

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 698/2023-T

Tema: IRC e IVA (divergência de registos SAFT e declarações fiscais).

SUMÁRIO:

1. Considerando que a Requerente não logrou apresentar elementos de prova que corroborassem a sua alegação, ónus que sobre si impendia, ao abrigo do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, e que se limitou a tecer alegações de forma abstrata e genérica, sem se encontrarem devidamente comprovadas e sustentadas, como aliás nem se provou que fosse utilizado pela Requerente programa informático de faturação, certificado pela AT, tais factos necessariamente terão de ser valorados contra si, cf. artigo 414.º do CPC e aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário (aplicável ex vi al. e) do n.º 1 do artigo 29.º RJAT), nos termos do qual “A dúvida sobre a realidade de um facto e sobre a repartição do ónus da prova resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita”.

2. Procede a impugnação da liquidação de Imposto da Requerente, na parte em que, sustentando que o seu procedimento (afetação real), é adequado, não merecendo portanto qualquer retificação, é escudado em informação vinculativa da AT (cf. artigo 68.º LGT e 57.º CPPT).

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Fernando Araújo (Árbitro-Presidente), Nuno Miguel Morujão e Sofia Quental (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I- Relatório

1. A..., S.A., NIF ... (adiante designada por “Requerente”), veio, ao abrigo da al. a) e b) do n.º 2 do artigo 10.º do decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por “RJAT”), em conjugação com o artigo 99.º e n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de tribunal arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pede a pronúncia arbitral sobre a legalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2023..., (Doc. n.º 2 junto aos autos) e os atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), n.º 2023...; n.º 2023... (Doc. n.º 3 junto aos autos), em razão das divergências entre valores declarados e valores apurados em sede de ação inspetiva, respeitantes ao período de tributação de 2019.
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à AT, em 04/10/2023.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, 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, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os ora signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 22/11/2023, as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo arguido qualquer impedimento.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 14/12/2023.
7. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

8. A Requete alega, essencialmente, que:

- a. Da análise realizada pela AT, em sede de procedimento inspetivo realizado em 2023, respeitante ao período de 2019, resultara existir uma divergência, entre, por um lado, o valor total de faturas e documentos equivalentes constantes no SAFT, e por outro, o valor de base tributável e IVA considerados pela Requerente nas declarações fiscais, sugerindo possível omissão ou ocultação de rendimentos.
- b. Constatou-se que tal (aparente) omissão de rendimentos declarados, decorre do registo duplicado dos mesmos serviços, de alojamento, em diferentes terminais de SAFT (SAFT IV e SAFT I), efeito retificado nas declarações fiscais.
- c. Caso o registo efetuado em duplicado (no SAFT), fosse declarado fiscalmente, resultaria na duplicação da tributação sobre um só rendimento, o que representaria uma violação do Princípio Constitucional da tributação do rendimento real, conforme consagrado no artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), a *“tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”*.
- d. Assim, não corresponde à realidade o entendimento da AT que consta no RIT (Doc. n.º 1 junto aos autos) onde é invocada a omissão de rendimentos nas suas declarações fiscais. A Requerente não omitiu rendimento nas suas declarações de IVA e IRC do ano de 2019, como foi explicado no procedimento de inspeção.
- e. Sendo o programa informático de faturação utilizado pela Requerente, Squirrel Systems, certificado pela AT, não pode ser considerada válida a correção à matéria tributável, no montante de € 361.735,26, em sede de IRC, tendo por referência a consideração das faturas em duplicado. Bem como, não pode ser aceite a correção, em sede de IVA, do montante no valor de € 55.811,48, devido às mesmas circunstâncias.
- f. Por outro lado, existiram correções em sede de IVA, pela alegada dedução indevida de IVA, referente a gastos de construção incorridos (obras de prolongamento da ciclovía) e faturados em 2019. A AT entendeu que parte do

montante do IVA autoliquidado e deduzido pela Requerente – € 44.574,13 – não seria dedutível.

- g. Porém, a AT considerou que o IVA deduzido pela Requerente quanto a duas faturas não se afigura totalmente dedutível (20.723,11 € foi dedutível), devido à transferência de parte do investimento realizado do setor da promoção imobiliária para a exploração turística (lotes 136, 137 e 138, relativos à construção/exploração de Hotel ..., iniciada em 2018).
- h. Para corrigir o IVA deduzido das obras de prolongamento da ciclovia, realizadas em 2019, a AT considerou que o correspondente IVA devia ser alocado ao empreendimento turístico como um todo. Para tal, a AT utilizou os valores e permissões definidas para o empreendimento turístico, e determinou o montante de IVA efetivamente dedutível (cf. RIT, Doc. 1 junto aos autos), corrigindo o montante de € 23.852,16, indevidamente deduzido.
- i. Sendo questionada quanto à dedução do montante total de IVA das duas faturas acima mencionadas, a Requerente justificou-se com o facto de os imóveis que compõem o aldeamento turístico, constituído por 587 unidades de alojamento (das quais 131 são moradias unifamiliares e 456 frações autónomas a construir em 12 lotes), se destinarem à exploração turística por parte da Requerente, servindo de complemento ao hotel.
- j. Assim, relativamente às situações em que a Requerente identificou uma conexão direta e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações ativas por si realizadas que conferem direito à dedução (outputs), o imposto é objeto de dedução integral, aplicando-se, para efeitos do exercício do direito à dedução, o método da imputação direta, ao abrigo do preceituado no n.º 1 do artigo 20.º e do n.º 2 do artigo 23.º, ambos do Código do IVA. Tal é o caso da atividade de exploração turística, que consubstancia uma atividade tributada em sede de IVA, que, conseqüentemente, confere o direito à dedução do imposto suportado a montante.
- k. O Conjunto Turístico B..., cujo Título Constitutivo foi aprovado pelo Turismo de Portugal a 17 de janeiro de 2014, tem como destino a exploração turística,

em todas as suas componentes (Aldeamento Turístico, hotel, campo de golfe, centro desportivo e estabelecimento comercial). Nesta medida, a Requerente deduziu a totalidade do IVA incorrido nas obras de prolongamento da ciclovia, uma vez que tal imposto foi suportado no âmbito de aquisições de bens e serviços que contribuem para a atividade de exploração turística da Requerente, atividade essa, conforme já mencionado, tributada em sede de IVA, conferindo, assim, o direito à dedução do imposto incorrido.

- l. Com efeito, ainda que, no ano 2019, se encontrasse em curso a construção dos lotes 136 e 137, na medida em que todos os imóveis compreendidos na componente de aldeamento turístico do Conjunto Turístico B... se destinam à atividade de exploração turística, tributada em sede de IVA, a Requerente deduziu a totalidade do IVA suportado no âmbito das obras de prolongamento da ciclovia.
 - m. Considerando que a Requerente assegura a exploração turística das unidades de alojamento do Aldeamento Turístico, pelo que este está, desde logo, afeto a operações que conferem direito à dedução, a Requerente deduziu a totalidade do IVA incorrido nas obras de prolongamento da ciclovia – € 44.575,13 – já que, à data da faturação destas obras e respetiva autoliquidação e dedução do IVA, a Requerente não tinha afetado unidades de alojamento do Aldeamento Turístico a operações que não conferem direito à dedução, nomeadamente a operações de alienação de unidades de alojamento (promoção imobiliária).
9. Por Despacho Arbitral, de 18/12/2023, nos termos do previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, notificou-se a AT para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando dever ser remetido ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do CPPT.
10. A Requerida apresentou Resposta a 02/02/2024 com Processo Administrativo.
11. Alegou, em síntese, que:
- a. A Requerente não prova os factos alegados.

-
- b. A Requerente vem repetir o que já havia referido em sede de procedimento de inspeção, ou seja, que os registos do SAFT IV são efetuados exclusivamente para efeitos de controlo interno, sendo que esses registos (refeições/bebidas servidas a clientes do hotel), são também imputados no SAFT I, na conta referente ao alojamento, esta última objeto de faturação ao cliente final e comunicada no Sistema e-fatura.
- c. Porém não tem razão. Desse trabalho de comparação entre as faturas comunicadas no sistema e-fatura e as faturas que constam nos SAFT, os SIT identificaram faturas que não foram contabilizadas nem comunicadas no sistema e-fatura, tendo concluído que todas pertenciam ao SAFT IV (à exceção da fatura 24001/1468 de 07/05/2019 no valor de € 71,00, sem IVA liquidado que pertencia ao SAFT III).
- d. Ora, considerando que a Requerente não logrou apresentar elementos de prova que corroborassem a sua alegação, ónus que sobre si impendia, ao abrigo do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, e que se limitou a tecer alegações de forma abstrata e genérica, sem se encontrarem devidamente comprovadas e sustentadas, tal facto necessariamente terá de ser valorado contra si, cf. artigo 414.º do CPC, nos termos do qual *“A dúvida sobre a realidade de um facto e sobre a repartição do ónus da prova resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita”*.
- e. O que se verifica é que se mantêm os motivos pelos quais a AT considerou haver omissão de faturação:
1. Pela prestação de serviços efetuada no Clube House, o sujeito passivo emite faturas;
 2. Não comunica algumas destas faturas em cumprimento do DL 198/2012 de 24/08, apesar de nos termos deste diploma legal a isso estar obrigado,
 3. não é possível fazer a relação entre os serviços que constam das faturas emitidas e não comunicadas e os valores que a estas se referem no SAFT SIHOT.PMS (SAFT I), dado que aqui apenas se incluem os valores totais apenas repartidos por taxas de imposto, não cumprindo desta forma com

o disposto no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, nomeadamente “*quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados*”.

- f. Bastaria a requerente apresentar cópia das faturas em causa, para que pudesse provar o que apenas invoca, sem qualquer tipo de suporte documental. A Requerente sustenta que é possível confirmar os valores; mas nada refere quanto ao conteúdo, quanto à descrição dos bens e serviços prestados, que permitiria fazer prova de que efetivamente se trata da mesma realidade.
- g. A AT fez a devida prova; isto é, de que a requerente não comunica algumas das faturas que emite, em cumprimento do DL 198/2012 de 24/08, apesar de nos termos deste diploma legal a isso estar obrigada, que consubstancia omissão de rendimentos em sede de IRC. Ao invés, a Requerente limita-se a alegar que existe duplicação de faturação, mas não faz prova do que alega, não podendo por isso fazer valer a sua posição.
- h. A Requerente invoca ainda a utilização de um programa informático de faturação, Squirrel, versão 1.50, devidamente certificado pela AT, que não foi exibido aos SIT no decurso do procedimento inspetivo.
- i. No que concerne às obras de prolongamento da ciclovia, que deram origem a correções em sede de IVA no capítulo do RIT: B2) IVA não dedutível, a Requerente registou na conta “24323132371-OBS taxa normal – autoliquidação” duas faturas, uma em outubro outra em novembro, relacionadas com as obras de prolongamento da ciclovia ao longo da estrada municipal 603, tendo deduzido todo o IVA, no valor global de € 44 575,13. Ora, a construção da ciclovia ao longo da EM 603, com início na rotunda projetada junto ao depósito de água municipal e termo na rotunda projetada a norte do terreno, constituía uma das condições de aprovação do loteamento impostas pela Câmara Municipal de
- j. Sobre a dedução do IVA incluído nos custos com infraestruturas a reverter para o domínio público importa referir o pedido de informação vinculativo n.º 3495 feito pelo sujeito passivo em 30/03/2012, e cuja resposta foi:

“Face ao exposto, conclui-se que as reversões para o domínio público das infraestruturas urbanísticas, realizadas nas parcelas que integram o domínio público municipal como contrapartida da emissão do alvará de loteamento n.º 2/2009 e como condição essencial à aprovação do mesmo, não constituem, em si mesmas, "por falta de autonomia económica ou jurídica" operações a jusante da atividade da requerente suscetíveis de tributação em IVA, mas sim uma condição gratuita e inseparável das operações tributáveis que a requerente se propõe realizar. O IVA incluído nos custos com as infraestruturas a reverter para o domínio público, sendo aquelas indispensáveis à realização das operações tributáveis a levar a cabo pela requerente e constituindo-se como um consumo intermédio que concorre para a formação do preço final dos bens e serviços comercializados, é passível de direito à dedução nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA com base na faturação dos empreiteiros responsáveis pelas respetivas obras”.

- k. Efetivamente, conforme consta da decisão do TCA Sul – proc. n.º 137/16.4BELRA, com referência às liquidações adicionais de IVA de 2011, 2012 e 2013 contestadas pelo SP, ora requerente:

“Aliás sendo as obras de urbanização e cedências realizadas à autarquia local uma contrapartida da concessão de alvará de loteamento, compreende-se que não possam ser tidas como operações com autonomia económica e jurídica relativamente a esse empreendimento, sendo ao invés uma “condição gratuita e inseparável das operações tributáveis que a requerente se propõe realizar. Assim, conforme foi concluído em sede de relatório de inspeção, a impugnante não tem, no caso concreto das obras de urbanização entregues ao Município de ...direito à dedução do IVA incorrido com estes custos na íntegra, mas apenas nos termos que acima já foram referidos, através do método de afetação real, atenta a sua natureza de sujeito passivo misto – o que resulta do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA e também do relatório de inspeção”.

- l. Assim, conforme foi concluído em sede de RIT, a Impugnante não tem, no caso concreto das obras de urbanização entregues ao Município de ..., direito à dedução do IVA incorrido com esses custos na íntegra.
 - m. Em suma, a correção promovida pela AT teve por sustentáculo, quer a contabilização efetuada pela própria requerente, quer a aplicação da lei e da informação vinculativa referidas no RIT, considerando a sua natureza de sujeito passivo misto e o valor relativo de cada uma das componentes/atividades desenvolvidas.
 - n. Relativamente a juros compensatórios, estes, em conformidade com o acima alegado, são devidos.
12. Por Despacho Arbitral de 26/04/2024, notificaram-se as partes quanto a agendamento da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, para audiência de julgamento.
 13. Em 05/06/2024 ocorreu a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. O Tribunal, em cumprimento do disposto no artigo 18.º n.º 2 do RJAT, designou o dia 14/08/2024 para o efeito de prolação da Decisão Arbitral.
 14. A Requerente apresentou as alegações escritas em 19/06/2024, e a Requerida em 21/06/2024, propugnando no essencial pelas posições iniciais.

II- Saneamento

15. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
16. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração e substabelecimento, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.
17. Em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), o Tribunal encontra-se regularmente constituído.
18. O processo não enferma de nulidades.

III- Fundamentação

III.1 – Matéria de facto

III.1.A – Factos provados

19. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a. A..., S.A. (doravante abreviadamente designada por “A...” ou a “Requerente”) é titular do NIF..., e tem sede em ..., ...-... ...,
- b. A Requerente é sujeito passivo de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) encontrando-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, com operações mistas e dedução de imposto com afetação real de todos os bens e serviços.
- c. A Requerente é sujeito passivo de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) e encontra-se enquadrada no regime geral.
- d. A Requerente foi notificada sobre o Relatório de Inspeção Tributária (“PRIT”), ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022... (Doc. 1, junto aos autos), relativamente ao ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2023... (Doc. 2, junto aos autos), e os atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), n.º 2023...; n.º 2023..., (Doc. 3, junto aos autos), todos relativos ao período de tributação de 2019, decorrentes da mesma ação de inspeção.
- e. De acordo com o RIT, em 2019 a Requerente exercia, as seguintes atividades:
 1. CAE 55116 (atividade principal): HOTÉIS-APARTAMENTOS COM RESTAURANTE;

2. CAE 68100 (atividade secundária): COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS;
 3. CAE 93110 (atividade secundária): GESTÃO DE INSTALAÇÕES DESPORTIVAS;
 4. CAE 41100 (atividade secundária): PROMOÇÃO IMOBILIÁRIA (DESENVOLVIMENTO DE PROJECTOS DE EDIFÍCIOS).
- f. Relativamente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2019, tendo como ROC da Requerente a sociedade C...- SROC, LDA, NIPC:..., a CLC foi emitida com as seguintes reservas e ênfases:
- “Tal como referido na Certificação Legal das Contas de 2018, não obtivemos evidência suficiente e apropriada que nos permita concluir sobre a recuperabilidade dos investimentos realizados no Hotel e Campo de Golfe, registados na rubrica de ativos fixos tangíveis, no valor líquido de 35.812.473 euros (2018: 30.696.021 euros), e sobre a mensuração das correspondentes depreciações do ano e acumuladas com referência a 31 de dezembro de 2019. Tal como referido na Certificação Legal das Contas de 2018, não obtivemos documentação suficiente e apropriada que nos permita concluir sobre os montantes apresentados em contas a receber e contas a pagar, no valor de 484.140 euros (2018: 481.900 euros) e 592.952 euros (2018: 480.160 euros), respetivamente, nomeadamente quanto à sua recuperação e exigibilidade. Consequentemente, não nos foi possível concluir quanto à razoabilidade daqueles montantes e quanto aos eventuais efeitos nas demonstrações financeiras da entidade nesta data caso fosse obtida a respetiva informação de suporte. Chamamos a atenção para a nota 30, na qual é descrito que foi decretado a 18 de março o Estado de Emergência resultado da situação de Pandemia provocada pelo vírus Covid-19 e, como tal, um evento não ajustável. Na mesma nota, o Conselho de Administração divulga que encerrou a atividade de restauração até 20 de maio de 2020 e de alojamento até 1 de junho de 2020, tendo a entidade aderido à medida governativa do layoff simplificado. A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria”*.

- g. Conforme resulta do website dos CTT (Doc. 4, junto aos autos), a Requerente foi notificada no dia 22 de junho de 2023 das demonstrações de liquidação antes referidas.
- h. A Requerente encontra-se, atualmente, a explorar e a desenvolver um empreendimento turístico designado de “B...”, localizado na ..., nos arredores da vila de
- i. A Requerente procede à exploração do empreendimento turístico como um todo, incluindo o Aldeamento B... .
- j. No âmbito da inspeção tributária da qual resultaram as liquidações adicionais de impostos, resultaria existir uma divergência, entre, por um lado, o valor total de faturas conforme no quadro abaixo e, por outro, o valor de base tributável e IVA considerado pela Requerente nas declarações fiscais:

Rubrica	Base tributável	IVA	Total
Faturas	3.229.328,61 €	435.009,56 €	3.664.338,17 €
Notas de crédito	646.466,89 €	54.213,85 €	700.680,74 €
Faturas e notas de crédito	2.582.861,72 €	380.795,71 €	2.963.657,43 €

- k. No relatório do procedimento de inspeção tributária, *“sobre as faturas não comunicadas e não contabilizadas, foi justificado pelo sujeito passivo que se tratava de faturas cujos serviços seriam imputados aos quartos, pelo que de forma a não considerar duas vezes estes serviços, estas faturas não foram comunicadas nem contabilizadas”*.
- l. O programa de informático de faturação utilizado pela Requerente, o Squirrel Systems, é um programa certificado pela Autoridade Tributária (cf. <https://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/consultaProgCertificadosM24.action>).
- m. Em 2018 foi iniciada a construção das unidades de alojamento dos lotes 136 e 137 do Aldeamento Turístico (concretamente dos imóveis correspondentes às frações autónomas dos Lotes 136 (correspondente ao prédio urbano inscrito sob

- o artigo matricial ..., sito na freguesia de...) e Lotes 137 (correspondente ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial , sito na freguesia de ...), atualmente concluída.
- n. Da construção das frações autónomas do Lote 136 foi concluída no ano 2020 e a construção das frações autónomas do Lote 137 foi concluída no ano 2021, tendo a Requerente iniciado a exploração destas unidades de alojamento nos respetivos anos de conclusão de construção.
 - o. No âmbito das obras de construção em apreço, a Requerente contratou a um fornecedor nacional a realização de obras de prolongamento da ciclovia ao longo da estrada municipal 603, tendo este fornecedor emitido duas faturas em 2020 relativamente a tais obras.
 - p. Os referidos lotes 136, 137 e 138, foram construídos para a exploração turística (cf. pp. 30-31 RIT).
 - q. Nos anos 2021 e 2022, a Requerente procedeu à alienação de algumas frações autónomas dos Lotes 136 e 137 já construídas e, entretanto, exploradas pela Requerente.
 - r. A Requerente procede à exploração do empreendimento turístico como um todo, incluindo do Aldeamento B..., que se localiza nos lotes 2 a 138 e 141 a 152 (cf. Preâmbulo do Título Constitutivo do Aldeamento Turístico, em Doc. 5 junto aos autos).
 - s. A ciclovia foi construída antes de 2020 pela Requerente enquanto obrigação a que se encontra vinculada perante a Câmara Municipal de ... e condição que a Requerente teria que cumprir no âmbito da aprovação do loteamento efetuado por este Município.
 - t. Pela realização das obras de prolongamento da ciclovia acima mencionada, o fornecedor dos serviços de construção civil em apreço procedeu à emissão de 2 faturas no decorrer do ano 2019, tendo a Requerente, procedido à autoliquidação dos montantes deste imposto devido, no montante total de € 44.575,13 e à subsequente dedução integral de tais montantes.

- u. Resulta de pedido de informação vinculativa (n.º 3495) mencionado pela AT no RIT relativa ao ano de 2020 que: *“O IVA incluído nos custos com as infraestruturas a reverter para o domínio público, sendo aquelas indispensáveis à realização das operações tributáveis a levar a cabo pela requerente e constituindo-se como um consumo intermédio que concorre para a formação do preço final dos bens e serviços comercializados, é passível de direito à dedução nos termos dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA com base na faturação dos empreiteiros responsáveis pelas respetivas obras”* (destacado nosso) – cf. Doc. n.º 7.
- v. Em 17 de janeiro de 2014 o Turismo de Portugal aprovou o título constitutivo do Conjunto Turístico B... (Doc. 7, junto aos autos) no qual ficou definido o valor relativo de cada uma das componentes, a saber:
- √ aldeamento turístico – 63,29%
 - √ hotel – 4,82%
 - √ campo de golfe – 30,19%
 - √ centro desportivo – 1,52%
 - √ estabelecimento comercial – 0,18%
- Sendo o aldeamento turístico, constituído por 587 unidades de alojamento (das quais 131 são moradias unifamiliares e 456 frações autónomas a construir em 12 lotes, destinando-se todas à exploração turística, de forma continuada e permanente), que inicialmente se destinavam à venda.
- w. Os 131 lotes de moradias unifamiliares representam uma permilagem de 35,53, sendo a permilagem dos 12 lotes de apartamentos de 64,27, o que totaliza 99,80.
- x. Os lotes 136, 137 e 138, têm uma permilagem respetivamente de 5,07, 5,18 e 5,18, no total de 15,43.
- y. Na alienação de frações autónomas antes mencionadas, a Requerente regularizou o IVA devido a favor do Estado, considerando critérios de repartição de custos – incluindo os montantes das duas faturas das obras de prolongamento da ciclovia do ano 2019 aqui em apreço – definido pela Requerente com base nas permilagens definidas nos Títulos Constitutivos respetivos.

z. A alienação das frações autónomas mencionadas nas alíneas anteriores não afetou a continuação da exploração turística das demais frações autónomas que continuam a ser propriedade da Requerente.

aa. Nos termos do RIT da AT, conclui-se que:

“Em sede de IVA, o sujeito passivo é um sujeito passivo misto, já que no âmbito da sua atividade pratica:

- Operações que conferem direito à dedução (é o caso das atividades turísticas que incluem a exploração do campo de golfe, do hotel, restaurantes e bares).

- e operações que não conferem direito à dedução (promoção imobiliária).

Assim, o sujeito passivo deve efetuar a afetação real dos bens e serviços imputando-os aos respetivos centros de custos. Assim, se estamos perante bens ou serviços que apresentem uma relação direta com operações com direito à dedução, nos termos do artigo 20º do CIVA, o sujeito passivo pode deduzir todo o IVA suportado. Já os inputs aplicados na realização de operações que beneficiam de isenções simples ou incompletas, compreendidas no artigo 9º do CIVA, não dão direito à dedução do imposto.”

No caso em análise conforme já foi dito a A..., SA, é para efeitos de IVA um sujeito passivo misto.

Em 17 de janeiro de 2014 o Turismo de Portugal aprovou o título constitutivo do Conjunto Turístico B... no qual ficou definido o valor relativo de cada uma das componentes, a saber:

√ aldeamento turístico – 63,29%

√ hotel – 4,82%

√ campo de golfe – 30,19%

√ centro desportivo – 1,52%

√ estabelecimento comercial – 0,18%

Sendo o aldeamento turístico, constituído por 587 unidades de alojamento (das quais 131 são moradias unifamiliares e 456 frações autónomas a construir em 12 lotes, destinando-se todas à exploração turística, de forma continuada e permanente), que inicialmente se destinavam à venda.

Sucedede que no ano em análise o sujeito passivo tinha em curso a construção dos apartamentos dos lotes 136 e 137, estando a deduzir todo o IVA suportado.

Questionado sobre a dedução de todo o imposto foi esta dedução justificada com o facto de estes imóveis irem ser explorados pela A..., SA que iriam servir de complemento ao hotel.

Contabilisticamente estes lotes de terreno para construção estão registados na conta “43.111 - terrenos e recursos naturais”, ou seja, fazem parte do ativo fixo tangível, estando os gastos associados à construção a ser registados na conta “453111 – investimentos em curso lotes 136 e 137”.

Caso sejam posteriormente vendidas frações autónomas deverá ser feita a regularização a favor do Estado nos termos do artigo 24º nº5 do CIVA (sublinhado nosso).

Para além do valor do terreno dos lotes 136 e 137 o sujeito passivo também registou na conta 43.111 o valor do terreno do lote 138. Com esta contabilização sujeito passivo transferiu estes lotes de terreno de um setor isento (promoção imobiliária) para um setor sujeito (exploração turística).

Assim, e de forma a corrigir o valor do IVA deduzido da construção da ciclovía, e tendo por base a permissão definida no título constitutivo do Turismo de Portugal, vamos retirar ao valor relativo da componente definida como aldeamento turístico, o valor destes 3 lotes, a saber, lotes 136, 137 e 138”.

- bb. A Requerente procedeu à regularização, a favor do Estado, do montante do IVA deduzido com referência à construção de frações autónomas dos lotes 136 e 137, segundo um critério de repartição de custos definido com base nas permissões definidas nos Títulos Constitutivos definidos.
- cc. Em 03/10/2023 a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

20. A factualidade provada teve por base a apreciação crítica da posição assumida por cada uma das partes, na análise crítica dos documentos juntos aos autos, incluindo o Processo Instrutor, cuja autenticidade e veracidade não foram impugnadas por nenhuma das partes. Os testemunhos em causa revelaram-se credíveis, ainda que as testemunhas

tenham revelado diferentes graus de proximidade e conhecimento, dos factos concretos em análise: i) a testemunha arrolada pela Requerente, Diretor de Operações da empresa que vendeu o software de faturação, que descreveu o modo de funcionamento do sistema informático utilizado; e ii) a testemunha arrolada pela Requerida, Inspetora da AT.

III.1.B – Factos não provados

21. Com relevo para apreciação do mérito da causa, não se provou a duplicação de registos de rendimentos, alegada pela Requerente, em SAFT (SAFT IV e SAFT I), justificante de retificação (omissão), para efeitos de declarações fiscais.

III.2 – Matéria de Direito

A) Da duplicação de faturas em SAFT I e SAFT IV – Correções em sede de IRC e IVA

Primeiramente, há que analisar o pedido respeitante à alegada duplicação de faturas que teria sido retificada para efeitos das declarações fiscais, relativamente ao período fiscal de 2019.

Como já referido, da análise realizada pela Autoridade Tributária, em sede de procedimento inspetivo realizado em 2023, respeitante ao período de 2019, resultara existir uma divergência, entre, por um lado, o valor total de faturas e documentos equivalentes constantes no SAFT, e por outro, o valor de base tributável e IVA considerados pela Requerente nas declarações fiscais, sugerindo possível omissão ou ocultação de rendimentos.

Sustenta a Requerente que tal (aparente) omissão de rendimentos declarados, resultava do registo duplicado dos mesmos serviços, de alojamento, em diferentes terminais de SAFT (SAFT IV e SAFT I), efeito retificado nas declarações fiscais.

Ou seja, alega-se que não corresponde à realidade o entendimento da AT, que consta no RIT, onde é invocada a omissão de rendimentos nas suas declarações fiscais. A Requerente sustenta que não omitiu rendimentos nas suas declarações de IVA e IRC do ano de 2019, antes retificou uma duplicação de registos de faturas e documentos equivalentes (rendimentos), para evitar a duplicação de registos de rendimentos para efeitos de declarações fiscais, incumprindo o princípio da tributação pelo rendimento real, consignado no n.º 2 do artigo 104.º da CRP.

Considerando que a Requerente não logrou apresentar elementos de prova que corroborassem a sua alegação, ónus que sobre si impendia, ao abrigo do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, e que se limitou a tecer alegações de forma abstrata e genérica, sem se encontrarem devidamente comprovadas e sustentadas, como aliás nem se provou que fosse utilizado pela Requerente programa informático de faturação, certificado pela AT, tais factos necessariamente terão de ser valorados contra si, cf. artigo 414.º do CPC e aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário (aplicável ex vi al. e) do n.º 1 do artigo 29.º RJAT), nos termos do qual *“A dúvida sobre a realidade de um facto e sobre a repartição do ónus da prova resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita”*.

Pelo que, improcede o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de IVA e IRC, e correspondente anulação, quanto à duplicação de registos de faturação / rendimentos, no SAFT.

B) Das obras de prolongamento da ciclovia – Correções em sede de IVA

Pela realização das obras de prolongamento da ciclovia acima mencionada, no aldeamento turístico da Requerente, do Conjunto Turístico B..., o fornecedor dos serviços de construção civil emitiu duas faturas no decorrer do ano 2019, tendo a Requerente, nos termos da al. j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, procedido à autoliquidação dos montantes deste imposto, no montante total de €44.575,13 e à subsequente dedução integral de tais montantes.

A Requerente autoliquidou e deduziu todo o IVA, por estabelecer conexão direta entre esse Imposto suportado (input) e a exploração turística (output), tributada. Considerando que nessa atividade económica (outputs), existe tributação de IVA, é permitida a dedução do Imposto suportado nos investimentos.

Já a AT considerou que parte do IVA autoliquidado e deduzido não era, de facto, dedutível, sugerindo que não se destinava a operações que conferem o direito à dedução.

Vejamos.

No ano em análise o sujeito passivo tinha em curso a construção dos apartamentos dos lotes 136 e 137, estando a deduzir todo o IVA suportado.

Nos termos do RIT, questionado sobre a dedução de todo o imposto, foi esta dedução justificada com o facto de estes imóveis irem ser explorados pela A..., SA que iriam servir de complemento ao hotel.

De acordo com o RIT, a AT pretendeu expurgar o valor do IVA deduzido da construção da ciclovia, tendo por base a permissão definida no título constitutivo do Turismo de Portugal, retirando ao valor relativo da componente definida como aldeamento turístico, o valor destes 3 lotes, a saber, lotes 136, 137 e 138, concluindo que a respetiva percentagem era de 15,43.

Porém, não fundamenta o motivo para considerar que o IVA correspondente à construção desses lotes deve ser expurgado. Ainda que explicitamente refira que a Requerente é um sujeito passivo misto, o cálculo da percentagem antes indicada tem pouca valia, visto que a AT parece ter concluído que também esses lotes são destinados à exploração turística (cf. pp. 30-31 RIT).

A Requerente impugna a liquidação de Imposto, por considerar que atuou dentro dos limites que a lei lhe confere, acrescentando que nos anos 2021 e 2022 (data anterior à realização, alienou algumas frações autónomas já construídas (dos Lotes 136 e 137), e apenas nesse

contexto exerceu atividade isenta de IVA, procedendo à regularização de IVA a favor do Estado, em razão da alteração do regime de IVA aplicável.

Ou seja, a Requerente impugna a liquidação de Imposto da AT, sustentando que o seu procedimento (afetação real), é adequado, não merecendo portanto qualquer retificação, e além do mais, escudado na informação vinculativa da AT (cf. artigo 68.º LGT e 57.º CPPT):

“38. Face ao exposto, conclui-se que as reversões para o domínio público das infraestruturas urbanísticas, realizadas nas parcelas que integram o domínio público municipal como contrapartida da emissão do alvará de loteamento n.º e como condição essencial à aprovação do mesmo, não constituem, em si mesmas, "por falta de autonomia económica ou jurídica" operações a jusante da atividade da requerente susceptíveis de tributação em IVA, mas sim uma condição gratuita e inseparável das operações tributáveis que a requerente se propõe realizar.

39. O IVA incluído nos custos com as infraestruturas a reverter para o domínio público, sendo aquelas indispensáveis à realização das operações tributáveis a levar a cabo pela requerente e constituindo-se como um consumo intermédio que concorre para a formação do preço final dos bens e serviços comercializados, é passível de direito à dedução nos termos dos art.º 19º e 20º do CIVA com base na faturação dos empreiteiros responsáveis pelas respetivas obras”.

Tendo ainda, como se exige, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do CIVA, procedido à regularização, a favor do Estado, do montante do IVA deduzido com referência à construção de tais Lotes e alocados à proporção dos montantes de IVA adstritos às unidades de alojamento em apreço nos termos de um critério de repartição de custos definido pela Requerente com base nas pernilagens definidas nos Títulos Constitutivos definidos.

Aliás, como no próprio procedimento inspetivo estabelecia que deveria suceder.

Face ao exposto, procede o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de IVA, quanto à dedução indevida de IVA suportado com a construção da ciclovia.

C) Das restantes correções e juros compensatórios

A Requerente não contestou as restantes correções constantes do relatório, as quais aceita por inteiro, as quais totalizam, os montantes de € 208,38, quanto à insuficiência de estimativa para o período de tributação de 2018 e ainda, o montante de €185,42 relativo aos juros compensatórios.

IV. Decisão

Nos termos expostos, este Tribunal decide:

- a. Julgar improcedente o pedido, no que respeita aos atos tributários de liquidação de IVA e IRC que resultariam de alegada duplicação de registos de faturação no SAFT – mantendo esses atos na ordem jurídica.
- b. Julgar procedente o pedido, no que respeita aos atos tributários de liquidação de IVA respeitantes à construção da ciclovia – anulando esses atos.
- c. Condenar as partes no pagamento da taxa de arbitragem, na proporção dos respetivos decaimentos.

V. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de 441.023,10 € (quatrocentos e quarenta e um mil e vinte e três euro, e dez cêntimos).

VI. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no montante de 7.038,00 €, €4.926,60 a cargo da Requerente, €2.111,40 a cargo da Requerida, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de julho de 2024.

O Árbitro Presidente,

Fernando Araújo

O Árbitro Vogal,

Nuno M. Morujão.

O Árbitro Vogal,

Sofia Quental.