

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 652/2017-T

Tema: IRC - EBF: Artigo 22.º/6; Fundo de Investimento Imobiliário; Rendimentos prediais.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), José Coutinho Pires e Maria Antónia Torres, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 14 de Dezembro de 2017, A...– SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS IMOBILIÁRIOS, S.A., NIPC..., com sede na ..., ..., ..., ..., ...-... Lisboa, 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 do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2016 ... e da demonstração da liquidação de juros n.º 2016 ..., no valor global de €119.456,38.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese que:
 - i. a matéria colectável, conforme o artigo 22.º do EBF, deverá ter por base os resultados contabilísticos relevantes, pelo que o recurso a fluxos de caixa propostos pela AT, é ilegal;

- ii. mesmo que se adoptasse a tributação com base de caixa, tal implicaria necessariamente a desconsideração, da base de incidência do IRC, dos recebimentos dos redébitos realizados pelo “Fundo” aos lojistas ou a dedução dos respectivos pagamentos;
 - iii. o “Fundo” deverá ser tributado de acordo com o rendimento predial obtido pela exploração do prédio urbano que corresponde ao B... retail park, sendo a este deduzidos os encargos de conservação e manutenção suportados com o imóvel gerador de rendimentos na sua globalidade, ainda que parte do mesmo não tenha gerado rendimentos.
3. No dia 15-12-2017, 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 02-02-2018, 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 22-02-2018.
 7. No dia 06-04-2018, 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. Foi fixado o prazo de 60 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações pela Requerida.
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- A Requerente é, e era em 2013, gestora do Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado C... (em liquidação, doravante designado por “Fundo”).
- 2- O “Fundo” é, e era em 2013, um fundo fechado de investimento imobiliário de distribuição integral, constituído por subscrição particular.
- 3- A constituição do “Fundo” foi autorizada pela Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários em 18-05-2006 e ocorreu a 10 de Agosto do mesmo ano.
- 4- O “Fundo” foi constituído com um capital inicial de €5.000.000,00, representado por 1.000.000 unidades de participação com o valor unitário de €5,00 de forma exclusivamente nominativa, integralmente subscritas por um único participante.

- 5- Em 01-02-2012, foi deliberado o aumento de capital até ao limite de 470.864 unidades de participação, sendo que a subscrição do aumento de capital ocorreu no dia 08-02-2012 e a liquidação financeira no dia 09-02-2012, tendo sido subscritas 470.864 unidades de participação.
- 6- Com o aumento de capital, o “Fundo” ficou com 9.730.986 unidades de participação emitidas e com o capital de €37.999.997,90.
- 7- Em 21-03-2013, foi deliberado um novo aumento de capital até ao limite de 474.345 unidades de participação, sendo que a subscrição do aumento de capital ocorreu no dia 27-03-2018, ocorrendo a liquidação financeira no dia 28-03-2018, tendo sido subscritas 474.345 unidades de participação.
- 8- Com este aumento de capital, o “Fundo” ficou com 10.205.331 unidades de participação e com o capital de €38.660.997,66.
- 9- Em 28-04-2015 foi deliberado um novo aumento de capital até ao limite de 10.573.858 unidades, tendo a subscrição do aumento de capital ocorrido a 11-05-2015 e a liquidação financeira a 12-05-2015.
- 10- Com este aumento de capital, o “Fundo” ficou com 10.573.858 unidades de participação e com o capital de €38.860.997,26.
- 11- O “Fundo” tinha uma duração inicial de cinco anos, prorrogável por períodos não superiores a três anos, sujeita a autorização da CMVM e deliberação favorável da Assembleia de Participantes.
- 12- Em 21-07-2014, a Assembleia de Participantes deliberou a prorrogação pelo prazo de um ano e sete meses, tendo esse prazo sido renovado.
- 13- Em 16-12-2015 a Assembleia de Participantes deliberou a liquidação do “Fundo”.
- 14- Em 06-12-2017, a CMVM deliberou a prorrogação do prazo de liquidação do “C...” até 16-12-2017.
- 15- O “Fundo” tinha por objectivo alcançar, numa perspectiva de médio e longo prazo, uma valorização crescente de capital, através da constituição e gestão de uma carteira de imóveis caracterizáveis como “Retail Parks” localizados fora dos centros urbanos.
- 16- A Requerente é, e era em 2013, responsável pela administração, gestão e representação do “Fundo”, competindo-lhe celebrar os negócios jurídicos e realizar

- todas as operações necessárias à implementação e execução da política de investimentos e exercer os direitos, direta e indiretamente, relacionados com o “Fundo”.
- 17-Em 29-07-2007, o “Fundo” adquiriu o *B... Retail Park*, um imóvel sito na ..., freguesia de ..., concelho de ..., o qual foi por si detido até Dezembro de 2015, data em que o mesmo foi alienado.
- 18-O *B... Retail Park* era constituído por duas áreas distintas: a loja ocupada pela D..., Lda. e um imóvel dividido por vários andares e divisões com utilização independente (lojas que integram o *B... Retail Park*), identificadas pelas letras A a J.
- 19-O *B... Retail Park* além de integrar espaços destinados exclusivamente ao comércio a retalho e a serviços acessórios de restauração e de bebidas, para utilização por consumidores finais, era servido por infra-estruturas comuns, tais como, acessos, arruamentos, zonas verdes e estacionamento automóvel, bem como uma administração e serviços comuns.
- 20-No decurso do período de 2013, o “Fundo” manteve os contractos celebrados pelo anterior proprietário do *B... Retail Park* por forma a ceder a utilização de espaços aos lojistas, no sentido de estes exercerem as suas atividades comerciais junto do público.
- 21-O “Fundo” e os lojistas celebraram contractos de utilização de espaço em zona comercial e prestação de diversos serviços acessórios.
- 22-Mediante a celebração destes contractos, o “Fundo” obrigou-se a ceder aos lojistas o direito de utilização temporária do espaço comercial correspondente à loja, para os fins comerciais associados a cada uma daquelas entidades e a assegurar a organização, gestão e funcionamento do empreendimento, nomeadamente através da prestação aos lojistas de serviços de manutenção, conservação e limpeza das zonas comuns, segurança de pessoas e bens e promoção e publicidade do *B... Retail Park*.
- 23-Por outro lado, cada lojista ficou obrigado a pagar ao “Fundo” uma retribuição mensal fixa, bem como um montante mensal a título de comparticipação nas despesas comuns do *B... Retail Park*, onde se incluem as despesas correntes de

administração, de funcionamento, de manutenção, conservação e reparação das áreas comuns e as despesas com serviços comuns.

24- Entre Julho de 2008 e 31 de Dezembro de 2014, a actividade do “Fundo” foi totalmente dedicada à gestão do B... *Retail Park*.

25- Os montantes com encargos de conservação e manutenção do B... *Retail Park* suportados pelo “Fundo” correspondem, em grande medida, aos valores mensais cobrados aos lojistas.

26- No exercício de 2013, o “Fundo” registou na sua contabilidade um montante global de rendimentos de €1.666.627,14, que correspondem aos valores facturados aos lojistas.

27- Por amostragem aos extractos da contabilidade relativos aos clientes, a AT concluiu que os valores apresentados correspondem aos valores contabilisticamente registados como recebimentos de clientes deduzidos do respectivo IVA.

A..P	Fração / Espaço	Entidade	Valores a estativamente recebidas		
			2012	2013	2014
	LJ I	D...	97.214,39	79.220,89	67.639,86
	contentor	D...	1.491,36	1.493,04	0,00
	LJ A	F...	435.805,08	396.314,09	309.059,35
	LJ B	F...	23.111,94	116.196,00	12.164,59
	LJ C	G...	49.712,77	32.485,21	190.536,56
	LJ D	H...	73.163,76	82.534,24	87.815,46
	LJ E	I...	70.688,25	55.257,81	12.006,56
	LJ F	J...	0,00	30.396,00	0,00
	LJ G	K...	97.569,02	447.098,54	0,00
	LJ H	L...	372.495,94	0,00	0,00
	Passo Combustivel	L...	0,00	0,00	0,00
	LJ J restaurante	M...	0,00	10.132,69	10.629,05
	LJ J restaurante	N...	0,00	0,00	0,00
	Carrinho	O...	3.500,00	2.725,61	2.713,43
	ATM	P...	2.000,00	1.800,00	1.800,00
	Mupes Publicidade	Q...	3.062,90	2.925,00	1.540,00
	Outras Cedências Espaço		1.543,13	2.105,89	598,56
	TOTAL		1.230.896,80	1.069.685,06	728.473,25

28- O valor recebido em 2013 da J... correspondeu à indemnização relativa à negociação de um contracto.

29- No exercício de 2013, o “Fundo” contabilizou um saldo negativo entre reversões e ajustamentos, referentes a créditos de cobrança duvidosa, no montante de €945.839,71.

30- O “Fundo” registou em 2013 gastos com a conservação e manutenção do B... *Retail Park* no valor global de €232.696,02, distribuídos da seguinte forma:

- €47.232,08 correspondentes ao IMI suportado;

- €86.775,50 correspondentes a consultoria técnica;
- €48.564,73 correspondentes à diferença entre as despesas comuns incorridas pelo “C...” e o montante cobrado aos lojistas;
- € 50.123,71 correspondentes a seguros de responsabilidade civil.

31-No exercício de 2013, o “Fundo” apurou os rendimentos prediais líquidos da seguinte forma:

Rendimentos prediais líquidos apurados pelo Fundo			Euros
	2012	2013	2014
Rendimentos rendas (86 + 883 - 783)	1.079.752,00	1.666.627,14	595.894,45
Saldo entre reversões e ajustamentos (8511 - 7511)	49.832,00	-945.839,71	4.867,81
Gastos imputados (74123 + 7603 + 7606 + 7618)	102.516,00	232.696,52	346.910,75
Rendimento líquido	1.027.068,00	488.090,91	253.851,51

32-O “Fundo” pagou as seguintes despesas imputadas às diferentes lojas do B... Retail Park:

Encargos pagos imputados por fração			Euros		
Artigo	Fração	Área	2012	2013	2014
	LJI	741	3.608,18	5.570,43	9.344,09
	LJA	3.510	16.987,06	26.893,63	44.768,86
	LJB	1.937	9.426,82	14.906,90	24.771,38
	LJC	1.550	7.566,87	11.957,89	19.851,51
	LJD	1.937	9.426,82	14.906,90	24.771,38
	LJE	1.937	9.426,82	14.906,90	24.771,38
	LJF	2.325	11.291,68	17.863,61	29.704,04
	LJG	3.488	16.881,33	26.726,00	44.489,19
	LJH	8.563	41.273,09	65.399,03	109.007,47
	LJJ restaurante	119	632,44	982,43	1.588,46
	Total		126.521,06	200.113,73	333.067,76

33- No exercício de 2013, a loja H não produziu quaisquer rendimentos, tendo o Fundo incorrido em encargos, relativamente à mesma, num montante de €65.399,03.

34-No ano de 2013, o Fundo incorreu em despesas num montante global de € 327.227,28, referente a água, comunicações, energia e electricidade, gestão, marketing e publicidade, reparações, limpeza, segurança e vigilância, entre outras.

35-O “Fundo” registou como “rendimentos de activos imobiliários” os montantes fixos de rendimentos correspondentes à utilização do espaço da loja, e não os valores cobrados a título de participação nas despesas comuns.

36-Os rendimentos prediais que o “Fundo” sujeitou a IRC, tendo por base a contabilidade, não incluíam o redêbito dos gastos comuns com o B... Retail Park ou os gastos subjacentes.

- 37-O “Fundo”, enquanto Fundo de Investimento Imobiliário, é, e era em 2013, sujeito passivo de IRC e encontra-se sujeito a um regime especial de tributação previsto no artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.
- 38-O “Fundo” 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.
- 39-No exercício de 2013, o “Fundo” calculou uma base tributável de €488.097,41 da qual resultou o apuramento de um montante de IRC de €119.111,91.
- 40-Os valores apresentados pela Requerente constantes da sua contabilidade, foram validados pela Inspeção Tributária, não tendo sido verificadas divergências.
- 41-O “Fundo” foi objecto de um procedimento inspectivo externo, através da Ordem de Serviço n.º 2016..., para o exercício de 2013.
- 42-Através do Ofício n.º..., o “Fundo” foi notificado do Projecto de Relatório de Inspeção Tributária e para, querendo, exercer o direito de audição.
- 43-Em 04-08-2016 o “Fundo” apresentou o direito de audição prévia, no qual contestou a fórmula de determinação da matéria colectável apontada pela AT.
- 44-Em 23-08-2016, o “Fundo” foi notificado do Relatório Final de Inspeção Tributária (RIT) no qual se mantiveram as correções propostas no Projecto de Relatório:

Resumo das correções propostas		Euros		
		2012	2013	2014
1. IRC Relativo a Rendimentos Prediais		209.703,10	226.393,82	144.651,56
2. IRC Relativo a Rendimentos Comerciais		0,00	7.349,00	0,00
3. Total do IRC apurado de acordo com o artigo 22.º do EBF	1. + 2.	209.703,10	233.742,82	144.651,56
4. IRC pago pelo Sujeito Passivo relativo a Rendimentos Prediais		205.413,80	119.113,91	63.463,27
5. IRC pago pelo Sujeito Passivo relativo a Outros Rendimentos		0,00	7.349,00	0,00
6. Total do IRC pago pelo Sujeito Passivo	4. + 5.	205.413,80	126.462,91	63.463,27
7. CORREÇÕES - IRC EM FALTA	3. - 6.	4.289,30	107.279,91	81.188,29
7.1. Das quais relativas a Rendimentos Prediais	1. - 4.	4.289,30	107.279,91	81.188,29
7.2. Das quais relativas a Outros Rendimentos	2. - 5.	0,00	0,00	0,00

- 45-Do RIT consta, para além do mais, que:

1.2. Enquadramento Legal

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 22.º 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 22.º 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 n.º 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 n.º 1 do artigo 8.º 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 jurídico-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 estatuido 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 6.º do artigo 22.º 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.

2. CORREÇÕES EM SEDE DE IRC

2.1. Rendimentos Prediais

Em 2012, 2013 e 2014 o sujeito passivo apurou os rendimentos prediais líquidos conforme o quadro seguinte (Anexo 2):

Rendimentos prediais líquidos apurados pelo Fundo	Euros		
	2012	2013	2014
Rendimentos rendas (86 + 883 - 783)	1.079.752,00	1.666.627,14	595.894,45
Saldo entre reversões e ajustamentos (8511 - 7511)	49.832,00	-945.839,71	4.867,81
Gastos imputados (74123 + 7603 + 7606 + 7618)	102.516,00	232.696,52	346.910,75
Rendimento líquido	1.027.068,00	488.090,91	253.851,51

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 22.º 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 – B... Retail Park.

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

2.1.1. Recebimentos – Situação de partida em 2012

Uma vez que o Fundo, ao contrário do determinado no artigo 22.º EBF, nos anos em análise determinou os rendimentos prediais de acordo com os valores de rendas faturados deduzidos dos ajustamentos de cobrança duvidosa (e de encargos contabilizados), é agora necessário proceder às necessárias correções decorrentes da correta aplicação do artigo 22.º do EBF.

A correta determinação dos rendimentos tributáveis anuais passa, necessariamente, pela consideração dos valores efetivamente recebidos no âmbito dos contratos de arrendamento do B... Retail Park.

No entanto, há que expurgar dos recebimentos a considerar como rendimentos todos aqueles que já tenham sido tributados em anos anteriores.

Com recurso às demonstrações financeiras do sujeito passivo constata-se que, no final de 2011 / início de 2012, o Fundo apresentava:

- Um montante de € 259.107 (valor com IVA) de devedores por rendas vencidas (conta 412) provisionado a 100% através de ajustamentos de dívidas a receber (conta 47);
- Um montante de € 83.375 (valor com IVA) de outras contas de devedores (conta 414 a 419), não provisionado.

Conforme tabela seguinte:

		Euro			
		2008	2009	2010	2011
86	Rendimentos de ativos imobiliários	918.714	1.946.184	1.979.093	1.932.179
412	Devedores por rendas vencidas	0	0	0	259.107
414+...+419	Outras contas de devedores	7.722	37.949	51.246	83.375
47	Ajustamentos de dívidas a receber	0	0	0	259.107

Significa isto que:

Conta 412 – Devedores por rendas vencidas: o valor sem IVA de dívidas registado nesta conta (€ 210.656 = 259.107/1,23⁶) terá sido, num primeiro momento, considerado rendimento fiscal pela emissão das respetivas faturas e, num segundo momento, gasto fiscal pela constituição do referido ajustamento (provisão), pelo que o valor em causa não foi ainda objeto de tributação em sede de IRC, com referência aos exercícios anteriores a 2012. Consequentemente, qualquer recebimento ocorrido nos anos em análise (2012 a 2014) com referência àquele saldo terá que ser tributado em sede IRC.

Contas 414 a 419 – Outras contas de devedores: o valor sem IVA das dívidas registado nesta conta (€ 67.786 = 83.375/1,23) terá sido considerado rendimento fiscal em sede de IRC pela emissão das respetivas faturas, pelo que o valor em causa foi já objeto de tributação, com referência aos exercícios anteriores a 2012. Consequentemente, qualquer recebimento ocorrido nos anos em análise (2012 a 2014) com referência àquele saldo não deverá ser tributado em IRC.

Através dos extratos de conta de clientes, da contabilidade do Fundo, referentes a 2012 foi aprofundada esta análise, conforme apresentado de seguida.

⁶ Taxa em vigor de 23%, desde 01.01.2011 (al. c), do n.º 1. do art.º 18.º do CIVA).

O saldo final de 2011 / inicial de 2012 da conta 412 – Devedores por rendas vencidas respeita apenas a dois clientes (Anexo 4, páginas 1 a 4), conforme detalhado na tabela seguinte:

Devedores por rendas vencidas		Saldo Inicial 2012	
		Com IVA	Sem IVA
4121007007	K...	226.413,44	184.075,97
4121007010	R...	32.693,55	26.580,12
412	Devedores por rendas vencidas	259.106,99	210.656,09

De acordo com o já explicitado, dado aquelas dívidas terem sido provisionadas em 2011, qualquer recebimento em 2012, 2013 e 2014 com referência àquelas dívidas tem que ser tributado em sede de IRC, no período do recebimento.

Já o saldo final de 2011 / inicial de 2012 das contas 414 a 419 – Outras contas de devedores respeita a sete clientes (Anexo 4, páginas 5 a 12), conforme detalhado na tabela seguinte:

Outras contas de devedores		Saldo Inicial 2012		Recebido em 2012	
		Com IVA	Sem IVA	Com IVA	Sem IVA
4198007002	E...	16.281,27	13.236,80	16.281,27	13.236,80
4198007003	F...	17.304,12	14.068,39	17.304,12	14.068,39
4198007004	G...	11.865,65	9.646,87	11.865,65	9.646,87
4198007005	H...	29.788,99	24.218,69	29.788,99	24.218,69
4198007008	S...	7.649,63	6.219,21	7.649,63	6.219,21
4198007022	Q...	433,58	352,50	433,58	352,50
4198007026	T...	51,50	41,87	22,25	18,09
414+...+419	Outras contas de devedores	83.374,74	67.784,34	83.345,49	67.760,56

Como já explicado, qualquer recebimento obtido em 2012, 2013 e 2014 com referência àquelas dívidas anteriores a 2012 não deve ser tributado por já ter sido tributado em anos anteriores.

Pelo exposto, foram então analisados os extratos de conta daqueles clientes, para aferir quando foram efetuados aqueles pagamentos, cuja síntese se apresenta na tabela seguinte:

		Saldo Inicial 2012		Recebido em 2012	
		Com IVA	Sem IVA	Com IVA	Sem IVA
4198007002	E...	16.281,27	13.236,80	16.281,27	13.236,80
4198007003	F...	17.304,12	14.068,39	17.304,12	14.068,39
4198007004	G...	11.865,65	9.646,87	11.865,65	9.646,87
4198007005	H...	29.788,99	24.218,69	29.788,99	24.218,69
4198007008	S...	7.649,63	6.219,21	7.649,63	6.219,21
4198007022	Q...	433,58	352,50	433,58	352,50
4198007026	T...	51,50	41,87	22,25	18,09
414+...+419	Outras contas de devedores	83.374,74	67.784,34	83.345,49	67.760,56
Diferença				-29,25	-23,78
				-0,035%	-0,035%

A análise efetuada permitiu concluir que a totalidade⁷ dos pagamentos dos clientes ocorreu em 2012.

⁷ A diferença verificada (€ 23,78 sem IVA ou 0,035% do total), para além de não ter qualquer significado, foi parcialmente recebida em 2013. Assim, por uma questão de simplificação considerou-se o recebimento total em 2012.

Significa isto que, para efeitos de determinação do rendimento predial tributável, em 2012, à totalidade dos valores efetivamente recebidos dos seus clientes pelo C... deverá ser abatido o valor € 67.784,74, dado o mesmo já ter sido tributado em anos anteriores.

2.1.2. Recebimentos – Valores a considerar na determinação dos rendimentos prediais

O Sujeito Passivo informou ter recebido os seguintes valores dos seus clientes nos períodos em análise

Artº	Fração / Espaço	Entidade	Valores efetivamente recebidos		
			2012	2013	2014
	LJ I	D...	97.214,39	79.220,89	67.639,80
	contentor	D...	1.491,36	1.493,04	0,00
	LJ A	E...	434.885,04	306.314,05	339.009,35
	LJ B	F...	23.111,94	116.196,80	12.184,52
	LJ C	G...	49.732,77	32.485,41	190.536,59
	LJ D	H...	73.165,76	82.534,24	87.815,49
	LJ E	I...	70.688,35	55.257,81	12.006,50
	LJ F	J...	0,00	29.396,00	0,00
	LJ G	K...	97.586,02	347.098,54	0,00
	LJ H	L...	372.495,54	0,00	0,00
	Posto Combustível	L...	0,00	0,00	0,00
	LJ J restaurante	M...	0,00	10.132,69	10.629,05
	LJ J restaurante	N...	0,00	0,00	0,00
	Carinho	O...	3.500,00	2.725,61	2.713,41
	ATM	P...	2.000,00	1.800,00	1.800,00
	Mupies Publicidade	Q...	3.082,50	2.925,00	3.540,00
	Outras Cedências Espaço		1.943,13	2.105,89	598,59
	TOTAL		1.230.896,80	1.069.685,96	728.473,29

Por amostragem aos extratos da contabilidade relativos aos clientes, fornecidos pelo Sujeito Passivo, verificou-se que os valores apresentados pelo Fundo correspondem aos valores contabilisticamente registados como recebimentos de clientes, deduzidos do respetivo IVA.

Verificou-se também que o valor recebido em 2013 da J... constante da tabela acima (€ 29.396,00) correspondeu a um rendimento não predial (indenização relativa à negociação de um contrato), melhor analisada no ponto 2.2. deste capítulo.

Assim, os recebimentos de clientes ocorridos em 2012, 2013 e 2014 a considerar para efeitos de determinação dos rendimentos prediais têm que deduzidos dos valores anteriormente tributados (€ 67.784,74), bem como da indenização recebida em 2013 (€ 29.396,00), tornando-se definitivos os seguintes valores:

		2012	2013	2014
1. Valores efetivamente recebidos (sem IVA)		1.230.896,80	1.069.685,96	728.473,29
2. Dos quais tributados em anos anteriores		67.784,34		
3. Dos quais "indenização"			29.396,00	
4. Recebimentos a considerar para apuramento dos rendimentos prediais	1. - 2. - 3.	1.163.112,46	1.040.289,96	728.473,29

2.1.3. Encargos dedutíveis

Para efeitos da determinação dos Rendimentos Prediais, o Sujeito Passivo considerou determinados encargos com IMI, Seguros, Reparações e Remodações e outras Despesas comuns que, de acordo com a informação prestada, imputou às diferentes frações do B... Retail Park, 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 as seguintes despesas, imputadas às diferentes lojas do B... Retail Park (Anexo 5) que se resumem na tabela seguinte.

Artigo	Fração	Area	2012	2013	2014
	LJ I	741	3.608,15	5.570,43	9.344,09
	LJ A	3.510	16.987,06	26.893,63	44.768,86
	LJ B	1.937	9.426,82	14.906,90	24.771,38
	LJ C	1.550	7.566,87	11.957,89	19.851,51
	LJ D	1.937	9.426,82	14.906,90	24.771,38
	LJ E	1.937	9.426,82	14.906,90	24.771,38
	LJ F	2.325	11.291,68	17.863,61	29.704,04
	LJ G	3.488	16.881,33	26.726,00	44.489,19
	LJ H	8.563	41.273,09	65.399,03	109.007,47
	LJ J restaurante	119	632,44	982,43	1.588,46
	Total		126.521,06	200.113,73	333.067,76

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 (ponto 2.1.2.), 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. Na tabela abaixo encontram-se discriminados os encargos não dedutíveis.

Artigo	Fração	2012	2013	2014
	LJ F	11.291,68		29.704,04
	LJ G			44.489,19
	LJ H		65.399,03	109.007,47
	LJ J restaurante	632,44		
	Total	11.924,11	65.399,03	183.200,70

Conhecendo os encargos totais e os encargos não dedutíveis, estamos assim em condições de determinar os encargos dedutíveis, conforme cálculo seguinte:

		Euros		
Encargos		2012	2013	2014
1. Totais		126.521,06	200.113,73	333.067,76
2. Não dedutíveis		11.924,11	65.399,03	183.200,70
3. Dedutíveis	1. - 2.	114.596,95	134.714,70	149.867,06

2.1.4. Apuramento das correções em sede de IRC relativas a rendimentos prediais

Na tabela abaixo encontra-se o cálculo do IRC devido relativo aos rendimentos prediais apurados de acordo com o artigo 22.º do EBF. A diferença entre o imposto devido e o imposto já pago pelo Fundo corresponde ao valor a corrigir no âmbito das presentes ações inspetivas.

		Euros		
		2012	2013	2014
1. Recebimentos no âmbito de contratos de arrendamento		1.163.112,46	1.040.289,96	728.473,29
2. Despesas pagas imputáveis a frações geradoras de rendimentos		114.596,95	134.714,70	149.867,06
3. Rendimentos prediais líquidos	1. - 2.	1.048.515,52	905.575,26	578.606,23
4. Taxa de imposto - rendimentos prediais		20%	25%	25%
5. Imposto apurado - rendimentos prediais	3. x 4.	209.703,10	226.393,82	144.651,56
6. Imposto pago pelo contribuinte - rendimentos prediais		205.413,80	119.113,91	63.463,27
CORREÇÕES - IMPOSTO EM FALTA (rendimentos prediais)	5. - 6.	4.289,30	107.279,91	81.188,29

2.2. Outros Rendimentos

Conforme anteriormente mencionado, em 2013, o Sujeito Passivo recebeu e contabilizou o recebimento de € 29.396,00, acrescidos de IVA, pagos pela J... , no âmbito da resolução de um Contrato de Utilização daquele lojista.

Aquele valor foi recebido a título de reembolso de despesas incorridas pelo Sujeito Passivo na negociação do Contrato, contra emissão da Fatura n.º 23 de 08.02.2013.

O IRC, no valor de € 7.349,00, foi liquidado com referência ao exercício 2013 (Conta 741184 – IRC Rendimentos Comerciais) e pago em 2014 (incluído na Guia de Pagamento n.º ...), com base no Acordo de Cessação do Contrato de Utilização estabelecido entre as partes. Em anexo àquele Acordo encontra-se cópia do cheque de quitação n.º ... , datado de 23.01.2013 (juntam-se cópias dos referidos documentos em Anexo 6).

Assim, no âmbito dos "outros rendimentos" (não prediais) tributados em sede de IRC, não foram detetadas irregularidades.

46-O “Fundo” foi notificado da liquidação adicional de IRC n.º 2016... e da demonstração da liquidação de juros compensatórios n.º 2016... .

47-O “Fundo” foi citado no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2016... para pagamento da dívida de imposto de €117.085,00, acrescida de €458,90 de custas processuais, tendo procedido ao pagamento da dívida exequenda.

48- A Requerente apresentou reclamação graciosa contra o acto de liquidação adicional de IRC referente ao período de 2013 e respectiva liquidação de juros compensatórios.

49- Em 28-09-2017, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

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 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas,

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

O dissídio em causa na presente acção arbitral radica, consensualmente, na interpretação do artigo 22.º/6 do EBF aplicável (redacção em vigor em 2013, dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro) cujo texto prescreve:

“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 25%, que incide sobre os rendimentos líquidos dos encargos de conservação e manutenção efetivamente suportados, devidamente documentados, bem como do imposto municipal sobre imóveis, sendo a entrega do imposto efetuada pela respetiva 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;”

Em execução de tal norma, a Requerente apurou o seu lucro tributável, apresentou a sua declaração de imposto (IRC) e liquidou o mesmo, tendo por base os seus registos contabilísticos, registos, estes que, como resulta da matéria de facto, foram validados pela AT em sede de inspecção.

A AT, por seu lado, considerou que o procedimento adoptado pela Requerente não era o que legalmente se lhe impunha, entendendo que o lucro tributável sujeito a imposto, no caso, deveria ser computado com base os rendimentos líquidos dos encargos de conservação e manutenção efectivamente suportados pelo fundo e devidamente documentados, tendo em conta o disposto no artigo 8.º/1 e 2 do CIRS.

Sustenta a Requerida, em abono da sua tese, que “*sem prejuízo da existência de regimes fiscais de tributação de rendimentos prediais previstos separadamente para efeitos de IRS e para efeitos de tributação dos FII em sede de IRC, que é de todo impossível considerar o segundo (tributação dos FII) sem considerar o primeiro (tributação em sede de IRS).*”, já que “*o conceito fiscal de renda apenas se encontra*

definido no n.º 2 do artigo 8.º do CIRS, tratando-se, para efeitos fiscais, de um conceito de renda amplo, que vai para além da qualificação legal ou convencional, abrangendo a celebração de outros negócios de efeito económico equivalentes não tipificados na lei.”.

Louvando-se na Circular 20 de 13/07/19948, do Serviço de Administração do Imposto sobre o Rendimento, aventa a Requerida que *“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”*, concluindo 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.”.*

Sugere, por fim, a Requerida, que *“Uma interpretação literal da al. a) do n.º 6 do art.º 22.º do EBF também parece conduzir em direcção oposta à pretendida pela Requerente”*, porquanto *“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”)”, considerando que “se o objectivo da al. 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.”*, já que *“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.”.*

Ressalvado o respeito devido, julga-se não ser correcta a interpretação formulada e aplicada pela AT, como fundamento das correcções *sub iudice*.

Com efeito, quer o postulado do preenchimento do regime do artigo 22.º/6 do EBF aplicável com recurso ao regime da tributação de rendimentos da categoria H do IRS, quer o postulado da “*neutralidade fiscal face às pessoas singulares como pedra basilar do regime de tributação dos rendimentos prediais dos FII*”, carecem de fundamento material de teleológico conforme se passará a explicar.

Assim, e desde logo, o processo hermenêutico seguido pela AT, e ora sustentado pela Requerida, obnubila um dado fundamental, que é a circunstância de, por definição, os Fundos de Investimento Imobiliário (FII), e consequentemente a Requerente, enquanto sociedades e sujeitos passivos de IRC, **se dedicarem a actividades empresariais**.

Tal circunstância, desde logo, face à predominância do regime da categoria B sobre a categoria H em IRS, consagrado, para além do mais, no artigo 3.º/1 e 2/a) do CIRS, evidencia a desadequação do operado preenchimento do regime do artigo 22.º/6 do EBF aplicável com recurso ao regime da tributação de rendimentos da categoria H do IRS, assim como a falácia do raciocínio da suposta neutralidade fiscal do regime dos FII em relação às pessoas singulares em IRS.

Efectivamente, as pessoas singulares que, como os FII, se dediquem empresarialmente a actividades geradoras de rendimentos prediais, serão tributadas, por força do já referido artigo 3.º/1 e 2/a) CIRS, de acordo com o regime da categoria B, e não com o regime da categoria H, assim se demonstrando que a posição aplicada pela AT e sustentada pela Requerida não realiza, de modo algum, qualquer espécie de neutralidade em relação aos sujeitos passivos de IRS que auferirem rendimentos prediais, nas mesmas circunstâncias dos FII, notando-se que o artigo 41.º/1 do CIRS aplicável, que incorpora o método de tributação aplicado *in casu* pela AT, se restringe aos “*rendimentos brutos referidos no artigo 8.º*”, ou seja aos rendimentos prediais sujeitos a tributação na categoria H, e não àquela espécie de rendimentos aos quais seja aplicada a categoria B.

Acresce ainda que a tributação pela categoria H em IRS tem outras características próprias, que não se verificam relativamente aos FII, como é o caso da inexistência de obrigação de contabilidade organizada (que em IRS está restringida a determinados casos sujeitos à categoria B – cfr. artigo 28.º do CIRS aplicável), o que, desde logo, justifica que

os rendimentos sujeitos à categoria H do IRS tenham um regime específico (e porventura mais restritivo) no que à consideração de gastos diz respeito.

Nota-se, ainda, que a putativa *neutralidade* sempre seria esvaziada, pela circunstância de, conforme apontado no RIT, os rendimentos prediais dos FII serem tributados autonomamente às taxas de 20% (até 2012) e 25% (de 2013 em diante), enquanto que os rendimentos prediais sujeitos à categoria H em IRS são sujeitos às taxas de 15% (até 2011), 16,5% (2102) e 28% (a partir de 2013), o que denota a ausência de propósito do legislador de estabelecer qualquer conjugação entre os dois regimes.

Julga-se, deste modo, não ter fundamento o entendimento da Requerida, segundo o qual *“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.”*.

Considera-se, antes, que os FII, enquanto sujeitos passivos de IRC, devem ser tributados nos termos das regras do respectivo Código, com as adaptações necessárias à aplicação do artigo 22.º/6 do EBF², o que significa, para além do mais, a aplicação do artigo 17.º/1 do CIRC aplicável, ou seja, e no que diz respeito aos rendimentos prediais, a sua determinação com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC.

Deste modo, dever-se-ão considerar como rendimentos prediais aqueles que nos termos das normas contabilísticas são qualificáveis como tal, deduzidos dos gastos que, nos mesmos termos, se revistam da mesma natureza, acrescidos dos que tenham a natureza de gastos comuns, na proporção em sejam imputáveis àqueles rendimentos.

A tal entendimento não obstará a letra do artigo 22.º/6 do EBF, ao contrário do que *parece* á Requerida.

² O que, de resto, foi reafirmado pela redacção dada pelo DL n.º 7/2015, de 13 de Janeiro ao artigo 22.º do EBF, que no n.º 1 passou a dispor que *“São tributados em IRC, nos termos previstos neste artigo, os fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.”* (sublinhado nosso).

Com efeito, e crê-se ser, no que à matéria da literalidade diz respeito, suficientemente esclarecedor, o artigo 3.º/2/a) do CIRS aplicável, referente à tributação de rendimentos prediais no âmbito da categoria B de IRS, utiliza precisamente a mesma expressão do artigo 22.º/6 do EBF – “*rendimentos prediais*” – sem que se tenha conhecimento de qualquer entendimento que defenda que tais rendimentos deverão ser tributados nos termos ora sustentados pela AT.

Face ao exposto, e encontrando-se provado que a Requerente apurou o seu IRC, de acordo com a sua contabilidade, e que a que a mesma foi validada pela AT, que não lhe detectou incorreções, atento o erro de direito verificado, deverá ser anulada a liquidação de IRC objecto da presente acção arbitral, bem como a liquidação de juros que naquela assenta, e, nos termos do artigo 24.º/1/b) do RJAT, devolvidos à Requerente os valores pagos no respectivo processo de execução fiscal, procedendo assim o pedido.

*

C. DECISÃO

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

- a) Anular a liquidação adicional de IRC n.º 2016... e a demonstração da liquidação de juros n.º 2016...;
- b) Condenar a Requerida na restituição dos valores pagos pela Requerente no processo de execução fiscal n.º ...2016...;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €119.456,38, 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 € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, 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, 05 de Setembro de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(José Coutinho Pires)

O Árbitro Vogal

(Maria Antónia Torres)