

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 468/2022-T

Tema: IVA – Crédito de imposto – Caducidade do direito a liquidar.

Sumário:

I – O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.

II – Resulta das disposições legais e regulamentares que não só o procedimento de inspeção tributária é finalisticamente vinculado (ou seja, só poderá ser instaurado tendo em vista a prossecução de determinadas finalidades), como também que o carácter interno ou externo do mesmo não poderá ser arbitrariamente fixado pela Administração Tributária.

III – Não é à Autoridade Tributária que compete definir o que se trata por procedimento interno ou externo com base nas competências, na medida em que o que preside à sua distinção é a afectação dos direitos e garantias do sujeito passivo, implicando o contrário uma manipulação dos prazos de caducidade envolvidos e disciplinados pelos artigos 45.º e 46.º da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Filipa Barros e Raquel Montes Fernandes, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

- a) A Requerente **A... SA.**, com o NIPC ... e sede na ..., ..., ..., ...-... Lisboa, vem pedir a constituição de um Tribunal Arbitral, apresentando o correspondente pedido de pronúncia arbitral, nos seguintes termos e fundamentos que aqui se transcrevem:
- a. *“Em 27.10.2020, a Direção de Serviços de Investigação da Fraude iniciou um procedimento externo, apelidado de “Consulta, recolha e cruzamento de elementos”, como consta do Relatório de inspeção.*
 - b. *No decurso do mencionado procedimento foram solicitados os elementos de contabilidade da Requerente, nomeadamente, balancetes, declarações fiscais, documentos de suporte da contabilidade, conforme Doc. 1.*
 - c. *O pedido de tais elementos teve como finalidade a comprovação e verificação da situação tributária da Requerente, visando a confirmação do cumprimento das suas obrigações tributárias, em particular a dedução do IVA correspondente à construção do Hotel*
 - d. *Com efeito, no âmbito do procedimento, em 04.12.2020, a inspeção chegou inclusive a deslocar-se às instalações do Hotel, que estava em fase de conclusão.*
 - e. *A inspeção tributária (DSIFAE) no âmbito do procedimento, em reunião havida, em 13.05.2021, com o representante legal da Requerente, marcada para o efeito, considerou que o IVA relacionado com a construção do mencionado Hotel tinha sido indevidamente deduzido e que devia ser regularizado, como decorre dos mails, que se anexam como Doc. 2.*
 - f. *Tendo, a Requerente solicitado os fundamentos de facto e de direito que justificavam a pretendida regularização, o procedimento de inspeção terá prosseguido na Direção de Finanças de Lisboa.*
 - g. *De facto, a Requerente foi notificada em 15.09.2021 do alegado “início” de um procedimento de inspeção visando exatamente a comprovação do direito à dedução do IVA relativo ao período de 2017, que foi concluído em 10.03.2022,*

como resulta do Relatório de Inspeção Tributária, que aqui se dá como reproduzido.

- h. No termo do procedimento de inspeção, foram feitas pela AT as seguintes correções aritméticas em sede de IVA:

Correções Meramente Aritméticas IVA					
Período	IVA Deduzido	A corrigir		Total a corrigir	Corrigido
		Imobilizado	Atividades Isentas		
1703T	€ 130.854,51	€ 129.949,70	€ 756,24	€ 130.705,94	€ 148,57
1706T	€ 100.827,07	€ 99.640,47	€ 991,76	€ 100.632,23	€ 194,84
1709T	€ 145.511,51	€ 143.605,17	€ 1.593,32	€ 145.198,49	€ 313,02
1712T	€ 174.517,40	€ 168.639,89	€ 4.912,42	€ 173.552,31	€ 965,09
Total	€ 551.710,49	€ 541.835,23	€ 8.253,74	€ 550.088,97	€ 1.621,52

- i. As correções relativas ao Imobilizado, no montante de € 541 835,23, foram feitas com base na seguinte fundamentação:

O sujeito passivo procedeu à dedução da totalidade do IVA da construção de um imóvel, relativamente ao qual, tem vindo a pretender demonstrar que será afeto a uma atividade sujeita e não isenta, muito embora essa intenção só tenha vindo a efetivar-se após o sujeito passivo, ter sido confrontado com a possibilidade de ter deduzido indevidamente o IVA suportado na construção do Hotel, ou seja, muito recentemente, na sequência das inspeções levadas a cabo pela DSIFAE e pela DF de Lisboa.

- j. Na sequência a AT emitiu as seguintes liquidações adicionais de IVA, com data-limite de pagamento em 05.05.2022:

Período	N.º Liquidação	Valor a pagar
1703T	2022...	28 930,98
1706T	2022...	93 630,74
1709T	2022...	145 909,86
1712T	2022...	163 741,63
Total		432 213,21

- k. A Requerente contesta a liquidação do IVA, invocando:

- l. A caducidade do direito à liquidação;*
- m. A nulidade do segundo procedimento de inspeção, por violação do princípio da irrepetibilidade do procedimento inspetivo;*
- n. A ilegalidade da liquidação por erro nos pressupostos de facto e de direito.*

A - A caducidade do direito à liquidação do IVA

- a. Nos termos do n.º 1 do artigo 45.º da LGT, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos.*
- b. Tal prazo suspende-se, nos termos do n.º 2 do artigo 46.º da LGT, com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção.*
- c. Ora, a liquidação do IVA ocorreu em 16.03.2022, isto é, passados mais de 4 anos contados a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou o facto tributário.*
- d. Portanto, a não ser que tenha havido causa suspensiva do prazo de caducidade, encontra-se verificada a exceção de caducidade do direito à liquidação.*
- e. Vejamos se ocorreu alguma causa suspensiva.*
- f. É certo que o procedimento de inspeção realizado pela DF de Lisboa, alegadamente se iniciou em 15.09.2021, antes do termo do prazo de caducidade e terminou em 10.03.2022, não tendo, portanto, tido uma duração superior a 6 meses, pelo que o prazo de caducidade esteve suspenso enquanto decorreu o referido procedimento.*
- g. Todavia, a comprovação e verificação do cumprimento das obrigações do sujeito passivo não se iniciou com o procedimento de inspeção realizado pela DF de Lisboa.*

-
- h. *O procedimento de inspeção iniciou-se com o Despacho assinado em 27.10.2020, através do qual a DSIFAE pretendia levar a cabo uma ação de “Consulta, recolha e cruzamento de elementos”.*
- i. *Ora, como ensinam Joaquim Feitas Rocha e João Damião Caldeira em Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, Coimbra Editora, a páginas 83, “a qualificação dada pela Administração a um procedimento não tem carácter vinculativo, se vier a revelar-se que o conteúdo dos atos praticados for contrário à qualificação dada...”*
- j. *No mesmo sentido vai a jurisprudência dos tribunais superiores, citando-se, a título de exemplo, o Acórdão do TCAS, de 27-01-2022, no Processo 290/08.0BEFUN: “I – A qualificação dada pela Administração a um procedimento não tem carácter vinculativo se vier a revelar-se que o conteúdo dos atos praticados for contrário à qualificação dada, isto é, a classificação formal do procedimento será, posteriormente, validada, ou não, pelos atos que a Administração praticar”.*
- k. *Portanto, importa avaliar se, de facto, o procedimento iniciado pela DSIFAE em 27.10.2020, como de “Consulta, recolha e cruzamento de elementos”, reveste ou não essa natureza.*
- l. *Antes de mais importa referir que à DSIFAE compete, nos termos da alínea e) do artigo 21.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro, nomeadamente, “Apurar a situação tributária dos contribuintes, em particular na averiguação de denúncias ou participações e na obtenção de provas relativamente a eventuais crimes tributários, quando existam indícios de evasão e fraude tributárias, por omissão de declarações, inexistência, viciação ou ocultação da contabilidade, de documentos ou de outros elementos de suporte de factos tributários presumivelmente ocorridos”.*
- m. *E, assim, tendo em conta que a qualificação do procedimento deve resultar do conteúdo dos atos efetivamente praticados, vejamos se, no caso, estamos perante uma mera “Consulta, recolha e cruzamento de elementos” ou perante o “apuramento da situação tributária do sujeito passivo”.*

- n. *Nos termos do artigo 12.º do RCPITA, o procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins em:*
- *Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;*
 - *Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.*
- o. *Ora, não se podendo incluir o procedimento de Consulta, recolha e cruzamento de elementos, pelo menos no caso subjudice, no âmbito dos deveres legais de informação da inspeção tributária, é manifesto que o controvertido procedimento se deve incluir no âmbito dos procedimentos de comprovação e verificação.*
- p. *É certo, como se infere do RCPITA (n.º 7 do artigo 46.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 50.º) que o mencionado procedimento tanto pode destinar-se à confirmação da situação tributária do sujeito passivo como de terceiros.*
- q. *Todavia, é mais do que evidente que tal procedimento teve como finalidade a verificação da situação tributária da Requerente, como se infere dos elementos solicitados pela DSIFAE e como decorre do teor do Relatório de Inspeção feito pela DF de Lisboa, como se reproduz:*

11.2.1. O referido procedimento de inspeção resultou das conclusões vertidas na Informação DSIFAE/71/2021, relativa ao Despacho n.º DI2020/..., de 26.10.2020, da DSIFAE, que teve por âmbito a realização duma ação externa de consulta, recolha e cruzamento de elementos, junto do sujeito passivo A... com extensão aos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020.

A referida informação, foi enviada a esta Direção de Finanças de Lisboa – Departamento A, pela DSIFAE – Direção de Serviços de Investigação da Fraude e Ações Especiais, em 01.07.2021 por GPS com a comunicação n.º ..., a qual foi remetida a estes Serviços de Inspeção Tributária em 13.08.2021 por GPS, com a comunicação n.º :2021/...

- Em novembro-2020, com o objetivo de aferir/confirmar a ordem de grandeza dos montantes investidos na obra em causa, a DSIFAE, procedeu a deslocação à Herdade (...), no entanto, face à ausência de sinalização, só foi possível identificar a mesma com recurso a informação prestada por residentes locais;

O sujeito passivo procedeu à dedução da totalidade do IVA da construção de um imóvel, relativamente ao qual, tem vindo a pretender demonstrar que será afeto a uma atividade sujeita e não isenta, muito embora essa intenção só tenha vindo a efetivar-se após o sujeito passivo, ter sido confrontado com a possibilidade de ter deduzido indevidamente o IVA suportado na construção do Hotel, ou seja, muito recentemente, na sequência das inspeções levadas a cabo pela DSIFAE e pela DF de Lisboa.

No caso em apreço – e atenta a evidência reunida pela DSIFAE e pela IT da DF de Lisboa – a questão da dedutibilidade do IVA suportado nos investimentos iniciais encontra-se necessariamente relacionada com a falta de elementos objetivos que provem a intenção do sujeito passivo, *a priori*, na prossecução de uma efetiva atividade económica.

Porém, como ficou amplamente demonstrado ao longo do presente relatório, embora a sociedade durante o decurso das ações realizadas (tanto pela DSIFAE como pela IT da DF de Lisboa), tenha vindo a apresentar parte da documentação referente às formalidades legais para o exercício da atividade de exploração dum Hotel Rural, a intenção de desenvolver essa atividade, apenas se manifestou após o sujeito passivo ter sido confrontado com as diversas solicitações por parte da IT e a possibilidade de ter efetuado deduções indevidas.

- r. De facto, a DSIFAE, como também é reconhecido no Relatório, deslocou-se às instalações da Requerente, examinou os seus elementos da contabilidade, fez diligências em entidades públicas tendentes a obter informação sobre o licenciamento de construção do Hotel, visitou as instalações do Hotel (em construção), apurou o imposto em dívida e convocou a Requerente para regularizar a sua situação tributária, de acordo com o apuramento efetuado.*
- s. E, assim sendo, tal procedimento não pode ser qualificado de simples “Consulta, recolha e cruzamento de elementos”.*
- t. E, conseqüentemente, a Requerente devia ter sido notificada, nos termos dos artigos 49.º e 51.º do RCPITA do seu início e assinado a correspondente ordem de serviço, que marcaria o início do procedimento de inspeção.*
- u. Ao contrário do que aconteceu, já que a DSIFAE se prevaleceu da dispensa prevista no artigo 50.º, o que constitui violação de uma garantia, como se reconhece no Acórdão do STA de 17-12-2019, no Processo n.º 072/13.8BEMDL:*

“Não sendo de admitir como solução razoável que o legislador tivesse instituído um mecanismo que pudesse eliminar totalmente a efetividade de uma garantia procedimental também instituída e devendo o intérprete presumir que o legislador consagrou as soluções mais adequadas, a alínea a) do n.º 1 do artigo 50.º deve ser interpretada no sentido de que não há lugar à notificação prévia do procedimento de inspeção quando a atividade procedimental se reconduza apenas à consulta, recolha ou cruzamento de elementos junto de outros sujeitos passivos, com quem o sujeito passivo inspecionado mantenha relações económicas – cfr. o artigo 46.º, n.º 7, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária. O que significa, na prática que na recolha de elementos no primeiro procedimento não poderia ter sido prescindida a notificação prévia com base naquela alínea a) do n.º 1 do artigo 50.º. Porque se reconhece expressamente no relatório que a inspeção tributária resultante do Despacho n.º DI2008... foi dirigida ao sujeito passivo inspecionado”.

- v. *O que significa, no caso, que a DSIFAE, iniciou, em 27.10.2020, um procedimento de inspeção externo, tendente a verificar o exercício do direito à dedução do IVA, que só foi concluído em 10.03.2022, pela DF de Lisboa.*
- w. *É certo que, nos termos do artigo 44.º do RCPITA o procedimento de inspeção é previamente preparado. Todavia, a preparação prévia do procedimento consiste na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo ou obrigado tributário em causa, incluindo o processo individual arquivado nos termos legais na Autoridade Tributária e Aduaneira, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e indicadores económicos e financeiros da atividade.*
- x. *Não inclui a verificação dos elementos da contabilidade e documentos de suporte na posse do sujeito passivo e diligências de investigação, como fez a DSIFAE sob a capa de um procedimento de Consulta, recolha e cruzamento de elementos.*
- y. *Tais diligências já fazem parte de um procedimento de inspeção externo.*
- z. *E, se já fazem parte do procedimento de inspeção externo, houve apenas um único procedimento com início em 27.10.2020.*

- aa. *E, se o procedimento iniciado pela DSIFAE constitui o início da inspeção externa, esta prolongou-se por mais de 6 meses e, conseqüentemente, cessou o efeito suspensivo previsto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT.*
- bb. *Conseqüentemente, o direito à liquidação do IVA caducou em 31.12.2021, pelas que as contestadas liquidações estão feridas de ilegalidade por terem sido efetuadas em 16.03.2022, para além do prazo de caducidade.*

B – A violação do princípio da irrepetibilidade do procedimento inspetivo

- a. *Mas, ainda que se entenda que não estamos perante o mesmo procedimento de inspeção, o que não se admite e por mero dever de patrocínio se equaciona, então estamos perante 2 procedimentos externos de inspeção.*
- b. *Como ficou provado, o procedimento efetuado pela DSIFAE não foi de mera Consulta, recolha e cruzamento de elementos, mas traduziu-se num efetivo procedimento externo de inspeção, em que foram identificadas as correções a efetuar para regularização tributária da Requerente.*
- c. *Ora, como referem José Maria Fernandes Pires e outros, em Lei Geral Tributária, Almedina, a páginas 657, “o procedimento de inspeção é balizado pelos princípios da legalidade, da justiça, da celeridade”.*
- d. *E, explicam os referidos autores que “o princípio da proporcionalidade se traduz numa limitação ao exercício de uma nova ação de inspeção externa, exceto quando se verificarem factos novos ou supervenientes”.*
- e. *Com efeito, referem ainda que “pretende-se, assim, desonerar o contribuinte que já foi objeto de uma ação de inspeção externa e só se abre mão desta regra perante a existência de factos novos/supervenientes, que fundamentem devidamente a derrogação do princípio da proporcionalidade, por eventualmente serem indiciadores de novos comportamentos ilícitos/infrações, cujo apuramento se revelara impossível até então”.*
- f. *Ora, tendo havido dois procedimentos externos de inspeção, forçoso é concluir que o segundo, que deu origem à contestada liquidação, está ferido de ilegalidade*

como é jurisprudência firmada, e resulta, por exemplo do acórdão do TCAS, de 14-04-2015, no Processo n.º 05674/12.

- g. Ora, no caso subjudice, também houve dois procedimentos externos e também não consta que tenha havido qualquer Despacho (que não foi notificado) fundamentado em factos novos, que manifestamente não existem.*
- h. E, em consequência, por violação do princípio da irrepetibilidade das inspeções externas deve ser considerado nulo o procedimento efetuado pela DF de Lisboa e os contestados atos de liquidação de IVA subsequente.*
- i. De qualquer modo, também os elementos recolhidos junto da Requerente no âmbito do procedimento efetuado pela DSIFAE não poderiam ser aproveitados, porque a instrução deste procedimento padece de ilegalidade, porque foram obtidos ao abrigo de uma pretensa Consulta, recolha e cruzamento de elementos.*
- j. Assim sendo, está ferida de ilegalidade a contestada liquidação.*

C - A ilegalidade da liquidação por erro nos pressupostos

a. A mencionada correção foi, em síntese, feita com a seguinte fundamentação:

- Assim, não obstante os avultados investimentos realizados pela () não se verificou a existência de qualquer atividade comercial, apesar de estarem reunidas as exigências legais para exercer a atividade de Hotel desde maio de 2019;
- Verifica-se sim, não existir qualquer racionalidade económica para o facto, pois o objetivo empresarial principal é maximizar o lucro, que se traduz em iniciar a atividade e proceder aos necessários licenciamentos para a exercer, logo que estejam reunidas as condições para tal, com vista a obter o retorno do investimento o mais rápido possível;
- Aliás é apenas já no decurso da ação inspetiva, no final de 2021, que foram emitidas faturas relativas à exploração do Hotel;

b. Todavia, a Requerente entende que do ponto de vista legal lhe assiste o direito à dedução do IVA, e, considera que os factos, em particular, os descritos pela DSIFAE no âmbito do procedimento de inspeção que iniciou, não correspondem à realidade, estão ultrapassados pelos acontecimentos e são narrados de forma

enviesada para procurar justificar que não se está perante a construção de um Hotel Rural.

O exercício do direito à dedução

- c. Como decorre do artigo 20.º do Código do IVA (CIVA), para poder beneficiar do direito à dedução, é necessário que se tenha a qualidade de sujeito passivo e que os bens ou serviços adquiridos sejam utilizados a jusante para a realização de operações que confirmam direito à dedução, em particular, transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.*
- d. Com efeito, nos termos do artigo 2.º do CIVA são sujeitos passivos (requisito subjetivo) as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres.*
- e. Para além da qualidade de sujeito passivo, o direito à dedução depende ainda do exercício de uma atividade económica (requisito objetivo), em particular, da realização de operações que confirmam direito à dedução.*
- f. O direito à dedução existe ainda quando os encargos tenham sido suportados com intenção confirmada, por via de dados objetivos, de prosseguir uma atividade económica, não obstante não se ter concretizado o início efetivo de transmissão de bens ou prestações de serviços que venham a constituir o objeto social do sujeito passivo, ou mesmo, quando posteriormente, decida não passar à fase operacional e, pelo contrário, liquide a sociedade comercial, de tal modo que a atividade económica prevista não tenha dado lugar à prática de quaisquer operações sujeitas a imposto – cf. Acórdão do TJUE, no Processo C-110/94.*
- g. Com efeito, as despesas de investimento iniciais efetuadas com vista ao exercício de uma atividade económica devem ser consideradas como constituindo uma atividade económica, sendo que esta solução foi desde logo admitida no Acórdão Rompleman (Processo C-268/83), tendo o Tribunal declarado que as atividades preparatórias, como a aquisição de meios de exploração e, em particular, de um imóvel, deviam ser imputadas às atividades económicas.*

- h. De igual modo, o Tribunal extraiu todas as consequências desta conceção extensiva do conceito de atividade económica no Acórdão INZO (Processo C-110/94), no qual considerou 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 atividade económica, ainda que tais operações comerciais não tenham sido efetivamente realizadas, uma vez que não foram consideradas rentáveis.*
- i. Para além disso, com relevância para a apreciação do exercício do direito à dedução, importa recordar que nos empreendimentos de turismo no espaço rural, os proprietários ou entidades exploradoras dos empreendimentos de turismo no espaço rural, bem como os seus representantes, podem ou não residir no empreendimento durante o respetivo período de funcionamento (Portaria n.º 937/2008, de 20.08).*
- j. E, como é jurisprudência dos Tribunais superiores, tal facto não tem implicações quanto ao exercício do direito à dedução, como decorre do Acórdão do STA, de 13-09-2017, no Processo n.º 029/16: “II - Por força desta exigência legal todo o IVA suportado pelo sujeito passivo na aquisição de bens e prestação de serviços de recuperação do imóvel afeto a tal atividade é suscetível de dedução não podendo a AT restringir a sua dedução ao IVA suportado referente à aquisição de bens e serviços relativos à parte do imóvel afeto a hospedagem excluindo de tal dedução o IVA suportado na aquisição de bens e serviços referentes à parte do imóvel afeto à residência do proprietário”.*
- k. Portanto, não há quaisquer dúvidas quanto à legitimidade da dedução do IVA, durante a fase de construção de um qualquer Hotel Rural, como é o caso.*
- l. É certo que o mencionado Acórdão no Processo C-110/94, refere que “Em situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma atividade económica especial, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objeto de dedução, a administração fiscal pode pedir, com efeitos retroativos, a restituição das quantias*

deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações”.

- m. Mas vejamos se é o que se verifica.*
- n. É um facto, como aliás consta do Relatório, que em maio de 2013, deu entrada no Município de..., um pedido de licenciamento de arquitetura de um Hotel, com a classificação de Hotel Rural de 5 estrelas), para o local da Herdade, conforme Anexo V do Relatório de inspeção), independentemente das eventuais afetações que possam ter sido equacionadas para a referida Herdade.*
- o. E também é certo que tal Hotel foi construído, tendo a Câmara Municipal de ... emitido em maio de 2019 o Alvará de Autorização de utilização do imóvel em causa como Hotel (Anexo VII do Relatório de inspeção).*
- p. Também é um facto que em 24.05.2021, o imóvel em causa foi registado na Plataforma de dados Abertos Georeferenciados do Turismo de Portugal, como Hotel Rural de 5 estrelas, como consta do Anexo VIII do Relatório de Inspeção.*
- q. Portanto, não há quaisquer dúvidas de que foi construído um Hotel, independentemente de anteriores projetos pensados para a referida Herdade.*
- r. E, conseqüentemente, é legítimo o exercício do direito à dedução do IVA.*
- s. De facto, as observações feitas pela DSIFAE não constituem fundamento para a negação do direito à dedução, em particular, quando invoca a “intenção do sujeito passivo, a priori”, e o atraso na abertura do Hotel.*

No caso em apreço – e atenta a evidência reunida pela DSIFAE e pela IT da DF de Lisboa – a questão da dedutibilidade do IVA suportado nos investimentos iniciais encontra-se necessariamente relacionada com a falta de elementos objetivos que provem a intenção do sujeito passivo, *a priori*, na prossecução de uma efetiva atividade económica.

- t. Com efeito, o facto de em 2019 ter sido emitido o Alvará de Autorização de utilização do imóvel em causa como Hotel, não significa que o Hotel estivesse em condições de ser inaugurado.*
- u. Como decorre do Relatório que se anexou ao direito de audição no âmbito do procedimento de inspeção, como Doc. 1, que aqui se dá como reproduzido, o*

Hotel ainda não estava em condições de abertura em 2019, já que as obras de conclusão se prolongaram por 2019 e 2020, em particular, o SPA e o Heliporto.

- v. *Não obstante, o exercício do direito à dedução é negado, porque no entender da inspeção tributária, a Requerente deveria abrir o Hotel quando ainda não estava concluído e quando, como é do conhecimento geral, o país e o mundo atravessavam uma pandemia com reflexos catastróficos no turismo.*
- w. *Com efeito, como se demonstra no referido Relatório e faturas anexas relativas a trabalhos posteriormente efetuados, não só o Hotel não estava em condições de ser aberto, como o início da pandemia em 2020, fez com que se reequacionasse a data de abertura, como aliás, aconteceu, neste período, com tantos empreendimentos turísticos.*
- x. *Basta consultar as estatísticas do INE sobre a contração do turismo e recordar as muitas declarações que responsáveis do setor proferiram durante a crise pandémica:*
- y. *“O setor hoteleiro está “em hibernação”, à espera da retoma da procura. Cerca de 45% das unidades hoteleiras nacionais estão neste momento encerradas, e assim deverão ficar até ao fim do ano. Destas, 46% antecipam reabrir em março, a tempo da Páscoa. As previsões foram apresentadas esta quarta-feira pela Associação da Hotelaria de Portugal (AHP), e fazem parte do mais recente inquérito ao setor realizado pela associação liderada por Cristina Siza Vieira. (Em <https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/detalhe/quase-metade-dos-hoteis-estao-encerrados-e-so-esperam-reabrir-em-marco>.)*
- z. *“Após vários meses com expectativas e resultados pessimistas, o setor hoteleiro viu mesmo 2020 encerrar da pior forma. As projeções apontavam para perdas de até 80% das receitas, mas a **pandemia acabou por tirar 73% da faturação das empresas da hotelaria**, revelam os dados da Associação da Hotelaria de Portugal (AHP). Isto equivale a menos 3,27 mil milhões de euros. 2021 será um ano “muito tímido”, com 20% dos hotéis a estimar não abrir portas, nem sequer na época alta. (Em <https://eco.sapo.pt/2021/03/03/hoteis-perderam-327-mil-milhoes-em-receitas-com-a-pandemia/>).*

aa. Portanto, não estando o Hotel concluído e, estando o setor hoteleiro em “hibernação” com 45% das unidades hoteleiras encerradas, como foi publicamente reconhecido, é, não só uma racional medida de gestão, como do mais elementar bom senso, não acelerar a abertura de uma unidade hoteleira, quando as que já estavam em atividade encerravam portas face à quebra do turismo decorrente da pandemia.

bb. Com efeito, a inspeção reconhece que em 2019 e 2020 ainda foram suportados 10% do preço de custo do Hotel:

Então, conclui-se que, nos anos de 2019 e 2020, os gastos relativos aos acabamentos e decorações dos espaços secundários e exteriores ao Hotel tiveram um peso de apenas 10% dos gastos totais do Hotel, não podendo ser razoável, imputar-se a esta situação, a impossibilidade de utilização das instalações para aí ser desenvolvida a atividade do Hotel.

cc. Mas ainda assim, baseando-se não se sabe bem em que regras de gestão hoteleira, para a inspeção, o Hotel já devia estar aberto.

dd. Não relevam, por isso, as observações do Relatório de inspeção quanto à alegada possibilidade de abertura em 2019, bem como quanto à falta de racionalidade económica no alegado atraso no início da exploração hoteleira. Para além disso, como é unanimemente reconhecido pela doutrina e jurisprudência, a AT não pode sindicar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na sua liberdade e autonomia de gestão.

ee. E, também não corresponde à realidade a contraditória conclusão que consta do Relatório quanto à afetação a uso privado das instalações, que os próprios factos que aí são descritos e a realidade não corroboram:

Perante o exposto, concluímos que o imóvel da Herdade ... se encontra afeto a uso privado, *ab initio*, e que não se encontrava demonstrada a intenção de o afetar a uma atividade tributada. Pelo contrário, a análise cronológica dos factos referidos, evidencia claramente que a atividade de exploração do hotel, apenas surge para colmatar a impossibilidade de construção do imóvel.

ff. Não é verdade que tenha havido qualquer afetação a uso próprio das instalações em causa, nomeadamente, para residência de qualquer acionista da empresa

¹ Por um lado, reconhece-se uma atividade de exploração do Hotel, mas por outro conclui-se que se encontra afeto a uso privado, *ab initio*”. Parece que o facto de inicialmente se ter pretendido construir um edifício de habitação, inibe qualquer outra afetação para qualquer outro edifício que posteriormente tenha sido construído na Herdade.

- proprietária, e, ainda que tivesse havido não afetaria o direito à dedução do IVA, como decorre da citada jurisprudência.*
- gg. Com efeito, não é o facto de a garagem ter sido utilizada para estacionamento de 3 carros enquanto o Hotel não abriu, que demonstra a afetação a uso próprio.*
- hh. E, ainda que tal tivesse acontecido, no limite determinaria a **Regularização das deduções relativas a imóveis não utilizados em fins empresariais, nos termos previstos no artigo 26.º do Código do IVA.***
- ii. Também não é o facto de no período de Natal ter a correspondente decoração em consequência de jantar com os colaboradores da empresa, nem por ter havido um serviço de catering para, ao longo de todo o tempo de construção, nele se realizar um único evento (que também tinha carácter promocional).*
- jj. E, muito menos é por ter empregados de limpeza, necessários num edifício em fase de acabamento, que se demonstra uma “evidente utilização para fins não empresariais”, como a DSIFAE concluiu.*
- kk. Aliás, como a inspeção, entretanto, constatou e referiu no Relatório, já foi iniciada a atividade e já foram praticadas operações tributáveis, que conferem direito à dedução.*
- ll. Com efeito, o Hotel ... está publicitado em site na Internet (...).*
- mm. O Hotel está inscrito no Registo Nacional de Turismo, como se demonstra:*

Empreendimentos Turísticos | RNET nº ...

Nome	HOTEL ...
Tipologia	Empreendimento de Turismo no Espaço Rural
Grupo	Hotel Rural
Marca comercial	Hotel ...
Integra conjunto turístico?	Não
Localização	MONTE ... HERDADE ... S/N ERT/DRT: Turismo do Alentejo e do Ribatejo, E.R.T. NUTS: Alentejo Central, Alentejo
Classificação	Categoria: ★★★★★ Estado: Classificado em auditoria Data da última classificação: 2022-04-13 Válida até: 2027-04-13
Capacidade	Nº camas fixas: 22 Nº unidades de alojamento: 11 Nº de quartos: 2 Nº de suites: 9
Contactos	Email: reservations@... com Telef: ...
Site	---

- nn. Foi recentemente, em 2022.04.13, como acima se evidencia, classificado em auditoria, como um Hotel Rural de 5 estrelas.
- oo. Ora, como se sabe, nos termos do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de março, os empreendimentos turísticos classificam-se nas categorias de uma a cinco estrelas, atendendo à qualidade do serviço e das instalações, de acordo com os requisitos definidos em portaria, sendo competente para o efeito o Turismo de Portugal.
- pp. Portanto, onde os serviços oficiais do Turismo de Portugal viram um Hotel Rural de 5 estrelas, a inspeção, perante o mesmo edifício, em fase de acabamento, imaginou que seriam instalações para uso pessoal.”
- qq. E, assim sendo, as conjeturas que a inspeção fez quanto à suposta inexistência de um Hotel e de utilização ab initio das instalações para uso pessoal, para poder justificar o “corte” do direito à dedução, são desmentidas pelos factos.
- rr. As instalações em causa são objetivamente um Hotel Rural de 5 estrelas, utilizado como tal.

ss. *Em consequência, o IVA suportado na sua construção é dedutível, nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA e, assim sendo, estão feridas de ilegalidade as controvertidas liquidações adicionais.*

b) A Autoridade Tributária apresentou a seguinte resposta, juntamente com o processo administrativo:

- a. *“A Requerente prova a sua habilidade nos campos lexical e semântico-jurídico quando qualifica a atuação da DSIFAE de procedimento de “comprovação e verificação” do cumprimento das obrigações do sujeito passivo, a qual foi sustentada através de Despacho Interno de 27-10-2020, com o intuito de “consulta, recolha e cruzamento de elementos”.*
- b. *A Requerente bem sabe porque qualifica aquela ação da DSIFAE – que antecedeu a ação inspetiva externa n.º OI2021... de “comprovação e verificação”.*
- c. *Ao qualificá-la dessa forma, está desde logo a pretender convencer (e condicionar) esse Tribunal de que a Requerida cometeu uma ilegalidade ao alegadamente ter promovidas duas inspeções para análise e correção da situação tributária, referentes aos mesmos anos e ao mesmo sujeito passivo.*
- d. *Ora, desde já se diga que isto é falso.*
- e. *A ação personificada pela DSIFAE é totalmente distinta daquela protagonizada pelos Serviços Inspetivos da Direção de Finanças de Lisboa, pois que a DSIFAE não tem concretamente competências inspetivas, no sentido de que, a partir delas, resultem diretamente a emissão de atos de liquidação.*
- f. *Ainda assim, e atendendo a que a DSIFAE se limitou a recolher informação junto da Requerente, a primeira “ação inspetiva”, como erroneamente é qualificada, e que é imputada à DSIFAE, qualificar-se-ia, quando muito, como procedimento de informação, o qual, nos termos do disposto no artigo 12.º, n.º 1, al. c) do RCPITA, visa «o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.»*
- g. *E isto porque, como se disse, as competências da DSIFAE não se estendem às ações inspetivas.*

-
- h. Daqui resulta que a DSIFAE não poderia nunca exercer competências na área inspetiva, no sentido de, como alude a Requerente na sua petição inicial, dar corpo a um procedimento de comprovação e verificação da situação tributária da Requerente, com o fito de promover a correção da sua situação tributária.*
- i. O artigo 21.º, n.º 1, al. e) da aludida Portaria não deixa margem para dúvidas – a DSIFAE pode apurar a situação tributária dos contribuintes, em particular na averiguação de denúncias ou participações e na obtenção de provas relativamente a eventuais crimes tributários, quando existam indícios de evasão e fraude tributárias, por omissão de declarações, inexistência, viciação ou ocultação da contabilidade, de documentos ou de outros elementos de suporte de factos tributários presumivelmente ocorridos.*
- j. Ora, aquelas competências não surgem como alternativa às competências atribuídas aos Serviços de Inspeção Tributária, as quais estão delineadas no artigo 2.º do RCIPTA.*
- k. A DSIFAE não realiza atos de inspeção, conforme previstos no RCPITA, nem da sua atuação resultam projetos de relatório e/ou conclusões de relatório inspetivo, que originem atos de liquidação.*
- l. É essa a ilusão narrativa que a Requerente pretende criar, de modo a obter o deferimento da caducidade do direito das liquidações.*
- m. É que, da sua atuação, direta ou indireta, não resultaram quaisquer conclusões do procedimento de inspeção, quaisquer correções à matéria tributável nem, nessa sequência, a emissão de atos de liquidação.*
- n. Tais consequências emergiram, sim, dos atos de inspeção desenvolvidos pela equipa de inspeção da Direção de Finanças de Lisboa, que se iniciaram a 15-09-2021 e cessaram a 10-03-2022.*
- o. É um erro – e, no caso, crê-se, um fait-divers – pretender somar a atuação da DSIFAE, que decorre de um Despacho Interno, no âmbito de competências próprias, e de onde não resultou qualquer ato de liquidação, à atuação de verdadeiros atos inspetivos, efetuados pelos Serviços de Inspeção.*

- p. Face ao que, e sem necessidade de mais considerações, não se verifica caducidade dos atos de liquidação notificados na esfera da Requerente a 16-03-2022, dado que não estavam ainda ultrapassados os seis meses de suspensão, nos termos do artigo 46.º, n.º 1 da LGT.*
- q. Por idênticas razões já explicitadas supra, soçobra o argumento quanto à existência da ilegalidade da realização de dois procedimentos inspetivos externos à mesma realidade tributária e ao mesmo sujeito passivo, demonstrados que estão os objetivos distintos entre as ações da DSIFAE e os atos inspetivos dos Serviços de Inspeção da Direção de Finanças de Lisboa.*

DO IVA INDEVIDAMENTE DEDUZIDO

- a. Os fundamentos para as correções em apreço, são os constantes do RIT, que por motivos de economia processual se dá por integralmente reproduzido e, nos escusamos a transcrever.*
- b. Da análise ao PPA apresentado pela Requerente, constata-se que a Requerente não contesta as liquidações adicionais de IVA, no montante de €8.253,74, efetuadas por falta de aplicação do pro rata e, referidas no ponto III.2 do RIT, pelo que estas correções não se encontram controvertidas.*
- c. No que às liquidações adicionais de IVA de imobilizado, indevidamente deduzido (ponto III.1 do RIT) respeita, cabe referir o seguinte,*
- d. Os SIT, tal como consta do RIT, efectuaram as referidas correções, com base em dois fundamentos distintos (cfr. RIT), a saber:*
- e. Parte das faturas não cumprem os requisitos previstos no artigo 36.º do CIVA, uma vez que não identificam o tipo de serviço que foi prestado e/ou o local onde foram prestados;*
- f. Os “inputs” em apreço, não estão relacionados com o exercício de uma atividade económica, pelo que, não conferem o direito à dedução do imposto suportado.*
- g. Relativamente à falta de cumprimento dos requisitos previstos no artigo 36.º do CIVA, a Requerente ao longo de todo o PPA, nem sequer contesta a*

conclusão dos SIT, pelo que, tem de se ter tal conclusão por consolidada e, nessa medida, não controvertida.

- h. Ainda que por referência a elementos externos às faturas, como sejam, contractos, orçamentos, etc., alegando a Requerente o direito à dedução, nos termos do art.º 74.º da LGT, para além do mais, cabia-lhe fazer prova de que as faturas cumprem os requisitos do artigo 36.º do CIVA.*
- i. E, não tendo feito, ou melhor dizendo, não tendo sequer alegado que as faturas cumprem aqueles requisitos (logo não o provando), só por isso, já tal dedução se mostra ilegal, com a consequente improcedência do pedido, por não provado.*
- j. De todo o modo e, sem conceder, mesmo que assim não se entendesse, sempre haveria de concluir que, tal como constataram os SIT, os inputs em apreço, não foram afetos ao exercício de uma atividade económica que permita o exercício do direito à dedução.*
- k. Senão vejamos,*
- l. Em suma, a Requerente pretendia contruir no local um imóvel, tendo iniciado essa construção.*
- m. Essa construção, no entanto, veio a ser embargada, porquanto no local apenas podia ser construído um hotel rural.*
- n. A Requerente submeteu então à aprovação, um projeto para a construção de um hotel rural e, construiu o imóvel em apreço.*
- o. Sucede porém que, tal como constataram os SIT e, consta do RIT, dentro do que são as regras de experiência comum, forçosamente se conclui que a Requerente (pese embora tenha faturado alguns outputs), nunca tenha de facto exercido aquela atividade económica (de hotel rural).*
- p. Note-se que, o imóvel não está assinalado, através de qualquer sinalética, nem onde está, nem como para lá se vai, acrescentando que se encontra com o acesso encerrado, sem campainha, não tem receção, etc., tudo tal como constataram os SIT e consta do RIT.*

- q. *A este respeito, refira-se que a Requerente no seu PPA, não alega que exista sinalética, porta aberta, campanha, receção, etc., apenas referindo que:*
- r. *“Para atribuir a classificação de Hotel de 5 estrelas, o Turismo de Portugal terá certamente encontrado a sinalética, a receção, os acessos e todas as infraestruturas necessárias que constituem condição de atribuição de tal classificação.”*
- s. *Pelo que, salvo melhor opinião, não se encontra controvertida a inexistência da referida sinalética, pelo simples facto de a Requerente referir que, o Turismo de Portugal a terá, certamente, encontrado.*
- t. *A entender-se de outra forma, requer a Requerida que sejam juntos aos autos pela Requerente, as faturas relativas à aquisição e colocação de tal sinalética.*
- u. *Mais se requer que, identifique a Requerente quem foi no período em questão o(a) rececionista, para que a Requerida o(a) possa indicar como testemunha.*
- v. *Refere ainda a Requerente que, o hotel está publicitado numa página da internet.*
- w. *Sucedo, porém, que, numa tentativa de consulta de tal site no dia de hoje, a página não foi encontrada, ou seja, não funciona.*
- x. *De resto, a Requerida convida o Tribunal a tentar visitar tal página da internet, mas no mais curto espaço de tempo possível, pois que a apresentação da presente resposta, poderá levar a Requerente a pôr aquela página a trabalhar, a exemplo do que sucedeu aquando da ação de inspeção, que levou a Requerente a efetuar o registo do imóvel como hotel rural, junto das autoridades competentes.*
- y. *Mais, tal hotel rural, não surge em nenhum dos canais de vendas normais para os serviços de hotelaria (booking, hotels, traventia, interpass, trivago, etc.).*
- z. *Na verdade, por consulta no Google, não surge nenhum, repita-se, nenhum resultado, a não ser o da suposta página (que não funciona) e, do Turismo de Portugal (onde aparece pelo simples facto de estar registada).*

- aa. De acordo com as regras de experiência comum, é absolutamente inverosímil que um hotel esteja a operar no mercado do alojamento rural, sem no entanto estar disponível para consulta em qualquer plataforma que seja.*
- bb. E, bem assim, tentando o contacto para reservas, disponibilizado no site do Turismo de Portugal (...), ninguém atende, o que também não se mostra verosímil, tendo em conta que se trata, alegadamente, de um hotel 5 estrelas.*
- cc. De resto, a Requerida sugere ao Tribunal, que tente efetuar uma reserva para este hotel, para que possa verificar, em primeira mão, a disponibilidade do hotel no mercado....*
- dd. A Requerente, efetivamente, faturou alguns serviços de alojamento, mas apenas a uma pessoa individual e uma pessoa coletiva, com as quais, mantém relações especiais (cfr. RIT).*
- ee. Mas, alegando a Requerente que pese embora o atraso decorrente da pandemia, veio a iniciar a atividade durante o ano de 2021, requer a Requerida que o Tribunal ordene à Requerente, a junção aos presentes autos, de todas as faturas de alojamento emitidas no presente ano (um dos melhores de sempre para o turismo nacional), por forma a que o Tribunal possa aferir do efetivo (ou não) exercício da atividade hoteleira por parte da Requerente.*
- ff. Mais, é igualmente inverosímil, dentro do que resulta das regras da experiência comum, que um hotel que se encontra em fase final de construção e, equipamento, coloque enfeites de natal (que normalmente colidem com a realização de obras), para regozijo os seus funcionários!*
- gg. Na verdade, resulta das regras da experiência comum que, dentro do quadro factual constatado pelos SIT, não resulta outra conclusão senão de que o imóvel, pese embora possa estar a ser usado, não está a ser usado para o exercício da atividade hoteleira, mostrando-se assim acertadas as correções levadas a cabo pelos SIT, com a conseqüente improcedência do presente PPA, por não provado.”*
- hh. Requer ainda a Requerida que a Requerente identifique todos os funcionários que alegadamente trabalham como funcionários de tal hotel rural, para que os*

mesmos possam ser inquiridos na qualidade de testemunhas nos presentes autos.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 29 de julho de 2022 e aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à AT, em 1 de agosto de 2022. Em 19 de setembro de 2022, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou os árbitros, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, em 19 de setembro de 2022, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou, assim, constituído em 7 de outubro de 2022, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data em cumprimento do disposto no artigo 17.º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.

Tendo sido junto processo administrativo e resposta, o Tribunal proferiu o seguinte despacho em 15 de novembro de 2022:

«1. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito.

2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

3. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, até a data limite da prolação da decisão final.

4. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Fixa-se o prazo de 5 (cinco) dias para as partes, querendo, se pronunciarem. Notifiquem-se as partes do presente despacho.»

POSTO ISTO:

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

Tudo visto, cumpre decidir.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- a. Em 27.10.2020, a Direção de Serviços de Investigação da Fraude iniciou, junto da Requerente, um procedimento externo apelidado de “Consulta, recolha e cruzamento de elementos”, com extensão aos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020 (como consta do Relatório de Inspeção junto ao processo administrativo).
- b. No decurso do mencionado procedimento foram solicitados à Requerente diversos elementos contabilísticos dos referidos anos, nomeadamente, balancetes, declarações fiscais e documentos de suporte da contabilidade (conforme doc. 1 junto pela Requerente), em total paralelo com informação e documentação solicitada em normais procedimentos inspetivos da AT.
- c. O pedido de tais elementos teve como finalidade a comprovação e verificação da situação tributária da Requerente, visando a confirmação do cumprimento das suas obrigações tributárias, em particular a dedução do IVA correspondente à construção do Hotel
- d. Do referido procedimento externo não resultaram correções (liquidações) tributárias, não obstante aquela Direção de Serviços ter concluído pela necessidade de a

- Requerente proceder à regularização de IVA (alegadamente) indevidamente deduzido, quer no que respeita à operação relacionada com a Herdade..., quer com a Herdade ... (conforme doc. 2 junto pela Requerente).
- e. Perante a indisponibilidade da Requerente em promover voluntariamente tais correções / regularizações em sede de IVA, as conclusões deste procedimento externo da Direção de Serviços de Investigação da Fraude foram, por via da Informação DSIFAE/71/2021, relativa ao Despacho n.º DI2020..., de 26.10.2020, da DSIFAE, internamente encaminhadas para a Direção de Finanças de Lisboa em 01.07.2021 (comunicação n.º...) e, posteriormente, em 13.08.2021, remetidas à equipa 12, Divisão I, Departamento C, dos seus Serviços de Inspeção Tributária (comunicação n.º ...2021...), conforme resulta do Relatório de Inspeção.
 - f. Nessa sequência, a Requerente foi notificada, em 15.09.2021, por via da Ordem de Serviço n.º OI2021..., com despacho de 19.08.2021, de um procedimento de inspeção externa visando a análise da situação tributária da Requerente, em sede de IRC e de IVA, no exercício de 2017, conforme resulta do Relatório de Inspeção.
 - g. Este (novo) procedimento inspetivo externo foi concluído em 10.03.2022, como resulta do Relatório de Inspeção Tributária.
 - h. Ambos os procedimentos inspetivos externos promovidos pela AT versaram, entre outros aspetos, sobre a dedução de IVA, pela Requerente, em 2017, nomeadamente no que respeita aos custos incorridos com a construção de um Hotel Rural na Herdade ... – a título de exemplo, o Relatório de Inspeção (pág. 13) refere o seguinte:

No exercício de 2017, a [redacted] A... [redacted], encontrava-se a construir um Hotel Rural na Herdade [redacted] ... [redacted] merecendo este negócio, uma análise pormenorizada, em virtude da informação recolhida tanto pela DSIFAE, como no âmbito da presente ação inspetiva:
 - i. Ambos os procedimentos inspetivos externos concluíram pela irregularidade da dedução de IVA, pela Requerente, dos custos de construção do referido Hotel Rural.
 - j. No termo deste último procedimento de inspeção foram feitas pela AT as seguintes correções aritméticas em sede de IVA:

Correções Meramente Aritméticas IVA

Período	IVA Deduzido	A corrigir		Total a corrigir	Corrigido
		Imobilizado	Atividades Isentas		
1703T	€ 130.854,51	€ 129.949,70	€ 756,24	€ 130.705,94	€ 148,57
1706T	€ 100.827,07	€ 99.640,47	€ 991,76	€ 100.632,23	€ 194,84
1709T	€ 145.511,51	€ 143.605,17	€ 1.593,32	€ 145.198,49	€ 313,02
1712T	€ 174.517,40	€ 168.639,89	€ 4.912,42	€ 173.552,31	€ 965,09
Total	€ 551.710,49	€ 541.835,23	€ 8.253,74	€ 550.088,97	€ 1.621,52

- k. As correções relativas ao Imobilizado, no montante de € 541 835,23, foram feitas com base na seguinte fundamentação:

O sujeito passivo procedeu à dedução da totalidade do IVA da construção de um imóvel, relativamente ao qual, tem vindo a pretender demonstrar que será afeto a uma atividade sujeita e não isenta, muito embora essa intenção só tenha vindo a efetivar-se após o sujeito passivo, ter sido confrontado com a possibilidade de ter deduzido indevidamente o IVA suportado na construção do Hotel, ou seja, muito recentemente, na sequência das inspeções levadas a cabo pela DSIFAE e pela DF de Lisboa.

- l. Nessa sequência, a AT emitiu as seguintes liquidações adicionais de IVA, com data-limite de pagamento de 05.05.2022, as quais são objeto do presente pedido arbitral:

Período	N.º Liquidação	Valor a pagar
1703T	2022...	28 930,98
1706T	2022...	93 630,74
1709T	2022...	145 909,86
1712T	2022...	163 741,63
Total		432 213,21

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais apresentadas pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a mesma se considera provada ou não, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13², *“o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”*.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

² Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

B. DO DIREITO

São impugnadas liquidações de IVA relativas ao ano de 2017.

Começa a Requerente, no presente processo arbitral, por arguir a violação do artigo 63.º/3 da LGT, porquanto, no seu entender, terá sido alvo de 2 procedimentos de inspeção externa, um em 2020 e outro em 2021.

É entendimento da Requerente que a DSIFAE iniciou, em 27.10.2020, um procedimento de inspeção externo, tendente a verificar o exercício do direito à dedução do IVA, que só foi concluído em 10.03.2022, pela DF de Lisboa.

Já a Requerida AT considera que “A ação personificada pela DSIFAE é totalmente distinta daquela protagonizada pelos Serviços Inspetivos da Direção de Finanças de Lisboa, pois que a DSIFAE não tem concretamente competências inspetivas, no sentido de que, a partir delas, resultem diretamente a emissão de atos de liquidação”.

Antes de prosseguir na análise do vício ora em questão, convém ter presente que a alegação da Requerente, nesta matéria, se desdobra em dois pontos relacionados entre si, a saber:

- **A caducidade do direito à liquidação do IVA**
- **A violação do princípio da irrepetibilidade do procedimento inspetivo**

Pensamos que a apreciação deste último ponto deve preceder o primeiro.

Assim, e em primeiro lugar, cumprirá, então, verificar se, de facto, ocorreram dois procedimentos inspetivos ou se, pelo contrário e como pugna a AT, apenas um.

Compulsada a matéria de facto dada como provada, a conclusão a tirar terá de ser a de que tudo indica que terão ocorrido duas ações de inspeção externa.

Com efeito, e no que diz respeito à segunda ação de inspeção levada a cabo, é pacífico que se tratou de uma ação externa.

Ora, dispõe o artigo 2.º do RCPIT, no seu n.º 1, que:

«O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.»

Concretizando esta previsão, dispõe o n.º 2 do mesmo artigo que:

«Para efeitos do número anterior, a inspeção tributária compreende as seguintes atuações da administração tributária:

- a) A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;*
- b) A indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;*
- c) A inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações tributárias;*
- d) A prestação de informações oficiais, em matéria de facto, nos processos de reclamação e impugnação judicial dos atos tributários ou de recurso contencioso de atos administrativos em questões tributárias;*
- e) O esclarecimento e a orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária;*
- f) A realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos sectores económicos em que se insere a sua atividade;*
- g) A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza tendo em conta os fins referidos no n.º 1;*
- h) A informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela;*
- i) A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infracções tributárias;*
- j) A cooperação, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;*

l) Quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida.»

Relativamente aos fins do procedimento de inspeção tributária, o artigo 12.º do RCPIT refere que aquele poderá ter uma de duas finalidades, a saber:

- «a) Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;*
- b) Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.»*

No que diz respeito ao lugar da realização, o artigo 13.º do RCPIT esclarece que:

- «Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:*
- a) Interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos;*
- b) Externo, quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.»*

Do acervo normativo que se vem de expor, resulta não só que o procedimento de inspeção tributária é finalisticamente vinculado (ou seja, só poderá ser instaurado tendo em vista a prossecução de determinadas finalidades), como também que o carácter interno ou externo do mesmo não poderá ser arbitrariamente fixado pela Administração Tributária, resultando antes da necessidade ou não de realizar atos de inspeção “em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”.

Como se escreveu no processo arbitral 14/2012-T:

«5 – O critério de distinção entre procedimentos de inspeção internos e externos extrai-se do art.º 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, em que se esclarece que o procedimento é **interno** «quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos» e é **externo** «quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso».

O critério de distinção entre procedimentos de inspeção internos e externos assenta, assim, na existência ou não de atos praticados fora dos serviços da Administração Tributária para obtenção dos elementos relevantes: se os atos se praticaram **exclusivamente** nesses serviços, está-se perante um procedimento interno; se algum ou alguns atos necessários para apurar os factos tributários foram praticados fora desses serviços, «total ou parcialmente», está-se perante um procedimento externo.”.

E mais adiante, na mesma decisão:

“A inspeção só será qualificável como interna quando foi efetuada com base em documentos não obtidos através de atos inspetivos exteriores aos serviços.”.

Ora, tendo em conta os critérios expostos, ter-se-á de considerar que, contrariamente ao que sustenta a AT, em 2020 ocorreu uma ação de inspeção externa, visando a Requerente e os mesmos exercícios a que se reportam os atos tributários objeto do presente processo arbitral, o que, de resto, foi assumido no próprio relatório da ação inspetiva que refere o seguinte: “O referido procedimento de inspeção resultou das conclusões vertidas na informação DSIFAE/71/2021, relativa ao despacho n.º DI2020..., de 26.10.2020, da DSIFAE, que teve por âmbito uma ação externa de consulta, recolha e cruzamento de elementos, junto do sujeito passivo A..., com extensão aos anos 2017, 2018, 2019 e 2020” (RIT, página 6).

Igualmente não procede o argumento da Requerida de que os atos de 2020 não podem ser considerados integrantes de um procedimento inspetivo externo, por falta de competências para tal, porquanto é nosso entender que não é à Autoridade Tributária que compete definir o que deve ser objeto de procedimento interno ou externo com base nas competências dos seus diversos departamentos ou direções, na medida em que o que preside à sua distinção é a afectação dos direitos e garantias do sujeito passivo quando é objeto de atividade inspetiva, A ser defensável o contrário, isso implicaria que a AT poderia escolher internamente o organismo ou direção para definir ou não se estamos perante uma ação inspetiva, manipulando assim, como é evidente no caso concreto, os prazos de caducidade envolvidos e disciplinados pelo artigos 45.º e 46.º da LGT.

Conclui-se, deste modo, que ocorreram duas ações inspetivas respeitantes ao mesmo sujeito passivo (a Requerente), imposto e período de tributação, verificando-se:

- A) A inexistência de decisão do dirigente máximo do serviço a determinar a primeira (por ter sido iniciada pela DSIFAE);
- B) A existência de uma decisão do dirigente máximo do serviço a determinar a segunda, sem que haja factos novos.

E tudo isto numa dupla e grave violação do disposto no artigo 63.º/4 da LGT.

Aqui chegados, cumpre determinar quais as consequências de tal dupla violação.

Como se escreveu já no processo arbitral 164/2013-T:

«tem-se por bom que, tal como expressamente se refere no preâmbulo do RCPIT, a regulamentação do procedimento de inspeção tributária visa “essencialmente a organização do sistema, e conseqüentemente a garantia da proporcionalidade aos fins a atingir, da segurança dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a própria participação destes na formação das decisões.»

Ou seja, a regulamentação do procedimento de inspeção tributária tem, em primeira linha, uma finalidade essencialmente organizatória (ordenatória) e, na perspetiva dos sujeitos passivos, visará essencialmente definir quais as condições em que os efeitos jurídicos próprios

de tal procedimento se refletirão, eficazmente, na sua esfera jurídica, para além de assegurar a sua participação nas decisões que venham a ser tomadas.

Relativamente a este último aspeto, diga-se desde já que, atento o princípio geral da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, consagrado no artigo 60.º da LGT, sempre estaria o essencial dos interesses juridicamente relevantes daqueles, na matéria, devidamente salvaguardados, independentemente da concreta regulamentação do procedimento de inspeção tributária. Acresce, ainda a este propósito, que o procedimento de inspeção tributária não tem, primacialmente, uma natureza decisória (daí que, por exemplo, o respetivo ato final – o relatório – não seja diretamente impugnável, na medida em que não é, em si mesmo, lesivo), mas meramente preparatória ou acessória, pelo que a necessidade de salvaguarda da participação dos contribuintes “na formação das decisões”, no seu âmbito, será altamente diminuta.

Deste modo, a principal finalidade, sempre na perspetiva dos sujeitos passivos, da regulamentação do procedimento de inspeção tributária, e da respetiva observância pela Administração Tributária, residirá na fixação dos condicionalismos legalmente necessários para que se reflitam eficazmente na esfera jurídica dos contribuintes os efeitos jurídicos próprios do procedimento em questão, *maxime* a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos pela Administração Tributária, nos termos do artigo 46.º/1 da LGT, bem como a sujeição dos visados às garantias e prerrogativas da inspeção tributária (artigos 28.º e 29.º do RCPIT), e à aplicação de medidas cautelares (artigos 30.º e 31.º do RCPIT).

Assim, e no seguimento do que se vem de expor, entende-se que a violação de normas reguladoras do procedimento de inspeção tributária terá, essencialmente, a consequência de obstar a que ocorram determinados efeitos próprios daquele procedimento, como a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, ou a obrigação de abertura das instalações dos visados à inspeção tributária.

Em suma, entende-se que o procedimento de inspeção tributária não visa tutelar a participação do contribuinte no processo de recolha de informações e elementos pela Administração Tributária, nem, muito menos, obrigar a que esta instaure tal procedimento para proceder à recolha de informações e elementos que lhe seja lícito obter, nos termos gerais do

ordenamento jurídico, fora daquele procedimento. De igual modo, o procedimento de inspeção tributária não visará, em primeira linha, pelo menos, assegurar, pela sua observância, a fidedignidade ou idoneidade da informação ou elementos recolhidos.

Este, de resto, tem sido o entendimento do STA, podendo consultar-se a este respeito o Ac. proferido no processo 0955/07, em 27-02-2008, em cujo sumário se lê:

«Os procedimentos inspetivo e de liquidação são distintos entre si, ainda que este tenha carácter meramente preparatório ou acessório, o que não significa que as ilegalidades nele cometidas se projetem, fatalmente, na liquidação, invalidando-a.»

Verifica-se, assim, que a realização de duas ações de inspeção externa, visando o mesmo sujeito passivo, imposto e período de tributação - a primeira sem decisão fundamentada do dirigente máximo do serviço - em violação do disposto no artigo 63.º/4 da LGT, não se projecta “fatalmente, na liquidação, invalidando-a”, mas, simplesmente, preclui o segundo procedimento de produzir os efeitos que lhe seriam próprios, enquanto ação inspetiva externa, como sejam, por exemplo, a suspensão do prazo de caducidade, nos termos do artigo 46.º/1 da LGT e as garantias do exercício da função inspetiva, reguladas nos artigos 28 e ss. do RCPITA, o que será não só suficiente, mas também adequado, à salvaguarda dos interesses em causa, corretamente detetados pela Requerente, quando afirma que a norma em causa visa evitar que o “*mesmo sujeito passivo seja sobrecarregado mais que um vez com os incómodos que as ações de fiscalização externas são suscetíveis de lhe provocar*”.

Deste modo, face ao exposto, entendendo-se que a violação do artigo 63.º/3 da LGT, na redação aplicável, só por si, não se projecta “fatalmente, na liquidação, invalidando-a”, e não se apurando que no âmbito da primeira ação inspetiva se tenha efetuado qualquer relatório, retirando conclusões dos elementos recolhidos, que tenham sido contrariadas no relatório final da segunda ação inspetiva, deverá improceder o primeiro vício imputado por aquela, aos atos tributários *sub iudice*.

Por isso, no caso seria apenas de equacionar a eventual suspensão do prazo de caducidade nos termos do n.º 1 do artigo 46.º da LGT. Nos termos da referida norma, “*O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-*

se o prazo do seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação”.

Ora, no caso, e no que diz respeito à primeira das ações de inspeção externa realizadas, não se apura que haja ocorrido “*notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa*”.

Por outro lado, e como se viu já, a segunda ação inspetiva externa, por ilegal – designadamente por falta de *decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço* – é insuscetível de produzir os efeitos que lhe são próprios, *maxime* no que diz respeito à suspensão do prazo de caducidade.

Deste modo, e por todo o exposto, tendo as liquidações objeto do presente processo sido emitidas para lá do prazo de caducidade, serão as mesmas ilegais, por violação do artigo 45.º/1 da LGT, devendo como tal ser anuladas, ficando, deste modo, prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas pela Requerente.

C. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as Liquidações de IVA n.º 2022..., 2022..., 2022... e 2022..., com as respetivas consequências legais.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **550.088,00**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **8.568,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o

pedido foi julgado procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 28 de janeiro de 2023

O Árbitro - Presidente,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

A Árbitro-Vogal,

(Filipa Barros)

A Árbitro-Vogal,

(Raquel Montes Fernandes)