cuja empresa (G...– que, entre o mais, agenciava cuidados de saúde em Portugal para cidadãos estrangeiros, designadamente angolanos) iniciou a negociação de um contrato de exploração do imóvel com a A... na altura da pandemia que, conforme declarou, acabou por só ter concretização, pontual, em 2022, altura em que foi rescindido, por a G... ter encontrado alternativas, menos diferenciadas, mas mais ajustadas ao perfil da procura desses cuidados em ...;

---

- Eng. H..., cuja empresa (I..., Lda), conforme declarou, preparou, junto do Instituto de Turismo de Portugal, IP, o processo de inscrição da moradia como alojamento local.

**3.26.** Nessa mesma ocasião, com a concordância dos representantes da Requerente e da Requerida, foi fixado um prazo de 30 dias para alegações escritas simultâneas.

**3.27.** Nem a Requerente nem a Requerida apresentarem alegações.

#### **4. Posição da Requerente**

A Requerente contesta as liquidações de IVA e juros compensatórios dos referidos períodos de 201712T; 201803T; 201806T; 201809T; 201812T; 201903T; 201906T; 201909T; 201912T, por não se conformar com as correções à matéria coletável apuradas no âmbito do procedimento de inspeção realizado a coberto das ordens de serviço n.º OI2021... (2017), OI2021... (2018) e OI 2021... (2019).

Previamente a Requerente alega que a administração fiscal não a notificou da demonstração das liquidações ora impugnadas, tendo-lhe apenas comunicado os acertos de contas que essas liquidações originaram, desconhecendo, assim, como o imposto foi apurado. Nessa medida, o conteúdo desses atos tributários seria ininteligível, carecendo, assim, da fundamentação mínima exigida no n.º 1 do art. 77º da LGT. Ainda que se entendesse o dever de fundamentação desses atos ter sido satisfeito pela Requerida, essa fundamentação não teria sido comunicada à Requerente, como exige o ar. 36º da LGT.

A AT alterou a fundamentação das liquidações impugnadas após a conclusão do relatório da inspeção tributária (onde se diz que “não havia elementos diretos e objetivos que demonstrassem que o IVA deduzido se reportava a despesas incorridas para uma atividade económica sujeita e não isenta da Requerente”) e o momento do indeferimento da reclamação graciosa (onde se diz que “pelo fato de que tais operações serem de pouco valor, tendo em atenção as obras realizadas e de que a licença do imóvel para habitação não permitia a sua

rentabilização económica realizada pela Requerente”), o que constituiria “fundamentação a posteriori”;

Acrescenta que, no procedimento de inspeção, a administração fiscal teria violado o princípio do inquisitório, uma vez que não teria valorado os esclarecimentos prestados pela Requerente a quando do exercício do direito de audição ou noutros momentos do procedimento inspetivo com vista ao esclarecimento dos factos sobre os quais suscitou dúvidas.

Finalmente, a Requerente diverge das conclusões do relatório de inspeção, uma vez que o imóvel identificado, ao contrário do que a administração fiscal pretende, se destina à realização de operações tributáveis, tendo inclusivamente a Requerente realizado um contrato de cessão da exploração desse bem com uma entidade terceira com vista a obtenção de proveitos.

As obras de reabilitação nesse imóvel visaram, com efeito, a sua adaptação a uma utilização de características hoteleiras, ou seja, ou seja, a uma exploração turística.

Nessa medida, deve ser reconhecido à Requerente o direito à dedução do imposto suportado na reconstrução deste imóvel, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 19.º do CIVA.

Na verdade, o sujeito passivo de imposto tem direito a deduzir o IVA, incidente sobre os bens ou serviços que adquira no âmbito da atividade económica desenvolvida, que lhe tiver sido legalmente faturado.

Assim, o momento da dedução pode preceder a realização de operações ativas, abrangendo os atos preparatórios do exercício de uma atividade económica, ou constituir-se posteriormente.

Para além de outros elementos de ordem formal (documental) quando exigíveis, o direito à dedução apenas depende de o adquirente que suportou o imposto ser sujeito passivo do IVA e afetar esses bens a uma atividade económica, ainda que futura, que, aliás, a Requerente já iniciara a quando das liquidações controvertidas.

Reconhece a Requerente que a quando do exercício do direito à dedução, ainda não tinha adquirido a propriedade do imóvel.

Não lhe é imputável, no entanto, a celebração tardia do contrato de compra e venda do imóvel: ela deve-se à câmara municipal do concelho de ... que, alegando a crise pandémica originada pela COVID 19, não emitiu em devido tempo a licença de utilização necessária à transmissão jurídica do bem.

Assim, o facto de a compra e venda do imóvel ter sido posterior ao começo da realização das obras que originou a dedução não é imputável à Requerente.

### **5-Posição da Requerida**

Segundo a Requerida, as obras ditas de reabilitação ou renovação efetuadas no imóvel não se destinariam à realização de uma atividade tributável, mas a operações não sujeitas ou isentas de IVA.

É facto, que, em 2017, a Requerente iniciou obras de reconstrução desse prédio urbano tendo vindo a contabilizar, quer como ativos fixos tangíveis quer como gastos, os encargos inerentes a essas obras de reconstrução e simultaneamente a deduzir o IVA suportado na aquisição de bens e serviços para a sua realização, cujo montante ascendeu a 75.848,09€, 147.919,36€ e 156.769,23, respetivamente em 2017, 2018 e 2019.

O referido prédio não era, no entanto, a quando dessas obras, propriedade da Requerente, mas sim dos seus sócios, marido e mulher, nem sequer se encontrava afeto ao exercício de qualquer atividade e económica exercida ou até mesmo a vir a exercer pela Requerente, já que não passava de uma moradia para habitação, que, aliás, ainda é.

A dedução do IVA suportado com a referida reconstrução seria eventualmente admissível caso se tivesse pelo menos verificado a “mera aquisição económica” pela Requerente ou, pelo menos, a afetação económica do bem à atividade de facto por esta exercida.

---

Tal não se verificou, nem existem indícios claros de que tal possa acontecer.

Inexistindo elementos objetivos que permitam inferir a existência de uma ligação do referido prédio à prática de uma atividade económica tributável (sujeita e não isenta), exercida ou a exercer pela Requerente, a inspeção tributária concluiu corretamente pela não dedução do IVA suportado com a reconstrução do referido bem.

A ora Requerente juntou aos autos um contrato de exploração turística da moradia com a sociedade G... LDA (G...).

Não se extrai, no entanto, de tal documento que o imóvel se encontra afeto à realização de operações tributáveis e aos fins empresariais da Requerente

Estando o imóvel licenciado para habitação, a Requerente apenas lhe poderá dar uso como habitação ou arrendamento para habitação sendo que, em qualquer um dos casos, tal utilização se integra numa operação não sujeita a IVA, ou sujeita a IVA mas isenta, face ao disposto nos arts 1.º, 2.º e n.º 29 do art.º 9.º, todos do CIVA, num caso e noutro, sem direito à dedução do IVA suportado, nos termos do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA, por se tratar de uma isenção de natureza incompleta.

Não tendo sido demonstrado objetivamente que o imóvel se destina à realização dos seus fins empresariais, o IVA suportado não é dedutível.

Esta é também a jurisprudência reiterada do Tribunal de Justiça da União Europeia, que entende que um sujeito passivo, agindo como tal, apenas tem o direito de deduzir o IVA devido ou pago 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.

Conforme consta no processo C-496/11, do TJUE:

«Para o IVA ser dedutível, as operações efetuadas a montante devem apresentar um nexo direto e imediato com operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito a dedução do IVA que incide sobre a aquisição de bens ou de serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução.»

Assim, os documentos ora apresentados, que se referem a despesas suportadas nos exercícios de 2017, 2018 e 2019, não comprovam que o referido prédio, e concomitantes obras nele efetuadas, seria para outro fim que não a habitação.

Acresce que as faturas juntas pela Requerente relativas às operações ativas que realizou e sobre as quais liquidou IVA, reportam-se, na esmagadora maioria, ao ano de 2022, e são referentes a prestações de serviços de co-working, sem que, no entanto, no seu descritivo seja indicado o imóvel objeto desses serviços.

A nomenclatura que consta das faturas é, as mais das vezes, “contrato de utilização de espaço e Co-Working ...”, não sendo decifrável o sentido desta designação, uma vez que a dita explicação não consta nem no requerimento superveniente de junção de elementos documentais, nem na petição inicial.

Menos ainda aquela documentação serve o propósito de provar que o imóvel prossegue fins empresariais, dado que o seu teor não refuta a natureza do licenciamento atribuído ao imóvel objeto de recuperação – “habitação”. Tal ausência de fins empresariais seria confirmada pelo facto, de acordo com contrato de cedência de exploração junto, o retorno total do investimento feito apenas ocorrer ao cabo de 70 anos.

Por outro lado, conforme determinado no art.º 62.º do CPPT, as liquidações em análise efetuaram-se de acordo com as conclusões do relatório do procedimento de inspeção, sendo que neste procedimento foi a Requerente notificada dos fundamentos que serviram de base à liquidação, nomeadamente os que motivaram o não reconhecimento do direito à dedução do IVA suportado na reconstrução do imóvel.

De acordo com as conclusões dessa ação inspetiva, o IVA a pagar foi apurado período a período, através do correspondente acerto de contas.

Foi a Requerente legalmente notificada da demonstração das liquidações adicionais consequentes desses acertos de contas que integrariam os documentos registados com os n.ºs OL010201...; OL0102019...; OL0102018... e OL0102018..., através de transmissão eletrónica de dados enviada em 6/11/2021.

As liquidações em causa são inteligíveis e perceptíveis para o homem médio, facto que aliás se comprova pelo teor da PI demonstrativa de que a Requerente apreendeu na perfeição a origem das correções e subsequentes liquidações efetuadas na sua esfera jurídica, diretamente resultantes desses acertos de contas.

Por outro lado, os serviços de inspeção procederam à realização de diversas diligências no sentido da descoberta da verdade material e da correta qualificação e quantificação dos factos tributários, nomeadamente através da notificação de outras entidades para fornecimento de licenças e esclarecimentos.

Qualquer dúvida que ainda subsistisse deveria ser sempre esclarecida pela Requerente, titular do direito à dedução, nos termos do n.º 1 do art. 74.º da LGT.

## **6. Saneamento**

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do art.º 2º do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão legalmente representadas.

Não foram invocadas quaisquer nulidades ou anulabilidades de que o Tribunal deva conhecer de imediato.

O indeferimento impugnado, de 30/6/2023, foi comunicado à Requerente via CTT, a 5/7/2023. Dado o dia 5/10/2023, em que normalmente teria terminado o prazo de dedução do pedido de pronúncia arbitral ser feriado, o pedido deve ser considerado tempestivo.

## **II.Fundamentação**

### **II.1. Fundamentação de facto.**

#### **II.1.1. Factos provados.**

1-A Requerente tem como atividade económica principal, a partir de 30/6/2011, o comércio por grosso de perfumes e de produtos de higiene (CAE 46450), exercendo, também, a partir de 1/6/2013, a atividade de consultadoria para os negócios e gestão (CAE 070220).

2-É proprietária de várias marcas registadas no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), como a J..., K..., L..., M..., N..., O... e P..., relacionadas com cosméticos, produtos para cuidados da pele, champôs e sabões, produtos farmacêuticos, veterinários e higiénicos, alimentos para bebés e emplastos.

3-Não está registada por nenhum dos CAEs existentes para o alojamento local: 55201 (Alojamento mobilado para turistas), 55202 (Turismo no espaço rural) e 55204 (Outros locais de alojamento de curta duração), mas o seu objeto social compreende “atividades combinadas de apoio aos edifícios” e “outros locais de alojamento”).

4-A 5/4/2019, adquiriu prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ... com o nº..., integrando o empreendimento ..., que cedeu em exploração a Q... SA, nº de pessoa coletiva ... .

5-A 30/3/2014, celebrou com a R..., SA (R...), nº de pessoa coletiva ..., contrato de cedência do direito exclusivo de comercializar, distribuir e vender as marcas K..., L..., M..., N..., O... e P..., constituindo os rendimentos auferidos em virtude dessa comercialização a maioria dos rendimentos auferidos pela Requerente

6-Adicionalmente a Requerente nomeou a R... distribuidora exclusiva para efeitos da importação, venda, comercialização, promoção e distribuição desses produtos em todo o mundo.

7-Desde a sua constituição, a Requerente é um sujeito passivo de IVA que pratica operações sujeitas e não isentas do imposto.

8-Tem como objecto social, de acordo com os elementos recolhidos junto da conservatória do registo comercial, as seguintes atividades: “Indústria, comércio, importação, exportação e produção de especialidades farmacêuticas, cosméticas e produtos naturais, para uso humano ou veterinário. Compra, venda e permuta de bens imobiliários e revenda dos adquiridos para esse fim. Administração de imóveis por conta de outrem. Atividades combinadas de apoio aos edifícios. Arrendamento de bens imobiliários. Outros locais de alojamento. Prestação de serviços de consultoria”.

9-Em 8/05/2017, a Requerente celebrou um contrato-promessa de compra e venda, na qualidade de adquirente, com o seu sócio-gerente, S... (NIF...) e sua mulher T... (NIF...), casados em regime de comunhão de adquiridos, na qualidade de vendedores, incidente sobre o prédio urbano licenciado para a habitação sito na ..., n.º ..., inscrito na matriz predial sob o artigo n.º ... da União de Freguesias de..., ..., ... e ..., e sobre prédio rústico confrontando com a parte urbana do mesmo prédio sito no ..., desse freguesia, inscrito a ... Conservatória do Registo Predial de ... com a ficha 10/12 e no art. ... da respetiva matriz predial rústica, proveniente do art. ... da extinta freguesia da ... .

10-O preço global da venda seria de € 750.000,00, dos quais € 350.000 seriam devidos a título de sinal e princípio de pagamento e os restantes € 400,000,00 até 30/6/2020, data prevista para a celebração do contrato definitivo de compra e venda.

11-A Requerente iniciaria em 2017 obras de reconstrução desse prédio urbano, que, a partir de 2018, passaria a ser a sua sede social, tendo deduzido o IVA suportado na aquisição do bens e serviços necessários à realização dessas obras cujo montante ascenderia a € 75.848,09, € 147.919,36 e €156. 769,23, respetivamente nos exercícios de 2017, 2018 e 2019.

12-As obras de reconstrução decorreram de 2017 a 2020, e foram contabilisticamente reconhecidas, na sua grande parte, como ativo fixo tangível (conta 4323 Edifícios e outras construções) e residualmente como gastos do período (conta 62211 Trabalhos especializados c/IVA dedutível).

13-Não obstante esse facto poder abstratamente evidenciar a posse do imóvel, tais obras não originaram qualquer liquidação de IMT nos termos da alínea a) do nº 2 do art. 2º do CIMT, que abrange na incidência do imposto a promessa de compra e venda com tradição.

14-Tais obras têm enquadramento no regime de inversão do sujeito passivo, razão pela qual foi a requerente, destinatária dos serviços de construção civil, a liquidar e deduzir o IVA, nos termos da alínea j) do nº 1 do art. 2º do CIVA.

15-A Câmara Municipal do concelho de ... emitiria a Licença de Construção nº .../2017 em nome de S..., proprietário do imóvel, tendo a Licença de Utilização desse imóvel, após a conclusão das obras, sido emitida a 4/2/2022.

16-As obras de reabilitação da moradia supra referida foram projetadas pela sociedade C..., Lda (NIPC...) e acompanhadas pela sociedade E..., SA (NIPC...) .

17-Do Alvará da Licença de Construção nº .../2017, consta a obra tratar-se da reconstrução do interior de uma habitação, com a ampliação da superfície de pavimentos em 283.02m<sup>2</sup>, com 2 pisos acima da cota da soleira, mais sótão e 1 piso abaixo da mesma cota.

18-O programa de tais obras exigiu características desfasadas, por mais exigentes, dos requisitos de uma comum moradia familiar, conforme os depoimentos das testemunhas Arq. B... e Engenheiro D... colaboradores dessa sociedade), nomeadamente:

- i) Acesso independente aos quartos;
- ii) Piscinas interior e exterior;
- iii) Lavandaria industrial;
- iv) Sistema de controlo e monitorização de consumos elétricos e de ar condicionado individualizado para cada espaço.

19-Foi discutido com a C..., Lda e assegurado no projeto de reabilitação: a) que todas as infraestruturas técnicas do móvel permitissem uma utilização com elevadas taxas de ocupação / utilização; b) a potência elétrica instalada; c) a instalação de uma lavandaria industrial com

---

dimensão hoteleira; d) zonas de vestiários; e) zonas de co-working; f) sistemas de domótica individualizados por quarto, por forma a permitir a gestão individualizada do edifício.

20-As obras de reabilitação, acompanhadas pela sociedade E..., SA (NIPC ...) tiveram igualmente em consideração que os projetos de engenharia considerassem a possibilidade de futura utilização da moradia para fins turísticos.

21-A Requerente adjudicou à sociedade I..., Lda (...) serviços de assessoria para suprir as obrigações legais e processuais à implementação do processo de “Alojamento Local”, que seria concluído a 16/3/2022, com o nº .../AL com o respetivo registo junto do Instituto de Turismo de Portugal, IP.

22 – A 30/6/2020, a Requerente celebrou um contrato de exploração turística não exclusiva, com a sociedade G..., Lda (NIPC...) (doravante G...), da moradia prometida adquirir.

23-De acordo com a Cláusula 4.1 desse contrato, a G... pagaria anualmente à proprietária pela exploração da moradia, uma quantia equivalente a 75% do rendimento total, ou seja, 75% de todo o rendimento que a G... recebesse apenas com o arrendamento da moradia – excluindo IVA –, do imóvel (não estando aqui incluído qualquer outro rendimento gerado com a utilização do mesmo, nomeadamente decorrente da prestação de outros serviço complementares ou de saúde), ficando os restantes 25% da remuneração para a G... .

24-A proprietária seria responsável pelo pagamento de todas as despesas de manutenção inerentes à utilização da Moradia, devido numa base anual - autorizando, desde logo, a G... a deduzir esse encargo, depois de devidamente justificado, nos pagamentos que, para o efeito, fossem devidos nos termos estipulados.

25-Tal contrato originaria o processamento de duas faturas, a 1/4/2022 e a 29/4/2022, por serviços de alojamento local, de € 3.000,00 cada uma, mais IVA, não tendo sido juntas quaisquer outras relativas a serviços prestados até à data de entrada da PI.

26-Posteriormente à entrada da PI, a Requerente juntaria uma relação de 7 faturas relativas a serviços de “co-working” respeitantes a um imóvel identificado por ... .

27-A Requerente juntou uma lista nominativa dos hóspedes recebidos no ... entre setembro e outubro de 2016, de nacionalidade árabe saudita, chinesa, alemã e russa.

28-As cópias dessas faturas, presumivelmente emitidas pela Requerente, apesar de numeradas e conterem a identificação dos serviços prestados, não constam do PA nem consta dos autos que a administração fiscal as tivesse solicitado

29-O mencionado contrato de cessão da exploração turística deixou de estar em vigor ainda em 2022, por G... ter encontrado alternativas, menos diferenciadas, mas mais ajustadas ao perfil da procura desses cuidados em ..., não constando dos autos qualquer documento formal comprovativo da sua rescisão, mas apenas prova testemunhal desse facto.

30-A Requerente foi objeto de uma ação inspetiva realizada a coberto das Ordens de Serviço n.º OI2021..., OI2021... e OI2021... na qual foram operadas correções aritméticas em sede de IRC, IRS (retenções na fonte) e IVA nos exercícios de 2017, 2018 e 2019;

31-No que diz respeito a IVA, tal ação inspetiva deu origem às seguintes liquidações:

- i)2021..., de IVA referente ao período de 201712T, no montante de € 75 848,10;
- ii)2021..., de juros referentes ao período de 201712T, no montante de € 11 171,49;
- iii)2021..., de IVA referente ao período de 201803T, no montante de € 8 047,51
- iv)2021..., de juros referentes ao período de 201803T, no montante de € 1 078,58;
- v)2021..., de IVA referente ao período de 201806T, no montante de € 69 122,80;
- vi)2021..., de juros referentes ao período de 201806T, no montante de € 8 559,86;
- vii) 2021..., de IVA referente ao período de 201809T, no montante de € 17 330,62;
- viii)2021..., de juros referentes ao período de 201809T, no montante de € 1 973,31;
- ix)2021..., de IVA referente ao período de 201812T, no montante de € 49 440,24;
- x)2021..., de juros referentes ao período de 201812T, no montante de € 5 130,94;

- xi)2021..., de IVA referente ao período de 201906T no montante de € 122 029,60;
- xii) 2021..., de juros referentes ao período de 201906T, no montante de € 10 230,42;
- xiii)2021..., de IVA referente ao período de 201909T, no montante de € 27 189,63;
- xiv)2021..., de juros referentes ao período de 201909T, no montante de € 1 993,40;
- xv)2021..., de IVA referente ao período de 201912T, no montante de € 12 088,22;
- xvi)2021..., de juros referentes ao período de 201912T, no montante de € 764,37,  
num valor total de € 421 999,09.

32-A 28/4/2022, a Requerente deduziria da liquidação a Reclamação Graciosa nº ... que veio a ser indeferida, após o exercício do seu direito de audição prévia, em 30 /6 2022, pelo chefe de divisão da Direção de Finanças do distrito de ... e notificada à Requerente no seguinte dia 1/7;

33-Em 6/10/2022 a Requerente apresentou no CAAD um pedido de pronúncia arbitral (PPA).

### **II.1.2. Factos não provados**

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

### **II.1.3 Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT).

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis

das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do n.º 1 do art. 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável ex vi da alínea e) do n.º 1 do art 29.º, n.º 1, do RJAT.

## **II. 2 – Direito aplicável**

Foi a Requerente legalmente notificada da demonstração das liquidações adicionais consequentes desses acertos de contas que integrariam os documentos registados com os n.ºs OL0102019...; OL0102019....; OL0102018... e OL0102018..., através de transmissão eletrónica de dados enviada em 6/11/2021.

Tais acertos de contas constituem, assim, a fundamentação suficiente dessas liquidações adicionais, Aliás, caso se considerasse insuficiente a comunicação da fundamentação dessas liquidações, poderia sempre a Requerente ter recorrido ao meio previsto no n.º 1 do art. 37º do CPPT para que lhe fossem transmitidos os elementos em falta, o que não fez.

Como afirma a Requerida na Resposta apresentada, as liquidações em causa são inteligíveis e perceptíveis para o homem médio, facto que aliás se comprova pelo teor da PI demonstrativa de que a Requerente apreendeu na perfeição a origem das correções e subsequentes liquidações efetuadas na sua esfera jurídica, diretamente resultantes desses acertos de contas.

Por outro lado, os serviços de inspeção procederam à realização de diversas diligências no sentido da descoberta da verdade material e da correta qualificação e quantificação dos factos tributários, nomeadamente através da notificação de outras entidades para fornecimento de licenças e esclarecimentos, em especial a Câmara Municipal de ... .

A audição das testemunhas e o facto de, na sequência dessa audição, as partes não terem alegado evidenciou não estarem em causa divergências essenciais em matéria de facto, mas apenas sobre o direito aplicável.

Tão pouco existe alteração “a posteriori” dos atos de liquidação, já que o reduzido valor das contra-prestações recebidas pela Requerente não foi fundamento da liquidação, tendo apenas

---

sido invocado pela Requerida para demonstrar a pretensa incongruência da posição da Requerente.

Em termos de Direito, é pacífica a dedutibilidade imediata dos montantes do IVA pagos na construção ou reconstrução de imóveis que serão utilizados, ao longo de um período subsequente mais ou menos alargado, para gerar receitas sujeitas a IVA. Na decisão proferida no Proc. 585/2021-T do CAAD escreveu-se, designadamente, o seguinte:

“A concretização do princípio da dedução imediata do IVA suportado a montante, 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 TJUE de 15/8/98, 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”.

O direito à dedução enquanto atribuição aos sujeitos passivos de um crédito fiscal relativo ao IVA suportado relativamente aos bens e serviços adquiridos que foram onerados com IVA pode, assim, ser plenamente exercido se forma imediata e integral, não podendo ser limitado, em princípio, pelas legislações nacionais.

Abrange também a despesas de investimento iniciais com vista ao exercício de uma atividade económica.

O regime das deduções destina-se, com efeito, a libertar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as suas atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam elas próprias, em princípio, sujeitas a IVA (Acórdão do TJUE no proc, C- 132/16)

O princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa impõe, como recordaria o nº 24 do Acórdão do TJUE no proc. C-249/217, que as primeiras despesas de investimento efetuadas para as necessidades e tendo em vista a formação de uma empresa sejam consideradas atividades económicas, e seria contrário a esse princípio que as referidas atividades só tivessem início no momento em que surge o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação poria a cargo do operador económico o custo do IVA no âmbito da sua atividade económica, sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, e procederia a uma distinção arbitrária entre despesas de investimento efetuadas para as necessidades de uma empresa consoante fossem efetuadas antes ou durante a sua exploração efetiva.

Além disso, o direito a dedução, uma vez surgido, permanece adquirido mesmo que, posteriormente, a atividade económica projetada não tenha sido realizada e, portanto, não tenha dado lugar a operações tributáveis ou que o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou os serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis, por razões alheias à sua vontade (Acórdão no proc. C-110/94).

Uma interpretação diferente seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal da empresa. Seria suscetível de criar, quanto ao tratamento fiscal de atividades de investimento idênticas, diferenças não justificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através de investimentos, iniciar atividades que serão fonte de operações tributáveis. Do mesmo modo, seriam estabelecidas diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependesse da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributadas

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 art. 19.º do CIVA, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a

---

realização das operações referidas no art. 20º do mesmo CIVA, sendo pressuposto do direito à dedução que os bens e serviços estejam diretamente relacionados com o exercício da sua atividade (preceito que vai, como já dissemos atrás, na linha do nº 3 do artigo 17º da Diretiva 77/388/CEE)”.

(...)

Na situação objeto da referida decisão judicial do TCAS considerou-se que estando-se perante gastos conexos com uma atividade económica, 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 objetivos, de iniciar de modo independente uma atividade económica na aceção do art 4.º da Sexta Diretiva e para esse fim efetua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo que, de acordo com os arts. 17.º e seguintes da Sexta Diretiva, tem o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efetuadas para os fins das operações projetadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa (ver ainda acórdãos do TJUE nos pros. C-37/95 e C-110/98).

Assim, o direito à dedução abrange o imposto suportado relativamente aos atos preparatórios do exercício de uma atividade económica, cabendo ao sujeito passivo provar as condições para beneficiar dessa dedução (Acórdão do TCA Sul de 29/4/2021, 372/10.9BELLE) \*

Segundo a Requerida, as obras ditas de reabilitação ou renovação efetuadas no imóvel não se destinariam à realização de uma atividade tributável, mas a operações não sujeitas ou isentas de IVA.

Argumenta que, a quando dessas obras, tal imóvel não ser da propriedade da Requerente, mas sim dos seus sócios, marido e mulher. Não se encontrava afeto ao exercício de qualquer atividade e económica exercida ou até mesmo a vir a exercer pela Requerente, já que não passava de uma moradia para habitação, que, aliás, ainda é.

Não é, no entanto, condição da isenção o imóvel ser de propriedade da Requerida, bastando que integre o seu ativo imobilizado.

Nessa medida, o facto de o imóvel ser detido em virtude de contrato de arrendamento ou promessa de arrendamento, bem como por tradição subsequente ao contrato promessa de compra e venda, como é o presente caso, independentemente das implicações em sede de IMT que essa tradição possa ter e que não cabe ao Tribunal Arbitral determinar, não obsta ao direito à dedução do IVA suportado nas obras de remodelação (nesse sentido, ver a Informação Vinculativa n.º 16.068, sancionada por despacho da diretora-geral da AT de 20/9/2019).

Como resulta do Fato Provado n.º 12, as despesas com a remodelação do imóvel foram contabilisticamente reconhecidas, na sua grande parte, como ativo fixo tangível (conta 4323 Edifícios e outras construções) e residualmente como gastos do período (conta 62211 Trabalhos especializados c/IVA dedutível), não sendo relevante no sentido de outra solução a afirmação expressa no Relatório de Inspeção Tributária (RIT) de o imóvel não ser da propriedade da Requerente.

O facto de o imóvel não ser da propriedade jurídica da Requerente não obsta, assim, ao direito à dedução.

Também o facto de o imóvel estar licenciado para a habitação a quando da realização das obras de remodelação não significa, ao contrário do que a Requerida pretende, a inexistência de afetação a uma atividade tributável, podendo considerar-se como tal nos termos referidos os atos preparatórios. Nos termos do n.º 1 do art. 3.º do DL n.º 28/2014, de 29/8 (Regime Jurídico da Exploração do Alojamento Local), podem ser objeto de alojamento local, que é uma atividade sujeita a IVA nos termos gerais, não apenas os estabelecimentos de hospedagem, como as moradias, apartamentos e quartos devidamente licenciados, sendo os respetivos conceitos desenvolvidos nos n.ºs 3 a 6 dessa norma legal.

A ausência desse licenciamento, ainda que se considerasse provada, não obstará, aliás, à tributação dessas operações e conseqüente dedução das despesas suportadas, a qual, a ser

excluída, teria natureza sancionatória. A faturação emitida pela prestação de serviços de alojamento e “co-working” é, aliás, na totalidade posterior a 16/3/2022, data do licenciamento para alojamento local, pelo que relativamente a esta tal questão não se coloca.

Segundo os Acórdãos do TJUE no procs. C-158/98 e C-455/98, não apenas o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma diferenciação generalizada entre as transações lícitas e as transações ilícitas, declararia que a qualificação de um comportamento como censurável não implica, por si só, uma exceção à tributação, mas que tal exceção só opera em circunstâncias específicas em que, por força das características particulares de determinadas mercadorias, está excluída a concorrência entre um sector lícito e um sector ilícito, como é o caso dos estupefacientes e da importação de moeda falsa.

Ainda que essa circunstância fosse relevante, o fato de o imóvel apenas estar licenciado para habitação, não obsta à tributação em IVA prestação de serviços de alojamento ou “co-work” prestados através dele e da dedução do IVA suportado a montante pelo prestador.

O RIT considera ainda carecer de credibilidade, para efeitos de atestar a intenção do futuro exercício de uma atividade económica constitutiva do direito à dedução o contrato de cessão de exploração junto aos autos nos termos seguintes:

- a) “ainda que o direito de propriedade não se mostre imprescindível ao exercício do direito à dedução, não se percebe por que motivo o sujeito passivo não procedeu de imediato à realização da escritura de compra e venda do referido imóvel, deixando assim arrastar a situação a coberto de um contrato promessa de há mais de 4 anos e erradamente contabilizado”;
- b) “muito estranhámos que tal contrato não tenha sido celebrado logo a quando do início das obras e muito mais estranhámos que o mesmo, a existir, não nos tenha sido apresentado quer durante o decurso do presente procedimento inspetivo, quer durante a ação de prospeção da inspeção tributária de que o mesmo foi alvo no ano passado”.

Tais argumentos não são, no entanto, suscetíveis de afastar a presunção de veracidade desse documento.

A demora entre a celebração do contrato promessa e a escritura de compra e venda, ainda que porventura pudesse ser considerada fundamento suficiente da recusa da isenção, o que apenas seria possível num quadro legal diferente do que está em vigor, que não permite à administração fiscal pôr em causa os critérios de pura gestão legitimamente adotados pelo contribuinte, foi justificada pela Requerente com argumentos plausíveis, tendo em especial em conta a perturbação causada pela COVID 19 no funcionamento normal dos serviços públicos, como é um caso notório.

Com efeito, nos termos do n.º 1 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 281/99, de 26/7, não podem ser realizados atos que envolvam a transmissão da propriedade de prédios urbanos ou de suas frações autónomas sem que se faça prova da existência da correspondente autorização de utilização, perante a entidade que celebrar a escritura ou autenticar o documento particular.

Ora, a licença de utilização, apesar de requerida muito anteriormente, apenas seria emitida a 24/2/2022, Facto Provado 15.

Quanto ao segundo argumento usado no RIT como fundamento das liquidações controvertidas (o da falta da relação dos gastos incorridos com a recuperação do imóvel em causa com a atividade da Requerente), deve ser lembrado, em primeiro lugar, que, para esse efeito, os atos preparatórios constituem exercício de uma atividade económica.

Por definição, antes de se começar a desenvolver efetivamente uma actividade, esta não podia ser exercida – e, portanto, exigir que já se fizesse antes o que se vai querer fazer a seguir impediria que alguma vez se pudesse deduzir o IVA de novas actividades futuras, ao contrário do que é pacificamente aceite.

Obviamente, a anterior cessão de exploração de imóvel no concelho de Albufeira adquirido pela Requerente, já que o direito à dedução deve ser determinado operação a operação, não é suficiente para as despesas com o imóvel em causa serem consideradas dedutíveis: é necessária a intenção revelada por critérios objetivos da afetação do imóvel designado por ...<sup>1</sup>, que é aquele a que se reportam os presentes autos a uma atividade sujeita a IVA.

Também as especificações previstas para o imóvel, contidas no Facto Provado 24, revelam que a previsão inicial foi a sua reconstrução/adaptação a uma atividade empresarial e não a mera manutenção das características de uma moradia para habitação. É *ou* era intenção da Requerente gerar um fluxo substancial de receitas com a subsequente utilização do imóvel (de modo a justificar o investimento dos *gadgets* e extras com que a dotou), *não ficando provado que* tais custos acrescidos representassem apenas a intenção de preencher conspicuamente os requisitos necessários a criar a aparência disso mesmo.

A verdade é que posteriormente ao licenciamento do imóvel, viriam a ser prestados através deste, serviços sujeitos e não isentos de IVA intermediados pela G... e sobre os quais foi liquidado IVA sem que a Requerida tenha posto em causa essa liquidação, que, aliás, nos parece ter sido correta.

Como é sabido, o conceito de «locação de bens imóveis», constante do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA foi definido pelo TJUE, no Acórdão C-378/18, como o direito conferido pelo proprietário de um imóvel ao locatário de, mediante remuneração e por um período acordado, ocupar esse imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito.

---

<sup>1</sup> Certamente por, tendo embora entrada pelo portão do n.º ... da Av. ..., dar para a Av. ..., antes designada por Rua... – facto notório para quem, como todos os membros do Colectivo, viveu em ..., mas que pode confirmar-se em <https://...>. A mais disso, recorde-se que o contrato-promessa e a escritura pública subsequente incidiram também sobre um prédio rústico “*sito no...*” que era confinante com o prédio urbano com entrada pelo n.º ... da Av. ... . No *Google Maps* (<https://www...>), a localização do imóvel evidencia bem que a sua localização está mais ligada à antiga Rua do ... (embora sem ligação a esta, dado o desnível do terreno), do que à Av. ... (para a qual só dá o portão que permite o acesso à via particular que leva à moradia).

O TJUE também precisou que a isenção prevista naquela disposição se explica pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo.

Essa atividade deve assim distinguir-se de outras atividades que têm quer natureza industrial ou comercial quer um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um campo de golfe, o direito de atravessar uma ponte mediante o pagamento de uma portagem ou ainda o direito de instalar máquinas de venda automática de tabaco num estabelecimento comercial.

Daqui resulta, de acordo com o n.º 42.º desse Acórdão, que a natureza passiva da locação de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA de tais operações ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA, se prende com a natureza da própria operação e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa.

Assim, de acordo com o n.º 43 desse Acórdão não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique não só a colocação à disposição passiva de um bem imóvel mas também um certo número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante pelo proprietário, bem como a colocação à disposição das instalações, de modo que, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, a locação deste bem não pode constituir a prestação preponderante (ver Acórdãos do STA de 19/6/2021, proc. 01901/18.5 BEPRT e 13/7/2021, proc. 01991/16.4 BEPRT).

Ora, de acordo com o Facto Provado 24, a Requerente, através do referido contrato de cessão de exploração, ficou responsável pelo pagamento de todas as despesas de manutenção inerentes à utilização da Moradia, devido numa base anual, tendo autorizado, desde logo, a G... a deduzir esse encargo, depois de devidamente justificado, nos pagamentos que, para o efeito, fossem devidos nos termos estipulado, A sua prestação foi muito mais além da mera colocação à disposição das suas instalações, mas assegurar à G... a realização da atividade intermediada,

com a consequente sujeição a imposto dessas operações e a inaplicabilidade da isenção do 30º do art. 9º do CIVA.

Fundamenta a Requerente para fundamentar a ausência de fins empresariais que, de acordo com contrato de cedência de exploração junto, o retorno total do investimento feito apenas ocorrer ao cabo de 70 anos, momento em que ocorre o chamado “break even”.

Esse elemento não é, no entanto, suficiente para justificar o fim não empresarial das operações em causa.

Com efeito, as deduções efetuadas a partir do início da ocupação do bem, que, no caso, ocorreu com o termo das obras, são objeto de um período de vigilância que se estende por todo o período de vida útil do imóvel, nos termos do nº 3 do art. 24º do CIVA.

Com efeito, de acordo com o nº 2 desse art., são regularizadas anualmente as deduções efetuadas quanto às despesas de investimento em bens imóveis se entre a percentagem definitiva a que se refere o artigo anterior aplicável no ano de ocupação do bem e em cada um dos 19 anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano da aquisição ou da conclusão das obras houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais.

Para a regularização das deduções relativas a bens imóveis do ativo imobilizado, a que se refere o nº 2, procede-se, segundo esse nº 3, do seguinte modo:

- a) No final do ano em que se iniciou a utilização ou ocupação e de cada um 19 anos civis seguintes àquele, consoante o caso, calcula-se o montante da dedução que teria lugar na hipótese de a aquisição ou conclusão das obras em bens imóveis se ter verificado no ano em consideração, de acordo com a percentagem definitiva desse mesmo ano;
- b) O montante assim obtido é subtraído à dedução efetuada no ano em que teve lugar a aquisição ou ao somatório das deduções efetuadas até ao ano da conclusão das obras em bens imóveis;
- c) A diferença positiva ou negativa divide-se por 5 ou por 20, conforme o caso, sendo o resultado a quantia a pagar ou a dedução complementar a efetuar no respetivo ano.

Esse argumento apenas teria validade se tal regime de regularização não existisse, ou seja, a administração fiscal não tivesse qualquer possibilidade legal de corrigir a dedução inicial.

Não cabe naturalmente ao Tribunal Arbitral substituir-se à AT no exercício desse direito de vigilância

É certo que o contrato entre a Requerente e a G... cessou em final de 2022 e que a alínea f) do n.º 3 do art. 3.º do CIV ficciona como transmissão fiscal, salvado o disposto no art. 26.º, a afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

A cessação do contrato de cessão de exploração não implica automaticamente a aplicação dessa norma legal, já que o imóvel pode continuar afeto a fins empresariais.

Por outro lado, essa afetação não prejudica, antes pressupõe, a dedução a montante do imposto suportado.

Origina, sim, um dever de regularização do sujeito passivo, cujos pressupostos não é ao Tribunal Arbitral que cabe conhecer.

A Requerente não só não requereu o reembolso dos montantes que correspondem aos atos de liquidação impugnados, como nem sequer invocou que eles tivessem sido pagos.

Quando a eventuais juros indemnizatórios, o art. 100.º da LGT estabelece que

“1 - A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios,

2 - No procedimento tributário, a reconstituição da situação através da reposição da legalidade deve ser executada no prazo de 60 dias.

O direito a juros indemnizatórios “nos termos e condições previstos na lei” a que se refere essa norma legal é, assim, o previsto no art. 43º da LGT.

Não resulta automaticamente da anulação do ato, sendo igualmente necessária a culpa dos serviços na liquidação ilegal, que a Requerente não invocou nem demonstrou, pelo que os pressupostos desse direito apenas podem ser conhecidos, caso o contribuinte o pretenda, em sede de execução do julgado.

O direito a juros indemnizatórios é, no entanto automático, caso se verifique a circunstância da alínea c) do nº 3 do art. 43º da LGT, ou seja, quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

Tal, no entanto, não ocorreu (Facto Provado nº 32).

### **III. DECISÃO**

Termos em que este Tribunal Coletivo delibera julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, e, em consequência,

- a) Anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa com o nº ...;
- b) Anular os actos de liquidação 2021..., no montante de € 75 848,10; 2021..., no montante de € 11 171,49; 2021..., no montante de € 8 047,51; 2021..., no montante de € 1 078,58; 2021..., no montante de € 69 122,80; 2021..., no montante de € 8 559,86; 2021..., no montante de € 17 330,62; 2021..., no montante de € 1 973,31; 2021..., no montante de € 49 440,24; 2021..., no montante de € 5 130,94; 2021..., no montante de € 122 029,60; 2021 ..., no

montante de € 10 230,42; 2021..., no montante de € 27 189,63; 2021..., no montante de € 1 993,40; 2021..., no montante de € 12 088,22; 2021..., no montante de € 764,37, que determinaram um valor a pagar pela Requerente no montante de € 421.999,09 (quatrocentos e vinte e um mil novecentos e noventa e nove euros e nove cêntimos).

#### **IV. VALOR DO PROCESSO**

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. *e*), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea *a*) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 421.999,09 (quatrocentos e vinte e um mil novecentos e noventa e nove euros e nove cêntimos), montante indicado pela Requerente e não contestado pela AT.

#### **V. CUSTAS**

Custas a cargo da Requerente, no montante de € 24.000,00 (vinte e quatro mil euros), nos termos do n.º 2 do art. 5º e da Tabela II do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e do disposto nos seus artigos 3.º, n.º 2, e 5.º, n.º 1, e no artigo 12.º, n.º 3, do RJAT.

Lisboa, 21 de julho de 2023

O Árbitro Presidente

Victor Calvete

O Árbitro Adjunto

Alberto Amorim Pereira

O Árbitro Relator

António Lima Guerreiro