

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 651/2017-T

Tema: IRC - Fundo de Investimento Imobiliário - Alínea a) do nº 6 do artigo 22º do Estatuto dos Benefícios Fiscais – redacção em vigor até Dezembro de 2012.

DECISÃO ARBITRAL

Partes

Requerente: **A...- SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS IMOBILIÁRIOS, S.A.**
"A..." NIPC..., na qualidade de gestora do **FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO B... (EM LIQUIDAÇÃO)** NIPC..., com sede na ..., ..., ... andar, ..., ...-... Lisboa

Requerida: **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**

I. RELATÓRIO

- a) Em 14 de Dezembro de 2017, o Requerente entregou no CAAD um pedido de pronúncia arbitral (PPA) solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

O PEDIDO

- b) O Requerente, quanto ao IRC do exercício de 2012, pretende a *“declaração da ilegalidade do ato tributário de liquidação adicional de IRC e respetiva liquidação de juros compensatórios”*, ou seja,
- c) do *“ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC") nº 2016..., de 29 de Agosto de 2016 (4 289,30 euros), e da Demonstração de Liquidação de Juros nº 2016..., de 31 de Agosto 2016”* (563,60

euros) de que resultou um montante global a pagar de 4 852,90 euros (documento nº 9 em anexo ao pedido de pronúncia arbitral).

d) Conclui o seu pedido da seguinte forma: “*Nestes termos e nos mais de Direito, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser admitido e julgado procedente e, consequentemente:*

1. *ser anulada a correção de IRC respeitante ao período de 2012 promovida no relatório de inspeção tributária aludido supra;*

2. *serem anulados os atos de liquidação adicional de IRC nº 2016..., de 31 de Agosto de 2016, e de juros nº 2016..., de 31 de Agosto de 2016; bem como*

3. *ser reembolsado do montante de IRC e outros acréscimos suportados em excesso pelo Fundo de € 5.124,95.*

4. *Caso venha o douto Tribunal a concluir pela tese apresentada pela AT relativa à forma de determinação da matéria coletável, e conforme a sua interpretação da alínea a) do nº 6 do artigo 22º do EBF, devendo ter por base os fluxos de caixa e não os rendimentos e gastos do período, a Requerente solicita a V. Exa., a título subsidiário, a correção daquela liquidação adicional de IRC e a restituição do imposto suportado em excesso, correspondente a: (i) € 32.594,91, caso o Tribunal conclua que os encargos redebitados aos lojistas não devem integrar o rendimento sujeito a IRC; ou*

(ii) € 62.175,85, caso o Tribunal conclua que os encargos redebitados aos lojistas devem ser deduzidos para efeitos de determinação do rendimento sujeito a imposto”.

A CAUSA DE PEDIR

c) O Requerente refere que “*em 29 de Julho de 2008, o Fundo adquiriu o C... (doravante designado, abreviadamente, por C...), um imóvel sito na ..., freguesia de ..., concelho de ... e o qual foi detido pelo Fundo até Dezembro de 2015, data em que esse mesmo ativo foi alienado. No que respeita à composição do*

empreendimento no período de 2012, o C... era constituído por duas áreas distintas:

- 1. a loja ocupada pela D..., Lda., autonomizada do resto do empreendimento;*
 - 2. e o corpo principal do empreendimento, correspondente a um imóvel único dividido por vários andares ou divisões com utilização independente (lojas que integram o C...), identificadas pelas letras de A a J”*
- d) Acrescenta que “C..., enquanto complexo imobiliário comercial, além de integrar espaços destinados exclusivamente ao comércio de retalho e a serviços acessórios de restauração e de bebidas, para utilização por consumidores finais, era servido por infraestruturas comuns, tais como acessos, arruamentos, zonas verdes e estacionamento automóvel, bem como por uma administração e serviços comuns”. E que “o Fundo regista como "rendimentos de ativos imobiliários" apenas os montantes fixos de rendimentos correspondentes à utilização do espaço da loja, e não valores cobrados a título de comparticipação nas despesas comuns”, “despesas comuns, na medida do respetivo redébito, não afetaram resultados”.
- e) Pelo que, face à redacção da alínea a) do nº 6 do artigo 22º do EBF, o “...Fundo adotou como procedimento de apuramento dos rendimentos prediais sujeitos a imposto, os contabilisticamente registados acrescentando-lhes o saldo entre reversões e ajustamentos de cobrança duvidosa. Àquele montante global de rendimentos, o Fundo deduzia encargos contabilizados com o IMI, seguros, reparações e remodelações e outras despesas comuns, obtendo uma matéria coletável à qual aplicou a referida taxa de IRC (de 20%, em vigor à data dos factos)”.
- f) Insurge-se contra as correcções levadas a efeito pela AT através de uma Inspecção Tributária, na parte em que “não foram consideradas quaisquer despesas relativas a encargos de conservação e manutenção incorridos pelo Fundo com as partes comuns do C..., porquanto, por mero lapso e na ausência de solicitação, este não os disponibilizou à AT no decurso da inspeção, sem prejuízo de terem sido posteriormente disponibilizados. Tais despesas totalizam um montante global de € 294.780,07, referentes a água, comunicações, energia e eletricidade, gestão,

marketing e publicidade, reparações, limpeza, segurança e vigilância, entre outras, conforme demonstrado à AT e suportado documentalmente com a amostragem dos comprovativos de pagamento”. “Além do mais, a AT desconsiderou como dedutíveis os encargos relativos às lojas que não produziram qualquer rendimento no período de 2012, particularmente os incorridos com a Loja F e a Loja J, totalizando o valor de € 11.924,11, os quais foram expurgados do montante de encargos dedutíveis considerado pela AT, resultando num montante de gastos relevantes para efeitos fiscais de € 114.596,95”.

- g) Propugna por uma leitura da redacção da alínea a) do n.º 6 do artigo 22.º do EBF, em vigor à data dos factos, no sentido de não exigir o apuramento dos rendimentos sujeitos a tributação, quanto aos FII, com base “em fluxos de caixa”, mas sim de acordo do Plano de Contas aplicável (especialização no reconhecimento dos rendimentos e dos gastos).
- h) Pelo que “*em síntese, considera o Requerente que a matéria coletável apurada pela AT, relativamente ao exercício fiscal de 2012, seria manifestamente excessiva (i) em € 146.975,36, caso se adote a perspetiva de que os recebimentos decorrentes dos redébitos realizados não devem integrar o rendimento sujeito a IRC, ao que corresponde um IRC de € 29.375,57, ou (ii) em € 294.780,07, caso se adote a perspetiva contrária, mas se proceda à dedução dos correspondentes pagamentos, ao que corresponde um IRC de € 58.956,01*”, pelo que “*... considera a Requerente que o IRC suportado pelo Fundo, relativamente ao exercício fiscal de 2012, seria manifestamente superior ao devido (i) em € 29.375,07, caso se adote a perspetiva de que os recebimentos decorrentes dos redébitos realizados não devem integrar o rendimento sujeito a IRC, ou (ii) € 58.956,01, caso se adote a perspetiva contrária mas se proceda à dedução dos correspondentes pagamentos*”.
- i) Quanto à parte das despesas e encargos que a AT não aceitou, relativas às Lojas F e J que à data não estavam arrendadas, defende que, por não se tratar de imóvel em propriedade horizontal, tal “*não pode proceder, porquanto resulta de uma interpretação errada e contrária ao espírito e à letra da alínea a) no n.º 6 do artigo 22.º do EBF, na redacção à data dos factos, pelo que a respetiva correção deverá ser anulada*”.

DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)

- j) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 15-12-2017.
- k) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 01.02.2018. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- l) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 21.02.2018, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- m) Todos estes actos se encontram documentados nos registos constantes do Sistema de Gestão Processual que aqui se consideram reproduzidos.
- n) Logo em 21-02-2018 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 06.04.2018, juntando o Processo Administrativo (PA) composto por dois ficheiros informatizados, designado por “PA1” e “PA2” com 21 folhas, cada um.
- o) Por despacho de 09.04.2018 foi o Requerente convidado a indicar se mantinha o interesse nas suas declarações de parte e em caso afirmativo, quais os factos concretos sobre que se propunha realizar essa prova. Foram as partes, no mesmo despacho, convidadas a tomar posição sobre a necessidade de realização ou não da reunião de partes a que se alude no artigo 18º do RJAT e caso concordassem com a sua não realização, o TAS fixaria, oportunamente, prazo de 10 dias para alegações escritas e sucessivas.
- p) O Requerente, por requerimento de 16.04.2018 veio referir que não mantinha interesse na produção de prova por declarações de parte e juntou ainda o Documento nº 3, protestado juntar no pedido de pronúncia.
- q) Por despacho de 19.04.2018, aceitando-se a posição implícita das partes quanto à não realização da reunião de partes do artigo 18º do RJAT, foi fixado prazo de 10 dias, para apresentação de alegações escritas e sucessivas.

- r) Em 30.04.2018 o Requerente apresentou alegações escritas e em 15.05.2018 contra-alegou a Requerida.
- s) Por despacho de 19.06.2018 foi agendada a data da prolação da decisão final.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- t) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão representadas (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).
- u) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a AT nos termos da alínea n) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes.
- v) **Exceções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, como resulta do facto do Requerente ter apresentado o pedido de pronúncia em 14.12.2017 e ter sido notificado em 28 de Setembro de 2017, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que deduziu contra a liquidação adicional aqui impugnada.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERENTE

- w) O Requerente considera que o “... *preceituado na alínea a) do n.º 6 do artigo 22º do EBF, na redação em vigor à data dos factos, ... estabelece que a tributação dos rendimentos prediais dos FII incide "sobre os rendimentos líquidos de encargos de conservação e manutenção efetivamente suportados, devidamente documentados, bem como do imposto municipal sobre imóveis".*
- x) E que “... *em momento algum aquela norma faz referência ao efetivo pagamento ou recebimento, mas sim a rendimentos e encargos conceitos, inegavelmente distintos no plano contabilístico e fiscal*”.

- y) Tendo o Requerente notado “... *que as demonstrações financeiras dos FII devem ser elaboradas em conformidade com o Plano de Contabilidade dos Fundos de Investimento Imobiliário, aprovado pelo Regulamento da CMVM n.º 2/2005, de 14 de Abril, com particular relevância no que respeita aos princípios contabilísticos aplicáveis e ao momento do reconhecimento contabilístico dos respetivos elementos patrimoniais*”. “De tal forma, é estabelecido no Capítulo 2, com a epígrafe “Princípios contabilísticos e critérios valorimétricos”, que “os elementos patrimoniais do fundo devem ser valorizados e reconhecidos de acordo com a periodicidade do cálculo do valor das unidades de participação, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras do período a que dizem respeito, bem como os seus ajustamentos de valor daqui decorrentes””.
- z) Pelo que “... *tendo em conta a referência expressa ao princípio da especialização contabilística no reconhecimento de rendimentos e gastos, ... a Requerente considera abusiva a interpretação da AT segundo a qual a tributação dos FII, enquanto sujeitos passivos de IRC, deve-se efetuar numa base de fluxos de caixa, porquanto não se vislumbra uma efetiva aderência desta ideia à letra da lei nem aos princípios gerais de tributação destes sujeitos passivos*”, “... *considera a Requerente que a correção proposta pela AT traduz uma interpretação desconforme face aos princípios gerais de tributação aplicáveis aos sujeitos passivos de IRC, pelo que solicitou a anulação das relevantes notas de liquidação de IRC e respetivas demonstrações da liquidação de juros compensatórios, bem como das demais consequências legais*”.
- aa) Discorda o requerente do facto da “... *AT ... defender, em sede de resposta aos argumentos invocados pela Requerente, que “a adoção do regime de caixa tem plena justificação, uma vez que a base deste sistema assenta numa tributação rendimento a rendimento, sem englobamento, como se de pessoas singulares se tratasse, através da entrega de imposto pela Requerente por via de tributação autónoma, implicando a metodologia utilizada no Código do IRS (CIRS), para determinação dos rendimentos*”, considerando que “... *tal afirmação surge desprovida de qualquer fundamento ou sustentação*”, uma vez que, quanto à

“desconsideração das despesas de conservação e manutenção referentes às lojas F e J no apuramento da matéria coletável, importa ... salientar que que não existe no regime fiscal dos fundos de investimento previsto no artigo 22º do EBF, à data dos factos, correspondência direta no Código do IRS”, o que resulta do “... facto de algumas das normas previstas no mencionado regime fiscal referirem de forma expressa o Código do IRS (tal como acontece a propósito das mais ou menos valias), mas tal não ocorre noutro conjunto de normas, como sucede no caso dos rendimentos prediais”.

- bb) Pelo que conclui *“... que a correção proposta pela AT traduz uma interpretação desconforme face aos princípios gerais de tributação aplicáveis aos sujeitos passivos de IRC, o que só por si deverá implicar a anulação das notas de liquidação nº 2016..., de 29 de Agosto de 2016, e da Demonstração de Liquidação de Juros nº 2016..., de 31 de Agosto de 2016, bem como das demais consequências legais”.*
- cc) Considera que existiu lapso da AT em sede de inspeção tributária, referindo que *“... mesmo que se considerasse que a matéria coletável dos FII deveria ser determinada com base em fluxos efetivos de caixa, a correção promovida pela AT estava ainda assim ferida de ilegalidade, porquanto conterà diversos lapsos”* uma vez que *“... os rendimentos prediais que o Fundo sujeitou a IRC, tendo por base a contabilidade, não incluíam o redébito dos gastos comuns com o C... ou os gastos subjacentes, os quais respeitavam, nomeadamente, à manutenção, conservação e reparação das áreas comuns”.*
- dd) Referindo que *“... prevendo os contratos com os Lojistas aquele redébito, não seria o Fundo a suportar aqueles gastos, na medida do redébito, pelo que a movimentação contabilística associada aos mesmos impactava apenas no balanço e não na demonstração de resultados (que, como se viu, foi a base utilizada pela Requerente)”,* resultará que *“... quando a AT, em sede de inspeção, recalculou os rendimentos sujeitos a imposto do Fundo com base em fluxos de caixa (que incluem, naturalmente, os pagamentos e recebimentos relativos aos referidos gastos comuns), não os corrigiu de forma a desconsiderar os redébitos ou, em alternativa, a ter em consideração a dedução dos gastos subjacentes”,* daqui se

- extraindo que a “... a AT acabou por apurar uma base de incidência de IRC respeitante a rendimentos prediais manifestamente superior ao rendimento efetivamente recebido pelo Fundo (em € 146.875,35 euros)” .
- ee) E “como corolário lógico do que antecede, a manutenção da correção promovida pela AT, no sentido de o Fundo proceder ao apuramento da sua base de incidência de IRC respeitante a rendimentos prediais com base nos fluxos de caixa, deverá, necessariamente, implicar a dedução dos recebimentos correspondentes ao redêbitos das referidas despesas comuns”, posto que “... se assim não fosse, o Fundo seria tributado sobre rendimento que não lhe respeita, o que corresponderia a uma violação clara do já aludido n.º 2 do artigo 104º da CRP, segundo o qual "a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real"” e “... seria igualmente violado o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 4º da Lei Geral Tributária ("LGT"), gerando uma situação manifestamente injusta no plano tributário”.
- ff) “Alternativamente, mesmo que se viesse a considerar que os montantes recebidos dos Lojistas pelo Fundo a título de despesas comuns deveriam relevar para o conceito de rendimentos prediais, seria inequívoca a necessidade de dedução dos correspondentes encargos, em linha com o preconizado na alínea a) do nº 6 do artigo 22.º do EBF”.
- gg) “... considera a Requerente que o IRC suportado pelo Fundo, relativamente ao exercício fiscal de 2012, seria manifestamente superior ao devido (i) em € 29.375,07, caso se adote a perspetiva de que os recebimentos decorrentes dos redêbitos realizados não devem integrar o rendimento sujeito a IRC, ou (ii) € 58.956,01, caso se adote a perspetiva contrária mas se proceda à dedução dos correspondentes pagamentos”.
- hh) Insurge-se que ao facto da “... AT ... referir que "a reclamante não juntou comprovativos suficientes e válidos de modo a aferir o que alega (...)", afirmação com a qual a Reclamante não pode concordar, porquanto sempre se mostrou disponível para providenciar toda a informação e documentos necessários à AT que esta considerasse convenientes e disponibilizou mesmo um vasto conjunto de elementos, os quais voltou a juntar como Documentos nº 15 e nº 6”.

- ii) Defende o Requerente que o artigo 22º do EBF deve considerar-se que contém um benefício fiscal, assim interpretado, não podendo a AT socorrer-se do regime do artigo 40º do CIRS (actual artigo 41º do CIRS).
- jj) Refere a título de conclusão que o “... *Fundo deverá ser tributado sobre o rendimento predial obtido pela exploração do prédio urbano que corresponde ao C...- note-se, um prédio único dividido em várias partes de utilização independente -, sendo a este deduzidos a totalidade dos encargos de conservação e manutenção suportados com o imóvel gerador de rendimentos, incluindo a parcela de € 11.924,11, que a AT rejeita, o qual resulta num montante de imposto líquido em excesso, relativamente à mesma, de € 2.384,82*”, pelo que “... o ajustamento realizado pela AT à base de incidência do IRC respeitante a rendimentos prediais, no montante de € 11.924,11, deverá ser anulado”, e
- kk) reafirma o Requerente “*que dúvidas não restarão de que o apuramento da matéria coletável, conforme o artigo 22º do EBF e demais regras aplicáveis aos sujeitos passivos de IRC, deverá ter por base os resultados contabilísticos relevantes, pelo que o recurso a fluxos de caixa proposto pela AT, vertido na nota de liquidação, é ilegal e determina a sua anulação*”, pelo que “... tendo o Fundo pago a autoliquidação, bem como a quantia exequenda e legais acréscimos no âmbito do processo de execução fiscal nº ...2016..., no montante global de € 210.538,75, entende a Requerente que o Fundo deverá ser reembolsado do montante correspondente àquela quantia exequenda e legais acréscimos, correspondente a € 5.124,95”.
- ll) Em sede de alegações o Requerente reiterou o que já tinha referido no pedido de pronúncia, acrescentando que a AT apenas se limitou a abordar uma parte das questões abordadas, mormente quando refere o seguinte “*assim não faz sentido que a renda gerada por um imóvel arrendado possa vir a ser, para efeitos fiscais, deduzida de encargos com um imóvel que pode nem estar arrendado*”. E que “... voltou a não se pronunciar sobre o facto de, em sede de inspeção, ter procedido ao recálculo dos rendimentos sujeitos a imposto do Fundo com base em fluxos de caixa, sem deduzir os recebimentos correspondentes ao redébito das despesas

comuns com o C..., os quais respeitavam, nomeadamente, à manutenção, conservação e reparação das áreas comuns”.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

- mm) A AT tem outra leitura da alínea a) do n.º 6 do artigo 22.º do EBF e parte da seguinte premissa quanto ao regime de tributação em sede de IRS e de FII “... **é de todo impossível considerar o segundo (tributação dos FII) sem considerar o primeiro (tributação em sede de IRS)**”.
- nn) A este propósito acrescenta: “*sendo a intenção do legislador fiscal com base no estatuído na alínea a) do n.º 6 do art.º 22.º do EBF, traz-se aqui, por ser relevante, a Circular 20 de 13/07/19948, do Serviço de Administração do Imposto sobre o Rendimento, em que o próprio legislador fiscal sancionou o entendimento relativo às dúvidas suscitadas por aquele artigo (ao tempo, o artigo 19.º do EBF), na parte respeitante à tributação dos rendimentos prediais [ao tempo, a alínea a) do n.º 5 do artigo 19.º do EBF]*” e concluiu: “*assim, no que concerne aos rendimentos prediais, no ponto 4. daquela Circular lê-se: “Para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 5 do artigo 19.º do EBF, a tributação apenas incidirá sobre as rendas efectivamente recebidas, atenta a neutralidade fiscal face aos investidores directos, pessoas singulares, consagrada no actual regime dos Fundos de Investimento”.*
- oo) Pela razão de que “... *o regime dos Fundos de Investimento a que o legislador fiscal faz referência naquela Circular é, no essencial, o mesmo que se encontrava em vigor à data dos factos tributários, sendo, aliás, essa a razão porque, por exemplo, apenas se consideram rendimentos prediais as rendas efectivamente recebidas (e não simplesmente facturadas) e encargos dedutíveis os efectivamente pagos (e não simplesmente contabilizados)*”, pelo que “... *não parecem restar dúvidas que o legislador fiscal sempre entendeu a neutralidade fiscal face às pessoas singulares como pedra basilar do regime de tributação dos rendimentos prediais dos FII, o que se opõe à argumentação da Requerente ao pretender que o legislador fiscal tencionasse introduzir discriminação fiscal tão pesada permitindo aos FII a dedução de encargos não directamente relacionados com os imóveis*

- efectivamente geradores de rendimentos prediais, enquanto não o permitia às pessoas singulares beneficiárias de rendimentos da mesma natureza”.*
- pp) E que *“uma interpretação literal da alínea a) do n.º 6 do art.º 22.º do EBF também parece conduzir em direcção oposta à pretendida pela Requerente”, “... porque, não se pode deixar de considerar o facto da norma em causa incluir a expressão “rendimentos prediais” (e não “rendimento predial”), da mesma forma que, em sentido inverso, se tem que valorizar o facto do código do IRC prever no seu art.º 17.º a determinação de um “lucro tributável” (e não de “lucros tributáveis”) e nos seus artigos 15.º e 16.º de uma “matéria tributável” (e não de “matérias tributáveis”); uma vez que “... se o objectivo da alínea a) do n.º 6 do art.º 22.º do EBF fosse a tributação de um rendimento predial uno obtido por um FII – constituído pelo somatório das rendas recebidas e dos gastos suportados com imóveis independentemente dos mesmos terem gerado rendimentos prediais ou não, conforme pretendido pela Requerente – teria o legislador utilizado a expressão “rendimento predial”, o que não fez”.*
- qq) *“E não o fez porque um FII, à semelhança de uma pessoa singular que arrende um imóvel, obtém um rendimento predial por cada renda recebida no decurso do arrendamento de um imóvel e essa renda, tendo que ser considerada líquida para efeitos fiscais, é deduzida de determinados gastos incorridos com o imóvel que a gerou”. Ou seja, “por outras palavras, porque se está na presença de “rendimentos prediais” e não de um rendimento uno, não faz sentido que a renda gerada por um imóvel arrendado possa vir a ser, para efeitos fiscais, deduzida de encargos com um imóvel que pode nem estar arrendado”.*
- rr) Quanto à alegação do Requerente de que *“as várias lojas integrantes do C... (com exclusão da loja afeta à D...) correspondem a divisões com utilização independente de um mesmo imóvel”, sendo “a atividade do Fundo (...) a exploração comercial de espaços comerciais (...) de forma integrada” e que “por vezes não é possível que todas as lojas estejam ocupadas”, e que “tal não significa que, no entanto, o Fundo (lhes) atribua um destino distinto, porquanto as mesmas continuam afectas à única atividade por si desenvolvida – a cedência de utilização daquele espaço para fins comerciais”, refere que “... o facto de cada uma das lojas do C... existir*

para gerar rendimentos prediais para o Fundo (susceptíveis de tributação em sede de IRC), não se opõe a um outro facto de que cada uma daquelas lojas individualmente considerada apenas gerar rendimentos prediais, mediante duas premissas cumulativas: a existência de contrato de arrendamento e o recebimento efectivo por parte do Fundo das respectivas rendas”.

- ss) Conclui: *“assim, se por um lado, a verificação de ambas as premissas para cada loja individualmente considerada consubstancia a existência de um rendimento predial bruto que poderá ser deduzido de determinados encargos suportados com a loja em causa; por outro lado, no caso particular de qualquer loja em que não exista contrato de arrendamento ou não se verifique o recebimento efectivo das rendas não existe rendimento predial, pelo que não pode operar qualquer dedução de encargos suportados pelo Fundo com a loja em causa”.*
- tt) Quanto *“... ao pedido alternativo apresentado a Requerente alega que as “despesas” que afirma não terem sido considerados por mero lapso e na ausência de solicitação, estas não foram disponibilizadas à AT no decurso da inspecção”, refere que “... estas “despesas” foram apresentadas em sede de reclamação graciosa, motivo pelo qual não existem outros meios de prova, para além dos apresentados quer no Relatório elaborado pelos SIT, quer no processo de reclamação elaborado pelos Serviços de Justiça Administrativa”. E concluiu: “destrate, não se vislumbra qualquer ilegalidade no acto impugnado, pelo que se impugna todo o alegado na douta petição arbitral que contrarie o supra exposto, devendo ser considerada improcedente a pretensão da Recorrente”*
- uu) Em sede de contra-alegações a Requerida, apresenta em síntese a sua posição, referindo, quanto à forma como o Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos *“... verificaram-se as duas incorrecções que contrariam o imposto pelo artigo 22.º do EBF: por um lado considerou, para determinação dos rendimentos prediais, as despesas no momento da contabilização das facturas dos fornecedores e não do seu efectivo pagamento; por outro lado não desconsiderou os encargos relativos às fracções que não produziram qualquer rendimento nos anos em causa”.*

- vv) Quanto à prova de existência de contratos de locação em que se discute a não aceitação de despesas das partes comuns (documento nº 3 junto com o PPA) refere *“a Requerente junta aos autos como documento 3 ... um modelo de “ contrato de utilização de espaço integrado no “C...”, e uma “listagem” com a referência “C..., o que salvo o devido respeito e pese embora o princípio da liberdade contratual, não podem constituir meio de prova da existência de um contrato celebrado com cada um dos lojistas”, pelo que “... não demonstrou a existência de contratos entre o Fundo e os Lojistas, uma vez que apenas junta um modelo, sem qualquer cumprimento dos requisitos consignados no mesmo, nomeadamente identificação do lojista, a unidade, a loja, a actividade do estabelecimento, a insígnia do lojista, prazo de duração do contrato, data de abertura da fracção e identificação da data de celebração”.*
- ww) Concluindo que tendo o Requerente junto *“... para a prova da celebração dos contratos entre o Fundo e os Lojistas, a existência dos mesmos, não logra com os elementos apresentados e juntos como documento 3, fazer esta prova, porquanto não apresenta qualquer contrato”, “... não se podendo atribuir a cada loja individualmente considerada os encargos suportados com a mesma, não pode operar a favor da Requerente, qualquer dedução dos mesmos”.*
- xx) Propugna pela inexistência de qualquer ilegalidade no acto impugnado, devendo ser considerada improcedente a pretensão do Recorrente.

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

O que está em causa neste processo parece ter a ver apenas com diferentes leituras da alínea a) do nº 6 do artigo 22º do EBF, (redacção em vigor em 2012), a saber:

“6 - Os rendimentos dos fundos de investimento imobiliário, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, têm o seguinte regime fiscal:

- a) **Tratando-se de rendimentos prediais, que não sejam relativos à habitação social sujeita a regimes legais de custos controlados, há lugar a tributação, autonomamente, à taxa de 20 %, que incide sobre os rendimentos líquidos dos**

encargos de conservação e manutenção efectivamente suportados, devidamente documentados, sendo a entrega do imposto efectuada pela respectiva entidade gestora até ao fim do mês de Abril do ano seguinte àquele a que respeitar, e considerando-se o imposto eventualmente retido como pagamento por conta deste imposto”.

A Requerida expressou no Relatório da Inspeção (a que veio a aderir em sede de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa) o seu ponto de vista, a saber:

“À data dos factos, o regime fiscal dos fundos de investimento que se constituíssem e operassem de acordo com a legislação nacional encontrava-se consagrado no artigo 22º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Os fundos de investimento possuíam um regime fiscal com características específicas, o qual se baseava no facto dos seus rendimentos serem tributados autonomamente, como se de pessoas singulares se tratassem.

Dispunha o artigo 22º do EBF, que a tributação dos rendimentos obtidos por Fundos de Investimento Imobiliário, que se constituíssem e operassem de acordo com a legislação nacional, dependia da natureza dos mesmos, isto é, se estavam classificados como prediais, mais-valias ou como outros rendimentos.

Encontrava-se explanado na alínea a) do nº 6 do aludido normativo, o regime fiscal aplicável aos rendimentos prediais. Estes rendimentos, com exceção dos relativos a habitação social sujeitos a regimes legais de custos controlados, eram tributados de forma autónoma a uma taxa de 20% (até 2012) e 25% (de 2013 e 2014).

A definição de rendimentos prediais tem como modelo o que está estabelecido para efeitos da categoria F do IRS. O nº 1 do artigo do CIRS define rendimentos prediais como as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares.

E para a correta determinação dos contornos da incidência tributária destes rendimentos, afigura-se-nos como necessária a análise prévia da noção de renda como elemento fulcral na qualificação juridico-fiscal dos rendimentos prediais.

Assim, a renda, enquanto elemento constitutivo do contrato de arrendamento, é uma prestação retributiva, periódica, pela qual o arrendatário executa o cumprimento da

obrigação em que fica constituído por força do referido contrato e que consiste no pagamento ao senhorio de um preço pelo direito temporário de uso e fruição de coisa imóvel arrendada, embora o legislador fiscal tenha acolhido para efeitos de IRS um conceito de renda genericamente mais amplo, que vai para além da qualificação legal ou convencional, espelhado no n.º 2 do artigo 8.º do CIRS, presumivelmente por evidentes razões de prevenir formas de elisão fiscal, ou seja, a celebração de outros negócios de efeito económico equivalentes não tipificados na lei.

Resulta assim, e é comumente entendido, que a renda é tudo o que for devido ao proprietário (ou usufrutuário) pela cedência do uso de um prédio ou de parte dele, sendo que o total das rendas ou quaisquer prestações derivadas do uso ou da concessão do uso recebidas constitui o rendimento predial do proprietário.

Releva assim, para efeitos fiscais a obrigatoriedade da existência de arrendamento, como condição necessária para a qualificação do somatório das rendas efetivamente recebidas. Esta posição encontra-se reforçada pelo entendimento vertido na Circular 20/94- NIR, de 1994-07-13, que de acordo com o estatuído na alínea a) do n.º 6 do artigo 22.º do EBF, a tributação apenas incidirá sobre as rendas efetivamente recebidas.

Quanto à sua delimitação, a lei determina a necessidade da sua consideração como líquidos, isto é, com a dedução dos encargos de conservação e manutenção, que estejam devidamente documentados.

Apesar de não encontrarmos no artigo 22.º do EBF ou em qualquer outro artigo, uma definição concreta do que se deve considerar como encargos de conservação e manutenção aceita-se que num sentido lato constituam:

- *Despesas de manutenção os encargos suportados com a energia para iluminação, manutenção de elevadores, porteiros, limpeza, administração da propriedade horizontal, seguros do prédio e taxas autárquicas de saneamento e de esgotos; e*
- *Despesas de conservação as suportadas com as obras destinadas a manter uma edificação nas condições existentes à data da sua construção, reconstrução, ampliação ou alteração, designadamente as obras de restauro, reparação e limpeza e que não sejam agrupáveis no conceito de despesas de manutenção.*

Deste modo os rendimentos prediais do fundo de investimento imobiliário são tributados, autonomamente, uma taxa de 20% (até 2012) e 25% (2013 e 2014), que incidirá sobre os rendimentos líquidos dos encargos de conservação e manutenção efetivamente suportados pelo fundo e devidamente documentados.

E outra leitura não resulta da al. a) do n.º 6º do artigo 22º do EBF, isto é, o que é tributado são os rendimentos prediais líquidos determinados por dedução às rendas dos encargos de conservação e manutenção dos prédios, bem como do imposto municipal sobre imóveis, que geram o rendimento sujeito a tributação, sendo apenas estes os encargos que poderão ser abatidos”.

...

“Da análise efetuada aos documentos apresentados pelo sujeito passivo verificaram-se as seguintes incorreções:

- 1) Para efeitos de determinação dos ganhos sujeitos a imposto o sujeito passivo não teve em consideração os valores efetivamente recebidos (rendimentos)/ pagos (encargos) durante os anos de 2012, 2013 e 2014, não encontrando, por isso, enquadramento na alínea a) do n.º 6 do artigo 22º do EBF;*
- 2) No que se refere aos encargos, as provisões também não se enquadram no conceito de despesas de conservação e manutenção, conforme foi referido no ponto 1. do presente capítulo;*
- 3) Ainda no que se refere aos encargos, não são aceites encargos com imóveis que, no ano em causa, não tenham gerado qualquer rendimento.*

No sentido de proceder à correta determinação dos rendimentos prediais sujeitos a IRC em 2012, 2013 e 2014, foram efetuados pedidos de elementos ao sujeito passivo (Anexo 3) para que apresentasse os rendimentos efetivamente recebidos, bem como, os encargos efetivamente pagos imputáveis a cada loja/fração do seu único ativo — C... .

Por amostragem, foram posteriormente validados os valores apresentados pelo sujeito passivo com os valores constantes da sua contabilidade, não tendo sido verificadas divergências”.

...

“Para efeitos da determinação dos Rendimentos Prediais, o Sujeito Passivo considerou determinados encargos com IMI, Seguros, Reparações e Remodelações e outras Despesas

comuns que, de acordo com a informação prestada, imputou às diferentes frações do C..., de acordo com as áreas bruta privativas constantes das cadernetas prediais (Anexo 5).

No entanto, verificaram-se as duas incorreções já anteriormente mencionadas e que contrariam o imposto pelo artigo 22.º do EBF: por um lado considerou, para determinação dos rendimentos prediais, as despesas no momento da contabilização das faturas dos fornecedores e não do seu efetivo pagamento; por outro lado não desconsiderou os encargos relativos às frações que não produziram qualquer rendimento nos anos em causa.

Em resposta a nossa solicitação, o Fundo informou ter pago ... despesas, imputadas às diferentes lojas do C... (Anexo 5)”.
...

“Por amostragem contabilística efetuada, verificou-se que os valores correspondem ao pagamento efetivo de faturas de fornecedores (líquidos do IVA suportado) naqueles anos. Como visto anteriormente, houve frações que não geraram qualquer rendimento em alguns dos anos em análise — Loja F (2012 e 2014), Loja G (2014), Loja H (2013 e 2014) e Loja J (2012) — pelo que, os encargos imputáveis àquelas frações também não são dedutíveis para efeitos de determinação dos rendimentos prediais”.

O Requerente, por outro lado, resume assim a sua posição (artigos 166º e 168º do pedido de pronúncia):

“... o Fundo deverá ser tributado sobre o rendimento predial obtido pela exploração do prédio urbano que corresponde ao C... — note-se, um prédio único dividido em várias partes de utilização independente -, sendo a este deduzidos a totalidade dos encargos de conservação e manutenção suportados com o imóvel gerador de rendimentos”... e o “apuramento da matéria coletável, conforme o artigo 22º do EBF e demais regras aplicáveis aos sujeitos passivos de IRC, deverá ter por base os resultados contabilísticos relevantes” e não pelo recurso a fluxos de caixa, conforme proposto pela AT.

Face ao exposto, estando em causa a interpretação da norma contida na alínea a) do nº 6 do artigo 22º do EBF, em vigor à data dos factos, as questões em dissonância, terão a ver, apenas, com a dedução ao rendimento (cujo apuramento não parece merecer reparo) das

facturas de fornecedores relativas a “reparações e remodelações e outras despesas comuns” do imóvel designado por “C...,” que o Requerente imputou a cada espaço locado em função da sua área privativa, segundo as cadernetas prediais, ou seja:

- a) É conforme a norma em causa a consideração das despesas no momento da contabilização das faturas dos fornecedores e não do seu efetivo pagamento?
- b) E teriam que ser desconsiderados os encargos (despesas comuns) relativos a certas lojas só porque não produziram qualquer rendimento nos anos em causa (Loja F e Loja J) (2012), aplicando-se o regime do IRS para determinação dos rendimentos prediais tributáveis em sede de pessoas singulares?

Serão apreciadas outras questões colocadas, nomeadamente se o regime fiscal do artigo 22º do EBF (redacção de 2012) deve considerar-se como “benefício fiscal” e se é aqui de relevar as regras de contabilidade aplicáveis aos FII, invocadas pelo Requerente, aliás cuja aplicação não foi colocada, especificadamente, em crise, pela Requerida.

Relativamente à matéria de facto alegada pelo Requerente, o único ponto que a AT considera não provado, será o da existência de contratos locativos (documento nº 3 junto com o PPA e que foi junto no procedimento de reclamação graciosa). No entanto, essa posição não foi assumida no Relatório de Inspeção (enquanto fundamentação das liquidações aqui em causa), o que, em princípio, torna irrelevante essa alegação.

III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

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 (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são 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 (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, indicando-se, por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

Factos provados

- 1. O FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO B... (em liquidação) é um fundo fechado de investimento imobiliário de distribuição integral, constituído por subscrição particular nos termos do n.º 1 do artigo 48º do Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário (Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de Março, atualizado por diversos diplomas e republicado pelo Decreto-Lei n.º 71/2010, de 18 de Julho, posteriormente revogado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de Fevereiro, alterada pelo Decreto-Lei n.º 124/2015, de 7 de Julho) – conforme 1º e 2º parágrafos do ponto 3.1 do relatório de inspeção tributária que consta na página 8 do documento n.º 8 junto com o PPA, artigo 1º do PPA e n.º 5 da Resposta da AT;**
- 2. Em 29 de Julho de 2008, o Fundo adquiriu o C... (C...) que corresponde a um imóvel sito na ..., União das freguesias ..., ..., ... e ..., concelho de ..., artigo ...º e descrito na CRP de ... sob o n.º..., empreendimento que no período de 2012 era constituído por duas áreas distintas: (1) a loja ocupada pela D..., Lda., autonomizada do resto do empreendimento; e (2) o corpo principal do empreendimento, correspondente a um imóvel único dividido por vários andares ou divisões com utilização independente (lojas que integram o C...),**

identificadas pelas letras de A a J – **conforme artigos 10º e 11º do PPA e documento nº 2 junto com o PPA (caderneta predial);**

3. O C..., além de integrar espaços destinados exclusivamente ao comércio de retalho e a serviços acessórios de restauração e de bebidas, para utilização por consumidores finais, é servido por infraestruturas comuns, tais como acessos, arruamentos, zonas verdes e estacionamento automóvel, bem como por uma administração e serviços comuns, constituindo, em 2012, o único activo do Fundo Requerente – **conforme ponto 3.1 do relatório de inspecção tributária: terceiro parágrafo da página 9, que constitui o documento nº 8 junto com o PPA e artigo 12º do PPA;**
4. O Requerente adoptou como procedimento de apuramento dos rendimentos prediais sujeitos a imposto, os contabilisticamente registados, acrescentando-lhes o saldo entre reversões e ajustamentos de cobrança duvidosa e deduziu os encargos contabilizados com o IMI, seguros, reparações e remodelações e outras despesas comuns e assim obteve uma base tributável no montante de € 1.027.065,84, a qual resultou no apuramento de um montante de IRC de € 205.413,80, o qual foi integralmente pago – **conforme artigos 27º a 29º do PPA e falta de impugnação da AT, apreciada nos termos do nº 7 do artigo 110º do CPPT.**
5. Em cumprimento da ordem de serviço nº 012016..., com despacho de 30 de Março de 2016, os Serviços de Inspeção Tributária da AT determinaram uma inspeção externa ao Fundo, abrangendo o período de 2012, a qual teve início em 13 de Maio de 2016 e terminou em 8 de Julho de 2016, tendo resultado as seguintes correcções, conforme relatório de inspecção cuja fundamentação está reproduzida na parte anterior desta decisão, na parte mais relevante e quanto ao exercício de 2012:

IRC em falta - Código 209			Euros
Ano dos Rendimentos	2012	2013	2014
IRC em Falta	4.289,30	107.279,91	81.188,29
Guia RF - Período	abril de 2013	abril de 2014	abril de 2015

- conforme relatório de inspeção tributária, página 29, que constitui o documento nº 8 junto com o PPA; alínea B) da resposta da AT e artigos 30º e 31º do PPA;
6. Em 04 de Agosto de 2016 o Requerente exerceu o direito de audição prévia quanto ao projecto de relatório de inspeção, tendo em 23 de Agosto de 2016 sido notificado do relatório final, com as correcções referidas no ponto anterior e tendo subsequentemente sido notificado da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC") nº 2016..., de 29 de Agosto de 2016 (4 289,30 euros), e da Demonstração de Liquidação de Juros nº 2016..., de 31 de Agosto 2016 (563,60 euros) de que resultou um montante global a pagar de 4 852,90 euros, até 28 de Agosto de 2016 – conforme artigos 44º a 47º do PPA e documentos nºs 7, 8 e 9 em anexo ao PPA;
 7. Em 21 de Fevereiro de 2017 o Requerente deduziu contra as liquidações referidas no número anterior, uma reclamação graciosa com o nº ...2017..., tendo sido notificado do projecto de indeferimento em 02 de Agosto de 2017 para exercício de audição prévia, direito que não exerceu, tendo em 28 de Setembro de 2017 recebido a convalidação em definitivo do projecto de decisão – conforme artigos 50º a 52º do PPA e documentos nºs 12 a 14 juntos com o PPA;
 8. Não tendo o Requerente pago o valor acima indicado foi citado no âmbito de um processo de execução fiscal, tendo procedido ao pagamento da dívida de imposto de € 4.852,90 (incluindo € 563,60 a título de juros compensatórios), acrescida de € 0,69 de juros de mora e de € 76,48 de custas processuais, ou seja, procedeu ao pagamento da quantia exequenda e legais acréscimos no dia 13 de Janeiro de 2017, no montante global de € 5.124,95, determinando a extinção da execução – conforme artigos 48º e 49º do PPA e primeira lauda do PA1 junto pela AT com a resposta;
 9. O Requerente apresentou em sede de reclamação graciosa (e em anexo ao PPA) um modelo de contrato de utilização dos espaços do C..., de uso comum para todos os lojistas e quanto ao ano de 2012 e uma relação de locatários,

identificando-os pelos nomes ou designações, tipo de contrato, período do contrato e considerações sobre a duração dos contratos e suas renovações – **conforme documento nº 3 junto pelo Requerente com o PPA.**

- 10.** Em 14 de Dezembro de 2017 o Requerente entregou no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (ppa) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral.**

Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

Os factos levados à matéria assente configuram-se como sendo aceites, expressa ou tacitamente, por ambas as partes, salvo quanto ao ponto 9. da matéria de facto assente. No entanto, o TAS apenas considera provado o facto do Requerente ter apresentado os documentos, relegando-se para a apreciação subsequente, o juízo de valor sobre o seu valor probatório.

IV. APRECIACÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS) CUMPRE SOLUCIONAR

- **A norma do artigo 22º do EBF corporiza um “benefício fiscal”?**

Configura-se notório que a norma contida no artigo 22º do EBF deve considerar-se como sendo um benefício fiscal e assim considerada para efeitos da sua interpretação e aplicação, uma vez que

1. Se trata de uma norma inserida no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF);
2. No Capítulo III do EBF sob a epígrafe de “benefícios fiscais ao sistema financeiro e mercado de capitais”;
3. Traduzindo-se em situações de aplicação de taxas e deduções que em certos aspectos serão, na prática, mais benéficas que o regime fiscal aplicável a pessoas

singulares, se consideradas individualmente (v.g. inexistência de qualquer remissão para o regime do actual artigo 41º do IRS)

Estamos, assim, perante uma norma que se basta a si própria e que deve considerar-se como constituindo um benefício fiscal, um regime fiscal mais favorável do que aquele que seria aplicável aos detentores das unidades de participação, enquanto investidores individuais, só assim fazendo sentido a sua inserção no EBF e num capítulo de estímulos ao sistema financeiro e mercado de capitais.

- **Rendimentos e gastos, relevantes na tributação, segundo a contabilidade aplicável aos FII.**

O Requerente é um FII. Alegou nos artigos 74º a 76º do PPA o seguinte:

1. *“As demonstrações financeiras dos FII devem ser elaboradas em conformidade com o Plano de Contabilidade dos Fundos de Investimento Imobiliário, aprovado pelo Regulamento da CMVM nº 2/2005, de 14 de Abril, com particular relevância no que respeita aos princípios contabilísticos aplicáveis e ao momento do reconhecimento contabilístico dos respetivos elementos patrimoniais.”*
2. No Capítulo 2, com a epígrafe *"princípios contabilísticos e critérios valorimétricos"*, que *"os elementos patrimoniais do fundo devem ser valorizados e reconhecidos de acordo com a periodicidade do cálculo do valor das unidades de participação, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras do período a que dizem respeito, bem como os seus ajustamentos de valor daqui decorrentes"* (sublinhado da Requerente).
3. *“... tendo em conta a referência expressa ao princípio da especialização contabilística no reconhecimento de rendimentos e gastos, veio a Requerente considerar abusiva a interpretação da AT segundo a qual a tributação dos FII, enquanto sujeitos passivos de IRC, deve-se efetuar numa base de fluxos de caixa,*

porquanto não se vislumbra uma efetiva aderência desta ideia à letra da lei nem aos princípios gerais de tributação destes sujeitos passivos”.

A AT não colocou em causa, expressamente, a assertividade deste tipo de actuação contabilística do Requerente, pelo que, como resulta expressamente do n.º 1 do artigo 17.º do Código do IRC (determinação do lucro tributável “com base na contabilidade”) e do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC (imputação de rendimentos e gastos ao período de tributação em que sejam obtidos e suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento) não merece qualquer censura a actuação do Requerente, devendo os gastos, à semelhança das receitas (rendimentos) relevar para efeitos de tributação, nos mesmos moldes em que foram contabilizados, uma vez que se aceita que foram correctamente contabilizados.

- **Os n.ºs 90 e 91 da Resposta da AT e as alíneas DD a FF das contra-alegações da AT – a prova dos contratos celebrados pelo Requerente**

Não se vislumbra que esta matéria tenha sido aduzida em sede de fundamentação das liquidações impugnadas, quer ao nível do Relatório de Inspeção, quer ao nível da fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

Ora, é consabido que é irrelevante a fundamentação *a posteriori*, tendo os actos cuja legalidade é questionada de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos. (vide acórdãos do STA de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em Apêndice ao Diário da República de 12-4-2001, página 1207, de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em Apêndice ao Diário da República de 10-2-2004, página 4289, de 09/10/2002, processo n.º 600/02, de 12/03/2003, processo n.º 1661/02).

Mesmo que assim não fosse, a documentação apresentada em sede de reclamação graciosa, que é a que consta do ponto 9 da matéria assente, parece ser inequívoca no sentido de

demonstrar claramente a existências de relações locatícias. Foram facultados à AT todos os elementos que permitiam aquilatar da existência de todas as relações locatícias vigentes em 2012, não a título formal de arrendamento vinculístico, isento de IVA (que não é prática neste tipo de explorações comerciais de imóveis, o que é facto notório) mas sim na forma de “contratos de utilização” modelo, com sujeição a IVA.

Aliás, da leitura que este TAS faz da posição da AT, essa questão será despicienda, uma vez que ao nível dos rendimentos (rendimentos declarados pelo contribuinte no Modelo 22 do IRC *versus* rendimentos aceites pela AT ao nível do Relatório de Inspeção) diz-se “... foram posteriormente validados os valores apresentados pelo sujeito passivo constantes da contabilidade, não tendo sido verificadas divergências”.

Não deixa de ser incompreensível que, depois, não se tenha, ao nível das “despesas dedutíveis” (de conservação e manutenção - artigo 22º-6-a) - do EBF) considerado que, (não se colocando em causa, nem a sua realização, nem a sua elegibilidade para integrar o conceito de “conservação” ou de “manutenção”) estando correctamente contabilizadas segundo as regras contabilísticas aplicáveis aos FII (à semelhança das receitas), também não se verificavam divergências.

Ora, se foi aceite, para efeitos fiscais, que os rendimentos declarados (as prestações auferidas pelo FII pela ocupação dos espaços locados), face ao princípio da especialização dos exercícios, tal como foram contabilizados, (não no momento do recebimento, mas imputando-se ao exercício a que as “rendas” se reportavam), por paridade de razão, seria curial que se seguisse igual raciocínio, quanto às despesas que foram objecto de redêbito aos lojistas.

Aceitando-se que uma certa despesa:

1. Foi realizada;
2. Foi contabilizada segundo as regras contabilísticas aplicáveis aos FII;
3. Integra o conceito de despesa de conservação ou de manutenção;

não vemos como, depois, se possa inconsiderar para os efeitos de dedução aos rendimentos, nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 22.º do EBF.

As relações locatícias que existiam em 2012 no “C...” não estavam formalizadas em contratos de arrendamento vinculísticos, mas sim em contratos de cedência de espaço, não fazendo sentido discutir-se a existência de contratos de arrendamento (vinculísticos), porque o que deve relevar é a existência do rendimento classificado como sendo da categoria F (o que as partes não colocam em causa), para além do tipo formal de contrato.

Não se subscreve, também, a abordagem, visando a interpretação e aplicação da alínea a) do n.º 6 do artigo 22.º do EBF, no sentido de diminuir a amplitude da sua previsão normativa, recorrendo ao conceito de “renda” que aqui se configura discutível uma vez que todos os contratos celebrados são de locação, mas não são arrendamentos vinculísticos.

Como se referiu, na leitura que este TAS faz dos factos, não parece ser coerente, por um lado, aceitar-se que este tipo de relação locatícia gera um rendimento da categoria F, (com base num contrato de cedência de espaço) e depois não se aceitar que a despesa objecto de redébito ao locatário, nos termos do contrato, não é elegível como de conservação ou de manutenção, desde que a lei o não proíba expressamente, como é o caso da alínea a) do n.º 6 do artigo 22.º do EBF.

- **Desconsideração dos gastos relativos a lojas pelo período que não geraram rendimentos.**

Um dos grandes argumentos que constam na fundamentação do Relatório de Inpecção e no despacho de indeferimento da reclamação graciosa, prende-se com o facto de se recorrer (ainda que de forma implícita) ao regime do actual artigo 41.º do Código do IRS, para se concluir que quanto aos espaços (lojas) que não estejam locados, as despesas que gerarem não podem ser objecto de dedução ao rendimento gerado por outros espaços locados.

Ora, como se disse, a norma que aqui estamos a aplicar é a alínea a) do nº 6 do artigo 22º do EBF. Trata-se de uma norma que constitui um benefício fiscal, um incentivo para atrair investidores para este tipo de instrumento de investimento colectivo. Nela não se faz referência ou remissão para o regime do Código do IRS no sentido da aplicação do regime fiscal do IRS das pessoas singulares, muito menos (ainda que implicitamente) para o regime do actual artigo 41º do Código do IRS, com vista a atingir neutralidade fiscal face aos investidores individuais, ao nível de rendimentos prediais.

Percebe-se que o legislador, pela própria leitura integral da norma aqui em discussão, tenha tido em vista um regime fiscal dos FII idêntico ao aplicável às pessoas singulares e colectivas, visado neutralidade fiscal (ser indiferente que o investimento seja feito por uma pessoa física ou moral, ou colectivamente por várias pessoas singulares ou colectivas, através de um FII), mas uma coisa é a “*voluntas legislatoris*” (o que se supõe ter pretendido) outra a “*voluntas legis*” (o que a lei diz, partindo do seu irremovível elemento literal, a vontade que o texto da lei visa alcançar).

Acresce que a conclusão a que a Requerida chega, pelo facto da alínea a) do nº 6 do artigo 22º do EBF expressar “rendimentos prediais” e não “rendimento predial”, não parece configurar ter a virtualidade de querer significar um alargamento da previsão normativa, por interpretação extensiva, o que, em termos práticos, conduziria à aplicação do regime fiscal do actual artigo 41º do Código do IRS. E pela razão de que se utilizou em todas as alíneas a), b) e c) do nº 6 do artigo 22º do EBF, redacção de 2012, o plural, querendo apenas significar-se o cômputo de todos os rendimentos de certa categoria, independentemente da fonte geradora ser um prédio, vários prédios, estejam ou não constituídos em propriedade horizontal.

Concluimos, face ao exposto, que não é possível extraír da alínea a) do nº 6 do artigo 22º do EBF, redacção de 2012, enquanto norma que estatui um benefício fiscal, a necessidade de recurso (implícito) ao actual regime do artigo 41º do Código do IRS, na busca de uma neutralidade fiscal que não resulta da letra da norma aqui em discussão. Tal leitura não tem na letra da lei um mínimo de correspondência.

Em face do exposto, procede parcialmente, o pedido de pronúncia. Parcialmente, porque o valor do pedido que o Requerente formulou é de 5 124,85 euros, mas o valor global das liquidações é de apenas 4 852,90 euros, tendo o Requerente adicionado ao valor das liquidações (IRC e juros) os valores de custos com a execução fiscal, como se nota do ponto 8 da matéria de facto provada, valores que aqui não podem ser impugnados, mas sim ao nível das consequências da execução deste julgado.

V - DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos:

1. Julga-se parcialmente procedente o PPA na parte em que se pede a anulação do ato liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC") nº 2016..., de 29 de Agosto de 2016 (4 289,30 euros), e da Demonstração de Liquidação de Juros nº 2016..., de 31 de Agosto 2016” (563,60 euros) de que resultou um montante global a pagar de 4 852,90 euros.
2. Consequentemente, anulam-se as liquidações referidas no ponto anterior, uma vez que estas liquidações e a decisão que foi adoptada no procedimento de reclamação graciosa, não estão em conformidade com a alínea a) do nº 6 do artigo 22º do EBF, na leitura acima propugnada.
3. Julga-se improcedente a parte remanescente do pedido de pronúncia (na diferença entre o valor peticionado de 5 124,95 euros e a soma das liquidações impugnadas de 4 852,90 euros).

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do nº 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 5 124,95 € euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00 segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo 94,69% a cargo da Requerida (571,00 euros) e 5,31% a cargo do Requerente (32,00 euros), em face dos decaimentos.

Notifique.

Lisboa, 21 de Junho de 2018
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.