

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 524/2017-T**

**Tema: IRC: EBF – Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI)**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), José Ramos Alexandre e Nina Aguiar, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 27 de Setembro de 2017, A..., S.A., NIPC..., com sede na ... - ...- ... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade parcial do acto de Autoliquidação do IRC de 2013, e da decisão do procedimento de reclamação graciosa que teve aquela como objecto, no valor de €185.116,69.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que a não aceitação, pela AT, da pretensão de invocar, na declaração periódica de rendimentos modelo 22, relativa a 2013, o direito ao incentivo fiscal ao investimento, designado Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI), aprovado pela Lei n.º 49/2013, de 16/07, traduzido em €185.116,65, é ilegal, por não corresponder a uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos concretos.

3. No dia 27-09-2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 15-11-2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 06-12-2017.
7. No dia 24-01-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Nos termos e para os efeitos do artigo 18.º do RJAT foram as partes informadas que a prolação de decisão final ocorreria até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º/1 do RJAT.

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

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- No dia 28-05-2014 a Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos Modelo 22, relativa ao IRC do exercício de 2013.
- 2- Na referida declaração a Requerente apurou um prejuízo fiscal de € 705.459,31 e um imposto a recuperar de € 341.594,22.
- 3- Posteriormente a Requerente apresentou Reclamação da Graciosa, tendo como objecto a referida autoliquidação, por entender que no momento da entrega da Modelo 22 referente ao período de tributação de 2013, foi cometido um erro no seu preenchimento, no campo 774 do Quadro 07 e no campo 355 do Quadro 10 da Declaração de Rendimentos Modelo 22., onde não foi declarado, no campo 774 do Quadro 07, o benefício fiscal relativo à Criação Líquida de Postos de Trabalho (CLPT), no montante de € 36.721,81, bem como, no campo 355, do campo 10, o valor de € 185.116,69 relativo ao Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI).
- 4- Por Despacho de 26-06-2017, do Chefe de Divisão da Direcção de Finanças do Porto, deferiu parcialmente a Reclamação Graciosa, concluindo que:
  - i. A Requerente tinha o direito a deduzir o montante de € 35.866,08, relativo ao benefício fiscal da CLPT; e

- ii. Não estavam verificados os pressupostos legais para aplicação do CFEI.
- 5- No ano de 2013 a Requerente realizou despesas referentes a obras realizadas entre Julho e Outubro de 2013 na cobertura do centro comercial ..., e em parte relativas à construção do B..., em Loulé (...), no montante de € 925.513,44.
- 6- Os referidos imóveis foram contabilisticamente registados pela Requerente, de acordo com a NCRF 11, como propriedades de investimento.
- 7- A actividade da Requerente, segundo a classificação CAE Rev.3, consiste na “Administração de imóveis por conta de outrem”, código 68321, que está qualificada como uma actividade imobiliária.
- 8- De acordo com o seu Contrato de Sociedade, a Requerente tem por objecto principal a exploração e gestão de zonas comerciais, pelo que para além da exploração do centro comercial com o objectivo de obter rendas, disponibiliza diversos serviços de suporte à actividade lojista possuindo igualmente o centro de serviços administrativos no centro comercial.
- 9- Os serviços referidos no número anterior, compreendem serviços de manutenção e conservação das partes e equipamentos de utilização comum, fornecimento de água, electricidade e telefone, serviços de limpeza.

## **A.2. Factos dados como não provados**

- 1- O objectivo da Requerente na detenção dos imóveis não é principalmente a obtenção de proveitos através das rendas, mas sim a obtenção de proveitos através dos serviços que a mesma está legalmente obrigada a prestar aos lojistas, e que representam uma parte muito importante da sua actividade.

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

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam

para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 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 07148/13<sup>1</sup>, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

O facto dado como não provado deve-se à ausência de prova a seu respeito.

Efectivamente, embora a Requerente sustente que os imóveis por si detidos são, principalmente, meios para a obtenção de receitas através da prestação de serviços aos seus clientes, não foram apresentados quaisquer elementos de prova substanciais que sustentem tal afirmação.

A corresponder à realidade o quanto a Requerente refere, poderia esta, com facilidade, demonstrá-lo, apresentando dados relativos ao custo dos imóveis em causa e ao seu valor de mercado, quer em termos de venda, quer em termos de arrendamento, bem como aos custos relativos aos serviços que presta, e às receitas que obtém, de modo a, fundadamente, se poder concluir se estas provém, essencialmente, dos serviços que presta, ou do valor dos imóveis cuja utilização faculta aos seus clientes, por meio dos contratos de utilização de loja em centro comercial.

Face à ausência de dados concretos nesse sentido, emerge inelutavelmente uma situação de dúvida razoável quanto à verificação, ou não, do facto em questão, dúvida essa que, por via das regras que regem a distribuição do ónus da prova, deve ser resolvida em sentido desfavorável a Requerente.

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **B. DO DIREITO**

A Requerente alega, em suma, que o princípio da substância deverá prevalecer sobre a forma, sobretudo tendo em conta as especificidades do caso concreto, e ainda os objectivos subjacentes ao incentivo aqui em causa.

Para a Requerente, mais importante do que saber qual a classificação contabilística usada é entender a actividade desenvolvida pela Requerente, que consiste não só na exploração e gestão de zonas comerciais, com o objectivo de obter rendas, mas também a prestação de serviços de suporte à actividade lojista, possuindo igualmente o centro de serviços administrativos no centro comercial.

No desenvolvimento de tal raciocínio, considerando a Requerente que boa parte dos rendimentos provém precisamente desses serviços que são prestados aos lojistas, e não propriamente das “rendas”, e que o CFEI não faz a distinção entre sectores de actividade, e dada a indispensabilidade dos activos na prossecução da actividade da Requerente, entende esta que não haverá conclusão lógica senão a elegibilidade do seu investimento para efeitos de CFEI, por satisfazerem os requisitos basilares que estiveram na criação do benefício fiscal.

Ora, dispõe o n.º 1 do artigo 3.º da Lei n.º 49/2013:

“1 - O benefício fiscal a conceder aos sujeitos passivos referidos no artigo anterior corresponde a uma dedução à coleta de IRC no montante de 20 % das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efetuadas entre 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013.”

E dispõe o n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 49/2013:

“Para efeitos do presente regime, consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam

consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2014.”

Acrescenta ainda o n.º 5 do mesmo artigo 4.º, para além do mais, que:

“5 - Para efeitos do n.º 1, são excluídas as despesas de investimento em ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, considerando-se como tais: (...)

c) As incorridas com a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas.”.

Conforme é reconhecido por Requerente e Requerida, e resulta cristalinamente da lei, apenas são admissíveis para efeitos do benefício fiscal em questão as despesas de investimento em activos fixos tangíveis ou biológicos, afectos à exploração, estando assim excluídos os investimentos nas chamadas propriedades de investimento, que são aquelas que são detidas para “*para obter rendas ou para valorização do capital, ou para ambas as finalidades*”, no dizer da NCRF 11.

Como se viu, a Requerente sustenta que não desenvolve uma actividade típica de administração de imóveis ou de arrendamento de imóveis, que o objecto principal da actividade exercida consiste na exploração de centros comerciais com a finalidade de obter rendas e na disponibilização, conexamente, de diversos serviços de suporte à actividade lojista, além de possuir o centro de serviços administrativos no centro comercial.

Ora, desde logo, crê-se evidente que, para que possa operar a excepção à exclusão prevista na al. c) do n.º 5 do artigo 4.º da Lei n.º 49/2013, não basta que uma propriedade detida para a obtenção de rendas e/ou valorização do capital, tenha uma afectação parcial a prestações de serviços ou actividades administrativas.

Para que possa ser sustentável que tal ocorra, é necessário que se demonstre e apure que essa actividade administrativa e/ou produtiva, corresponde à finalidade principal do imóvel onde foi realizado o investimento.

Justamente por ter essa consciência, é que a Requerente sustenta que “*boa parte*” dos rendimentos provém desses serviços que são prestados aos lojistas, e não das “rendas”.

Todavia, como se referiu já, não resultou provado nos autos que seja da prestação de tais serviços que provém a parte principal dos rendimentos gerados pela actividade da Requerente, ou, dito de outro modo, que sejam os serviços, e não a ocupação imobiliária, a

principal componente da remuneração que a Requerente auferir nos contratos com os seus clientes.

Deste modo, e claudicando este pressuposto de facto da posição sustentada pela Requerente, não se pode concluir de outra forma que não pela verificação dos pressupostos da exclusão prevista na al. c) do n.º 5 do artigo 4.º da Lei n.º 49/2013, e pela consequente legalidade da actuação da Autoridade Tributária.

Argumenta ainda a Requerente que nega a elegibilidade dos investimentos da Requerente para efeitos de CFEI, se incorre numa prática de distorção do mercado e beneficia uma empresa em detrimento de outra, sem que o diploma em si preveja qualquer tipo de preferência por empresas de maior ou menor dimensão.

Relativamente a esta questão, note-se desde logo que conceder o benefício fiscal *sub iudice* aos investimentos da Requerente em causa, quando se não demonstra que o principal rendimento retirado daqueles decorre de serviços prestados relacionados com a sua utilização, seria, isso sim, uma prática de distorção do mercado, beneficiando a Requerente em relação a outras empresas que efectuem investimentos em imóveis, essencialmente destinados à obtenção de rendas ou valorização patrimonial, e que não têm direito ao benefício.

Nesta matéria, é irrelevante a dimensão da empresa em questão, já que não está em causa, ao contrário do que a Requerente pretende, a redução da questão à forma como a Requerente registou os imóveis onde investiu na sua contabilidade, mas a demonstração efectiva de que a principal parte dos rendimentos gerados pelos imóveis em causa provém de serviços que são prestados aos lojistas, e não de “rendas”.

Não está, igualmente e pela mesma razão, em causa, também ao contrário do que sustenta a Requerente, a atribuição de um benefício fiscal assente em juízos de valor por parte dos agentes económicos na determinação se um activo é uma propriedade de investimento ou uma propriedade ocupada pelo dono.

Relativamente à última questão colocada pela Requerente, relacionada com o fundamento complementar invocado pela AT respeitante à não elegibilidade do investimento daquela no ..., fica a mesma prejudicada, pela improcedência da oposição da Requerente ao fundamento previamente analisado, que, *de per se*, é apto a sustentar o indeferimento da reclamação graciosa, contra o qual aquela se insurge.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Absolver a Requerida da instância;
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante abaixo fixado, tendo-se em conta o já pago.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 185.116,69, 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 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 30 de Maio de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(José Ramos Alexandre)

O Árbitro Vogal

(Nina Aguiar)