

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 584/2021-T

Tema: IRC - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento – Benefícios fiscais de carácter automático.

Sumário:

I - O benefício estabelecido no artigo 22.º e 23.º do Código Fiscal do Investimento (respeitante ao RFAI) é de carácter automático (não depende de reconhecimento prévio), resultando a sua aplicação diretamente da lei a partir do momento em que, e de acordo com o artigo 22.º, n.º 2, alínea a), ponto ii) se adquiram ativos fixos tangíveis em estado de novo, desde que afetos a atividades turísticas, e se verifiquem os demais pressupostos legais.

II - Mesmo sendo o CAE elegível e mesmo estando provado exercício da atividade, se à data da verificação dos pressupostos de um benefício fiscal de natureza automática como este não estiver provada a real afetação à atividade turística, o benefício fiscal não pode ser atribuído.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Pedro Guerra Alves e Amândio Silva, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

- a) A Requerente, A..., LDA contribuinte n.º ... com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Guimarães vem, nos termos dos art.ºs 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, apresentar PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL, com vista à anulação da Autoliquidação de IRC, referente ao exercício de 2018 e declaração de ilegalidade do indeferimento da Reclamação Graciosa, com os fundamentos seguintes:
- b) No dia 03 de julho de 2019, apresentou a sua declaração Modelo 22, referente ao exercício de 2018, tendo apurado um prejuízo fiscal no montante de € 439.267,24.
- c) Sucede que, no decorrer do procedimento de inspeção tributária credenciada pela ordem de serviço n.º OI2019..., a Requerente verificou que, na declaração Modelo 22 do ano de 2018, não foi incluído o benefício fiscal decorrente do Regime Fiscal do Apoio ao Investimento (RFAI).
- d) Por outro lado, da ação de inspeção supra identificada, foi a Requerente notificada do ato de Liquidação de IRC n.º 2020..., a qual resultou de uma correção à matéria tributável, no montante de € 433.100,73 (quatrocentos e trinta e três mil, cem euros e setenta e três cêntimos).
- e) Inconformada com tais atos - designadamente o ato de autoliquidação de imposto e, bem assim, o ato de liquidação de IRC n.º 2020 ... - a Requerente apresentou a competente Reclamação Graciosa, tendo sido notificada do seu indeferimento expresso, por via ao Ofício n.º ... de 25.06.2021.
- f) A Requerente verificou que, na declaração Modelo 22 do ano de 2018, não foi incluído o benefício fiscal decorrente do Regime Fiscal do Apoio ao Investimento (RFAI).
- g) Na verdade, a Requerente tem realizado um grande investimento na criação de um novo estabelecimento, investimento esse que é elegível para efeitos do Regime Fiscal do Apoio ao Investimento, cumprindo todos os pressupostos de que a Lei, concretamente o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, faz depender a concessão deste benefício fiscal.

- h) A Requerente adquiriu, em 2014 e 2015, dois edifícios sitos na Rua ... e na Rua ..., em Lisboa, com o intuito de proceder à sua reabilitação e, ulteriormente, neles exercer a atividade de prestação de serviços de alojamento a turistas.
- i) Nesta conformidade, a Requerente em 2017 iniciou o projeto de reabilitação dos referidos edifícios, tendo, com esse intuito, incorrido, no ano de 2018, em gastos no montante de € 1.376.007,77 (um milhão trezentos e setenta e seis mil e sete euros e setenta e sete cêntimos).
- j) Ora, vejamos então os requisitos de que a Lei, o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro e a Portaria 297/2015 de 21 de setembro, faz depender a utilização do benefício fiscal denominado Regime Fiscal do Apoio ao Investimento (RFAI).
- k) Desde logo, o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo (a Portaria n.º 282/2014 de 30 de dezembro).
- l) Ora, a Requerente exerce a atividade de prestação de serviços de alojamento a turistas, a qual consta do objeto social da Requerente e do registo da AT com o CAE 55201 a qual é uma das atividades previstas na Portaria n.º 282/2014 de 30 de dezembro.
- m) Acresce que, nos termos do disposto na subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro, consideram-se aplicações relevantes os investimentos realizados ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem afetos a atividades turísticas.
- n) Por outro lado, a Requerente dispõe de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade.
- o) Sendo que, o seu lucro tributável não é, nem nunca foi, determinado por métodos indiretos.

- p) Ainda, em 2018, a Requerente não era devedora ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações e, atualmente, quanto aos processos de execução que atualmente correm contra si, tem o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado através da prestação de garantias cuja idoneidade foi reconhecida pelo órgão de execução fiscal.
- q) Acresce que, a Requerente não perdeu metade do seu capital social, nem foi objeto de qualquer processo de insolvência ou, bem assim, cumpre os pressupostos que o Código da Insolvência e Recuperação de Empresas impõe para que possa ser decretada a sua insolvência, pelo que não pode ser considerada uma empresa em dificuldade na aceção das Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014.
- r) Para além disso, a Requerente o investimento realizado proporcionará a criação de postos de trabalho que se manterão até ao final do período de três anos após a conclusão do investimento.
- s) Por outro lado, a Requerente não beneficiou de quaisquer benefícios fiscais da mesma natureza, incluindo os benefícios fiscais de natureza contratual, relativamente às mesmas aplicações relevantes, previstos no Decreto-Lei n.º 162/2014 ou noutros diplomas legais.
- t) A Requerente possui um documento que integra o seu processo de documentação fiscal, que identifica discriminadamente as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes e que evidencia o cálculo do benefício fiscal.
- u) Ainda, a Requerente não foi sujeita a qualquer injunção de recuperação na sequência de uma decisão da Comissão Europeia, ainda pendente, que declare um auxílio ilegal e incompatível com o mercado interno.
- v) Para além disso, o investimento relevante foi suportado com recursos próprios ou mediante financiamento bancário, na sua totalidade.

- w) Por fim, o investimento realizado foi exclusivamente utilizado no novo estabelecimento objeto dos benefícios fiscais, sendo amortizável nos termos das regras contabilísticas em vigor e foram adquiridos em condições de mercado, a terceiros não relacionados com o adquirente.
- x) E, ao contrário do que alega a AT – vide ponto 52 do despacho de indeferimento da reclamação graciosa – os edifícios onde foi realizado o investimento estão indiscutivelmente afetos à atividade turística.
- y) A reabilitação dos referidos edifícios foi, desde o seu início, idealizada, projetada e concebida com o intuito de neles ser exercida a atividade de prestação de serviços de alojamento a turistas.
- z) De facto, tanto o projeto de arquitetura como todos os projetos de engenharia foram idealizados, no sentido de transformar os edifícios num espaço que permitisse a atividade de prestação de serviços de alojamento a turistas.
- aa) Assim, não obstante, na memória descritiva e justificativa do projeto se fazer alusão a espaços destinados a habitação, certo é que, na verdade, o objetivo da reabilitação dos edifícios sempre foi a prestação de serviços de alojamento a turistas.
- bb) Aliás, tal facto foi – e será - confirmado pelo Exmo. Sr. Arq. F..., conceituado Arquiteto e ilustre Professor Universitário, o qual, na qualidade de autor do projeto e coordenador da Arquitetura e especialidade de Engenharia da referida obra, declarou, sem margem para dúvidas, que a intenção da Requerente sempre foi a exploração dos edifícios em regime de alojamento para turistas.
- cc) Tal facto foi – e será – também corroborado pela Exma. Sra. Arq. G..., arquiteta da equipa de projeto de licenciamento, em colaboração com o Arquiteto F... .
- dd) Ambos os arquitetos afirmam, perentoriamente que, à data do projeto, não era necessária a menção ao regime de exploração do edifício, sendo corrente nestes projetos, nesta fase, fazer-se apenas menção ao uso para habitação, razão pela qual na memória descritiva do projeto não ser feita qualquer referência a alojamento para turismo.

- ee) Sendo que, mesmo na fase de pedido de licença de utilização seria necessária apenas a identificação do uso para habitação.
- ff) Com efeito, o artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 128/2014, não concretiza qual a utilização que deverá estar autorizada para o imóvel.
- gg) Designadamente, se deverá ser uma autorização para o uso específico como alojamento ou se bastará, de forma genérica, a utilização para habitação ou mesmo para o comércio ou a prestação de serviços.
- hh) Ainda, nos termos do art.º 62.º do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (RJUE), a autorização de utilização de edifícios ou suas frações autónomas tem por objetivo, em qualquer caso, a verificação da conformidade da utilização prevista com as normas legais e regulamentares, que fixam os usos e utilizações admissíveis, bem como, nos casos em que a autorização é precedida de obra sujeita a controlo prévio, a verificação da conformidade da obra com os projetos aprovados.
- ii) O que está, assim, em causa é a verificação do cumprimento das normas legais e regulamentares que fixam os usos admissíveis.
- jj) Isto é, a verificação de que, conforme é consentido por essas normas legais, o imóvel, com a localização e características que possui, pode ser utilizado para aquele fim.
- kk) Acresce a esse objetivo, o de verificar a idoneidade do imóvel para esse fim, sendo que, este objetivo é cumprido aquando da aprovação do projeto de obras sujeitas a controlo prévio (o qual deve conter a projeção de obras com essa idoneidade, caso em que posteriormente a administração apenas verifica, através dos termos de responsabilidade dos técnicos se a obra está executada em conformidade com o projeto aprovado).
- ll) Ou seja, a sua natureza aponta no sentido de que o alojamento surgiu em imóveis cuja utilização permitida era a habitação.
- mm) A redução legal do fenómeno do alojamento a uma categoria jurídica não teve a intenção, nem tem a capacidade, de desvirtuar a natureza intrínseca desta atividade, no que concerne à utilização dos imóveis.

- nn) Substancialmente, a atividade continua a ser uma utilização de imóveis para alojar pessoas, para lhes permitir que se instalem no imóvel como se ele fosse, durante a sua permanência, a sua habitação.
- oo) Assim, para se instalar um estabelecimento de alojamento é suficiente que o imóvel disponha de autorização de utilização para habitação por essa ser a utilização que, no seu conteúdo, mais se aproxima das características do uso para alojamento de pessoas, ainda que de curta duração.
- pp) Pelo que, o facto de no projeto de arquitetura apenas se fazer menção a uso para habitação, não significa que os imóveis não tivessem como destino o alojamento turístico.
- qq) No entanto, em desprezo absoluto pelo princípio da verdade material, a AT “agarrou-se” à ausência de qualquer menção a alojamento para turismo e queda-se num “ímpoluto” sacro-formalismo, mesmo sabendo que esse “privilégio” da forma sobre a verdade material transmudou-se na eleição da ficção e, em última análise, ditará o falecimento da própria Requerente, incapaz de suportar tão irreal imposto...
- rr) Na proposta de projetos de engenharia, elaborada pela sociedade B..., S.A, - Cf. Doc. n.º 8, – é manifesto que o projeto pretendido tinha como finalidade a utilização dos imóveis para a prestação de serviços de alojamento.
- ss) De facto, na referida proposta é possível ler-se “As instalações mecânicas a projetar para o hotel compreenderão dois sistemas de elevação de pessoas e mercadorias.” e, bem assim, “Ventilação e climatização de todas as zonas comuns e privativas dos hóspedes do hotel”.
- tt) Daí que, também o Exmo. Sr. Eng. C..., Engenheiro civil, autor dos projetos de Engenharia dos edifícios aqui em apreço, foi – e será - perentório em afirmar que o edifício foi projetado tendo em vista a prestação de serviços de alojamento.
- uu) Ora, também o Exmo. Sr. Eng. D..., Diretor de Fiscalização da Obra, afirma claramente que a obra sempre foi idealizada tendo por base o objetivo de prestação de serviços de alojamento.

- vv) Por todo o exposto, é manifesto que o projeto foi idealizado, projetado e concebido com o intuito de neles ser exercida a atividade de prestação de serviços de alojamento a turistas, o que é corroborado por todos quanto nele tiveram intervenção técnica - profissionais de reconhecida competência cuja isenção e reputação estão acima de qualquer suspeita.
- ww) Se dúvidas ainda restassem quanto à utilização a dar aos edifícios ora em apreço, basta uma mera observação do imóvel, para se constatar, que a configuração dos mesmos apenas permite a sua exploração em regime de prestação de serviços de alojamento a turistas.
- xx) Desde logo, constata-se a existência de uma receção, concebida para atendimento dos hóspedes, realização de check-in e check-out.
- yy) Ainda, facilmente se constata a existência de uma zona de bar e restauração, onde os hóspedes poderão tomar as suas refeições.
- zz) Para além disso, as próprias unidades de alojamento possuem um código QR, para gestão centralizada dos quartos, com indicação de horas de entrada e saída dos hóspedes ou pessoal de limpeza.
- aaa) Dentro dos quartos, é visível que estes foram decorados com colchas, cortinados e almofadas, entre outros, gravados com o logotipo/marca idealizados para o estabelecimento.
- bbb) Para além disso, todas as unidades de alojamento dispõem de um sistema de comunicação interno que lhes permite contactar a receção a todo o momento.
- ccc) Ou seja, não estamos perante um “bloco de apartamentos” isoladamente considerados, destinados a arrendamento.
- ddd) Mas sim, perante um empreendimento em que as diferentes unidades de alojamento integram um conceito único, gerido como uma unidade, que dispõe de um conjunto de serviços (receção, limpeza, refeições, concierge, comunicação) que são indissociáveis da prestação principal (alojamento).

- eee) Perante tudo isto, é manifesto que a atividade que irá ser exercida nos imóveis é, de facto, uma atividade de alojamento para turismo e não o mero arrendamento “paredes-nuas”.
- fff) Verifica-se, assim, que a Requerente cumpre todos os requisitos impostos pela Lei – concretamente o Decreto-Lei n.º 162/2014, Portaria 297/2015 e Portaria n.º 282/2014 – faz depender a utilização do RFAI, no exercício de 2018.
- ggg) Neste conspecto, a Requerente deverá beneficiar de uma dedução à coleta no montante de €137.600,78 (cento e trinta e sete mil e seiscentos euros e setenta e oito cêntimos), correspondente a 10% do investimento realizado em 2018.
- hhh) Ou seja, da declaração Modelo 22 apresentada pela Requerente, referente ao exercício de 2018, resultou a liquidação de um imposto que resulta de um manifesto erro, pela não consideração do referido benefício fiscal.
- iii) Ora, o prazo de reclamação graciosa da autoliquidação do IRC, previsto no art.º n.º 2 do art.º 137.º do CIRC e n.º 1 do art.º 131.º do CPPT é de 2 (dois) anos a contar da entrega da declaração.
- jjj) Pelo que, uma vez que a declaração Modelo 22 do exercício de 2018 foi entregue no dia 03.07.2019, dispunha a Requerente até ao dia 03.07.2021 para apresentar a respetiva Reclamação.
- kkk) O que fez, ainda que em cumulação com a Reclamação do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2020... .
- III) Impondo-se, por isso, que seja anulado o ato de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente e, conseqüentemente, se reconheça à Requerente a possibilidade de, em obediência ao artigo 23.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, deduzir a coletas de exercícios ulteriores a 2018, o montante de €137.600,78 (cento e trinta e sete mil e seiscentos euros e setenta e oito cêntimos).
- b) A Autoridade Tributária não apresentou Resposta no prazo exigido pelo artigo 17.º do RJAT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 15-09-2021, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 16-09-2021. Em 08-11-2021, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou os árbitros, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, em 08-11-2021, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou, assim, constituído em 26-11-2021, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data em cumprimento do disposto no artigo 17º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.

Conforme já referido, a AT não apresentou a sua Resposta em tempo.

Nos termos do disposto no artigo 12.º, n.º 6, do Regulamento de Arbitragem Administrativa do CAAD, se não for apresentada contestação, o procedimento arbitral prossegue, sem que se considere esta falta, em si mesma, como uma aceitação das alegações do demandante.

De igual modo, prescreve o n.º 7 do mesmo artigo que a falta de envio do processo administrativo, quando exista, e demais documentos respeitantes à matéria do litígio, não obsta ao prosseguimento da causa e, se não houver contrainteressados a quem seja imputável a falta de envio, determina que os factos alegados pelo Demandante se considerem provados, se aquela falta tiver tornado a prova impossível ou de considerável dificuldade.

Em 09-02-2022, o Tribunal proferiu o seguinte despacho, perante a falta de Resposta da AT:

«Tendo em consideração que a AT não proferiu resposta em tempo, venho convidar as partes para proferirem alegações no prazo de 10 dias.»

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

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

A Requerida apresentou alegações e juntou o processo administrativo, sendo que a Requerente não proferiu alegações, apenas solicitando em 17-02-2022 aproveitamento de prova documental e testemunhal prestado nos processos 381/2021-T e 582/2021-T.

As alegações da Requerida incidiram sobre os seguintes aspetos, tendo em conta a junção do processo administrativo:

- a) Desde já se remete para os factos constantes do processo administrativo que aqui se junta e se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.
- b) No seguimento da OI2019..., a 15-10-2019 a AT iniciou uma ação inspetiva à Requerente de âmbito geral ao ano fiscal de 2018.
- c) A Requerente, foi constituída em 14 de setembro de 1999 enquanto sociedade anónima transformando-se em sociedade por quotas em 2011. Tinha por objeto social a atividade de promoção imobiliária, com o código de atividade empresarial (CAE) principal 70110 (eliminado) que corresponde ao atual 41100 Promoção imobiliária (desenvolvimento de projetos de edifícios).
- d) Da consulta ao Portal do Ministério da Justiça relativo à Publicação On-Line de Atos Societários da sociedade A... verificamos que, atualmente, o seu objeto social é mais alargado. Pois, desde a data do registo da fusão por incorporação na modalidade de transferência global do património da sociedade incorporada/fundida E... LDA., NIPC: ..., ocorrida em 29 de dezembro de 2016, o seu objeto social passou a ser o seguinte: «o estudo, promoção, gestão e execução de empreendimentos imobiliários e de construção civil, compra e venda de imóveis e revenda de adquiridos para esse fim e seu arrendamento, posse, propriedade e gestão de bens mobiliários e imobiliários. Alojamento

mobiliado para turistas. Confeção de artigos de vestuário por medida, designadamente confeção de fatos para homem e peças de vestuário para senhora; comercio a retalho de vestuário para homem e senhora.»

- e) Encontrando-se enquadrada em diversos códigos de Classificação de Atividades Económicas (CAE's): - Principal CAE 68200 - Arrendamento de Bens Imobiliários; - Secundários: - CAE 41100 - Promoção Imobiliária (Desenvolvimento Projetos Edifícios); - CAE 14132 - Confeção de Outro Vestuário Exterior por Medida; - CAE 47711 - Comércio a Retalho de Vestuário para Adultos, Estab. Espec.; e - CAE 55201 - Alojamento Mobilado para Turistas.
- f) Em concreto, e tendo por base a informação constante do RIT realizado pelos SIT, esta sociedade desenvolve a atividade de arrendamento de espaços em Lisboa, exploração em regime de alojamento local de um edifício em Guimarães e a venda de vestuário de produção própria e de outro, em loja situada em Guimarães.
- g) Conforme referimos anteriormente, a ora requerente foi objeto de um procedimento inspetivo, durante o qual e apenas referindo a matéria de facto com interesse nos presentes autos, constataram os SIT que a requerente adquiriu entre, 2014 e 2015, quatro imóveis em Lisboa, pelo valor total de € 1.019.350,00: - um localizado na Rua ..., nºs ... a..., totalmente devoluto, por € 193.140,00 e - três imóveis contíguos na Rua ..., nºs ... a ..., também em avançado estado de degradação, com exceção das duas lojas arrendadas
- Relativamente a estes imóveis, a requerente apresentou na Câmara Municipal de Lisboa um projeto de reabilitação dos edifícios adquiridos (processo nº .../EDI/2015), em cuja memória descritiva e justificativa se faz alusão a espaços destinados a habitação, a Requerente vem insistindo que a reabilitação dos referidos edifícios foi, desde o seu início, idealizada, projetada e concebida tendo em vista a atividade de prestação de serviços de alojamento local fundamentalmente a turistas e não para habitação.

- h) De salientar ainda terem constatado aqueles SIT que, relativamente aos imóveis em apreço e apesar dos diversos testemunhos carreados ao procedimento inspetivo pela Requerente, esta não possui o registo dos imóveis como estabelecimentos de Alojamento Local.
- i) Acrescentam ainda os SIT que os edifícios em questão estão localizados numa área de contenção absoluta nos termos definidos pelo Regulamento Municipal de alojamento local do município de Lisboa (RMAL), publicado pelo Aviso n.º 17706-D/2019, de 7 de novembro, sendo que nestas áreas não são admissíveis novos registos de estabelecimentos de alojamento local, exceto se a Câmara Municipal de Lisboa autorizar a título excecional, nos termos do artigo 5.º, n.º 2 do referido Aviso: «2 — A Câmara Municipal de Lisboa pode autorizar, a título excecional, nos termos do artigo 7.º do presente Regulamento, novos registos nas áreas de contenção a que se refere o número anterior, quando digam respeito a operações de reabilitação de edifícios em ruínas ou reabilitação integral de edifícios totalmente devolutos há mais de três anos e quando sejam considerados de especial interesse para a cidade, por darem origem a edifícios de uso multifuncional, em que o alojamento local esteja integrado em projeto de âmbito social ou cultural de desenvolvimento local ou integre oferta de habitação para arrendamento a preços acessíveis atribuídas no âmbito do Regulamento Municipal do Direito à Habitação» (n.º 2 do artigo 5.º do RMAL).»
- j) De assinalar ainda que, foi recebido na DF de Braga, em 2020-09-22, ofício e informação com despacho do Diretor do Departamento de Licenciamento de Projetos Estruturantes, da Direção Municipal de Urbanismo, da Câmara Municipal de Lisboa, indeferindo o pedido de informação prévia apresentado pela Requerente em 2020-02-21 (no decurso do procedimento inspetivo) sobre a viabilidade de emissão de uma autorização excecional de registo como estabelecimento de Alojamento Local dos imóveis localizados na Rua ... n.º ... a ... e Rua ... n.º ...- ..., em Lisboa.

- k) Este indeferimento foi justificado por aqueles serviços por terem constatado que o “processo não se encontra instruído com os elementos demonstrativos que permitam enquadrar nas exceções previstas no RMAL”, conforme documento em anexo ao RIT.
- l) Verificamos ainda que, em sede do exercício do direito de audição sobre as conclusões desfavoráveis à entidade inspecionada descritas no projeto de relatório de inspeção tributária referentes ao período de tributação de 2018, veio a Requerente, em 17 de agosto de 2020, arguir o direito ao benefício fiscal RFAI não incluído, por lapso, na Modelo 22 do ano de 2018.
- m) Relativamente a esta matéria, face ao argumentado pela Requerente, informaram os SIT nos seguintes termos: «Dispõe a subalínea ii), da alínea a), do n.º 2 do artigo 22.º do CFI que, se consideram aplicações relevantes, para efeitos do RFAI, os investimentos em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem afetos a atividades turísticas. Uma vez que, está em causa, neste Relatório da Inspeção Tributária, precisamente, a requerente não dispor de factos objetivos da intenção de afetar os edifícios a uma atividade de alojamento local (tributada em sede do IVA), também não podemos considerar, em sede do IRC, que as obras de reconstrução dos edifícios irão ser afetas a atividades turísticas. Assim, o investimento realizado pela requerente nas obras de reconstrução dos edifícios não pode ser considerado elegível para efeitos do RFAI.» 18.º Em 2020-07-29, a Requerente foi notificada para exercer o direito de audição, nos termos do artigo 60.º da LGT e do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).
- n) A Requerente reiterou o mesmo pedido em sede de reclamação graciosa interposta, em 03 de dezembro de 2020, na sequência da notificação da liquidação adicional de IRC n.º 2020... de 2020-10-08, respeitante ao período de tributação de 2018, emitida após o decurso do procedimento inspetivo, em termos muito semelhantes aos aduzidos no presente PPA.

- o) A DF de Braga apreciou a reclamação graciosa indeferindo-a conforme informação efetuada para o efeito devidamente notificada à ora requerente, nos termos da qual e apenas transcrevendo os excertos com interesse aos presentes autos:
- «50) Temos a referir que das correções realizadas pela IT, apurou-se uma correção ao prejuízo fiscal do período de 2018, tal como consta do ponto 2.4. desta informação, e por estas não resultou qualquer coleta ou imposto liquidado ao SP, pelo que o art.º 103º do CIRC não é aplicável ao caso em apreciação.
- 51) Face ao exposto anteriormente, não são aceites os argumentos apresentados pelo SP, indeferindo-se as suas pretensões neste ponto.
- 52) Ainda assim, face à legislação citada anteriormente, deve o SP ter em consideração o referido no RIT e constante do ponto 2.5 desta informação, pela “requerente não dispor de factos objetivos da intenção de afetar os edifícios a uma atividade de alojamento local (tributada em sede do IVA), também não podemos considerar, em sede do IRC, que as obras de reconstrução dos edifícios irão ser afetas a atividades turísticas. Assim, o investimento realizado pela requerente nas obras de reconstrução dos edifícios não pode ser considerado elegível para efeitos do RFAI»
- p) Pela leitura do arrazoadado no PPA constatamos que a A... vem requerer a correção da autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2018 efetuada mediante a sua entrega, em 03 de julho de 2019, da respetiva declaração de rendimentos Modelo 227.
- q) Porquanto, tal como menciona no PPA, contactou no decorrer do procedimento de inspeção tributária suprarreferido, “que, na declaração Modelo 22 do ano de 2018, não foi incluído o benefício fiscal decorrente do Regime Fiscal do Apoio ao Investimento (RFAI).”, cf. artigo 7.º do PPA.
- r) Refere que, tendo adquirido, “em 2014 e 2015, dois edifícios sitos na Rua ... e na Rua ..., em Lisboa, com o intuito de proceder à sua reabilitação e, ulteriormente, neles exercer a atividade de prestação de serviços de alojamento

a turistas”, cf. artigo 8 do PPA, incorreu, em 2018, em gastos relativos à sua reabilitação no montante total de € 1.376.007,77.

- s) Assim, considera a requerente que “cumpre todos os requisitos impostos pela Lei – concretamente o Decreto-Lei n.º 162/2014, Portaria 297/2015 e Portaria n.º 282/2014 — faz depender a utilização do RFAI” pelo que “deverá beneficiar de uma dedução à coleta no montante de €137.600,78, correspondente a 10% do investimento realizado em 2018. Ou seja, da declaração Modelo 22 apresentada pela Requerente, referente ao exercício de 2018, resultou a liquidação de um imposto que resulta de um manifesto erro, pela não consideração do referido benefício fiscal.”, cf. artigos 60.º e 61.º do PPA.

Por exceção – da incompetência material do Tribunal Arbitral

- a) Relevamos a circunstância dos litígios emergentes do indeferimento de benefícios fiscais deverem ser objeto de ação administrativa regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos (artigo 97.º, n.º 1, alínea p), e n.º 2, do CPPT);
- b) Portanto, dúvidas subsistem de que o presente dissídio possa ser submetido a apreciação do CAAD, por não cair em qualquer uma das pretensões elencadas taxativamente no artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (DL 10/2011, de 20/01, com as alterações subsequentes).

Por impugnação

- a) À luz das normas legais aplicáveis, serão de considerar como aplicações relevantes, os investimentos alegadamente efetuados respeitantes à reabilitação de imóveis (localizados na Rua ... n.ºs ... a ... e Rua ... n.º ...-..., em Lisboa) localizados numa área de contenção absoluta (áreas em que não são admissíveis novos registos de estabelecimentos de alojamento local) nos termos definidos pelo RMAL, que destinados pela requerente a uma atividade de exploração de estabelecimentos de alojamento local (CAE 55201 -

Alojamento Mobilado para Turistas elegível para efeitos do benefício fiscal do RFAI – alínea c) do art.º 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro) constatando-se que a Requerente não dispõe do obrigatório e necessário registo para o exercício daquela atividade?

- b) Presentemente o RFAI integra o Capítulo III do CFI (artigos 22.º a 26.º) e encontra-se regulamentado na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro. 31.º O novo CFI foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, cuja redação é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014 e tem como ponto de referência o novo Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), o Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que, ao abrigo do art.º 109.º do TFUE, declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos art.º 107.º e 108.º do Tratado Esclarece o n.º 2 do artigo 1.º do CFI que o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado pelo RGIC (RGIC - Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187, de 26 de junho de 2014) que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado. 33.º De acordo com o n.º 1 do artigo 22.º do CFI, "O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no número 2 do artigo 2º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no número 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR (OAR - Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 23 de julho de 2013) e do RGIC."
- c) Por sua vez, o n.º 2 do art.º 2.º do CFI dispõe que: «Os projetos de investimento referidos no número anterior devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas, respeitando o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos

auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC:

- a) indústria extrativa e indústria transformadora;
 - b) turismo, incluindo as atividades com interesse para o turismo;
 - c) atividades e serviços informáticos e conexos;
 - d) atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais;
 - e) atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica;
 - f) tecnologias da informação e produção de audiovisual e multimédia;
 - g) defesa, ambiente, energia e telecomunicações;
 - h) atividades de centros de serviços partilhados”
- d) A seguir o n.º 3 do art.º 2.º do CFI estabelece que “Por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior”.
- e) A portaria para a qual remete o n.º 1 do art.º 22.º e o n.º 3 do art.º 2º do CFI é a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que definiu os códigos CAE relativos aos setores de atividade elegíveis para a concessão de benefícios fiscais e, por força desta remissão é, também, aplicável ao RFAI. 37.º
- f) Pelo que, in casu, a atividade de prestação de serviços de alojamento a turistas, a que corresponde o CAE 55201 - Alojamento Mobilado para Turistas, é elegível para efeitos do benefício fiscal do RFAI nos termos da alínea c) do art.º 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.
- g) Ora, no caso em apreço, conforme vem expresso no PPA (artigos 9.º e 10.º do PPA) a Requerente alega ter efetuado, em 2018, investimentos referentes à criação de um novo estabelecimento, no montante total de € 1.376.007,77 respeitante a encargos incorridos com a reabilitação de dois edifícios localizados em Lisboa, que entende reunirem os pressupostos para serem consideradas aplicações relevantes para efeitos do benefício fiscal RFAI pois

esses imóveis serão afetos ao exercício da atividade de prestação de serviços de alojamento local.

- h) No entanto, perante a factualidade que se apresenta no caso, coloca-se a questão de determinar se serão de considerar como aplicações relevantes para efeitos do RFAI, os investimentos alegadamente efetuados pela requerente referentes à reabilitação de imóveis apesar de não existir qualquer prova da sua afetação ao exercício de uma atividade elegível para efeitos do benefício fiscal do RFAI, nomeadamente, para o exercício da atividade de prestação de serviços de alojamento local, sujeita a um regime jurídico específico?
- i) Desde já sublinhamos que não foram disponibilizados à AT quaisquer comprovativos dos investimentos realizados e pretensamente elegíveis para efeitos do benefício fiscal RFAI impossibilitando a AT, por exemplo, da verificação do cumprimento do estabelecido no n.º 5 do art.º 22.º do CFI nos termos do qual “Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.”
- j) Acrescentamos que, apesar dos diversos testemunhos remetidos pela Requerente e subscritos por entidades com relações comerciais com a mesma (Arquitetos, engenheiros e outros envolvidos na concretização do projeto de reabilitação dos imóveis), esta não dispõe do indispensável e obrigatório registo junto da Câmara Municipal de Lisboa e do Turismo de Portugal IP, para o exercício da pretendida atividade naqueles imóveis intervencionados.
- k) Conforme consta do regime jurídico dos Estabelecimentos de Alojamento Local (regime jurídico dos Estabelecimentos de Alojamento Local consta, atualmente, do Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 63/2015, de 23 de abril, pela Lei n.º 62/2018, de 22 de agosto, que o republica, e pelo artigo 347.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, e da

Portaria n.º 262/2020, de 6 de novembro), a exploração de estabelecimento de alojamento local depende de prévio registo destes estabelecimentos.

- l) E, esse registo é efetuado mediante uma comunicação prévia com prazo, obrigatória e condição necessária para a exploração de estabelecimentos de alojamento local nos termos do n.º 3 do art.º 5 do Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, dirigida ao Presidente da Câmara Municipal territorialmente competente (n.º 1 do art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto), no caso, Câmara Municipal de Lisboa.
- m) Importa ainda salientar que, como é do seu conhecimento, os edifícios em causa estão localizados numa área de contenção absoluta nos termos definidos pelo RMAL publicado pelo Aviso nº 17706-D/2019, de 7 de novembro.
- n) Ou seja, estão localizados numa área em que não são admissíveis novos registos de estabelecimentos de alojamento local exceto se a Câmara Municipal de Lisboa autorizar a título excepcional.
- o) E de facto, a Câmara Municipal de Lisboa poderá autorizar, a título excepcional, novos registos nas áreas de contenção, mas apenas nas condições particularmente restritivas expressas no n.º 2 do artigo 5º do RMAL, nomeadamente, quando digam respeito a operações de reabilitação de edifícios em ruínas ou reabilitação integral de edifícios totalmente devolutos há mais de três anos e quando sejam considerados de especial interesse para a cidade, por darem origem a edifícios de uso multifuncional, em que o alojamento local esteja integrado em projeto de âmbito social ou cultural de desenvolvimento local ou integre oferta de habitação para arrendamento a preços acessíveis atribuídas no âmbito do Regulamento Municipal do Direito à Habitação.
- p) Além de não ter sido apresentado pela Requerente o necessário e obrigatória registo para efeitos da argumentada exploração de estabelecimentos de alojamento local nos imóveis cujo investimento a Requerente pretende eleger para efeitos do benefício fiscal RFAI, constamos que a Câmara Municipal de Lisboa indeferiu o pedido de informação prévia apresentado pela requerente em 2020-02-21 (no decurso do procedimento inspetivo) sobre a viabilidade de

emissão de uma autorização excecional de registo como estabelecimento de Alojamento Local dos imóveis localizados na Rua ... nº ... a ... e Rua ... nº ...-..., por ter sido constatado por aqueles serviços que o “processo não se encontra instruído com os elementos demonstrativos que permitam enquadrar nas exceções previstas no RMAL”.

- q) Face ao exposto, atendendo também ao disposto pelo n.º 1 do artigo 74.º da LGT, segundo o qual o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, não tendo a Requerente apresentado qualquer comprovativo das aplicações que pretende considerar como relevantes para efeitos de RFAI, nem comprovativo de que aqueles investimentos reúnem os requisitos legalmente exigidos pela subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, ou seja que os edifícios objeto do alegado investimento localizados na Rua ... nº ... a ... e Rua ... nº ...-..., em Lisboa, se encontram comprovadamente afetos a atividades turísticas ou a qualquer outra atividade elegível para efeitos do benefício fiscal do RFAI, para que sejam consideradas aplicações relevantes, concluímos que os SIT andaram bem na correção ora controvertida.
- r) Por tudo o referido, deverá manter-se o ato de liquidação adicional de IRC ora controvertido (liquidação n.º 2020 ... de 2020-10-07 respeitante ao período de tributação de 2017) e pela impossibilidade legal de se proceder à revisão da autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2017 por inobservância dos pressupostos temporais para a sua eventual revisão (n.º 2 do art.º 137.º do CIRC, n.º 1 do art.º 131º do CPPT e art.º 78.º da LGT).

POSTO ISTO:

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

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

O processo não enferma de nulidades.

Tudo visto, cumpre decidir.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- a) No dia 03 de julho de 2019, a Requerente apresentou a sua declaração Modelo 22, referente ao exercício de 2018, tendo apurado um prejuízo fiscal no montante de € 439.267,24.
- b) Sucede que, no decorrer do procedimento de inspeção tributária credenciada pela ordem de serviço n.º OI2019..., a Requerente verificou que, na declaração Modelo 22 do ano de 2018, não foi incluído o benefício fiscal decorrente do Regime Fiscal do Apoio ao Investimento (RFAI).
- c) A Requerente adquiriu, em 2014 e 2015, dois edifícios sitos na Rua ... e na Rua..., em Lisboa, com o intuito de proceder à sua reabilitação e, ulteriormente, neles exercer a atividade de prestação de serviços de alojamento a turistas.
- d) Nesta conformidade, a Requerente em 2017 iniciou o projeto de reabilitação dos referidos edifícios, tendo, com esse intuito, incorrido, no ano de 2018, em gastos no montante de € 1.376.007,77 (um milhão trezentos e setenta e seis mil e sete euros e setenta e sete cêntimos).
- e) Por outro lado, da ação de inspeção supra identificada, foi a Requerente notificada do ato de Liquidação de IRC n.º 2020..., a qual resultou de uma correção à matéria tributável, no montante de € 433.100,73 (quatrocentos e trinta e três mil, cem euros e setenta e três cêntimos).
- f) Inconformada com tais atos - designadamente o ato de autoliquidação de imposto e, bem assim, o ato de liquidação de IRC n.º 2020...- a Requerente apresentou a

competente Reclamação Graciosa, tendo sido notificada do seu indeferimento expresso, por via ao Ofício n.º ... de 25.06.2021.

- g) A Requerente verificou que, na declaração Modelo 22 do ano de 2018, não foi incluído o benefício fiscal decorrente do Regime Fiscal do Apoio ao Investimento (RFAI).

A.2. Factos dados como não provados

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

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

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

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a mesma se considera provada ou não, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/131, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

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

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

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

B. DO DIREITO

B1. INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL PARA O RECONHECIMENTO DO DIREITO A UM BENEFÍCIO

A AT suscita a questão da (in)competência material do Tribunal Arbitral, argumentando que o presente pedido de pronúncia arbitral visa o reconhecimento do direito ao benefício fiscal previsto no artigo 32.º-A, n.º 3, do EBF e o respetivo direito à sua dedução

Ora, o objeto dos autos não é o reconhecimento de um benefício fiscal, contrariamente ao defendido pela AT. O benefício fiscal previsto no artigo 32.º-A, n.º 3, do EBF não pressupõe qualquer ato declarativo de reconhecimento, sendo um benefício fiscal automático, de acordo com a classificação estabelecida no artigo 5.º do EBF.

Por conseguinte, a pretensão da Requerente não é o reconhecimento do direito ao referido benefício fiscal, mas antes a apreciação da legalidade do ato de autoliquidação de imposto, na parte relativa à dedutibilidade do dito benefício. Pelo que este Tribunal Arbitral, constituído no âmbito do CAAD, é competente para apreciar e decidir o litígio sub judice.

Termos em que improcede a alegada exceção de incompetência material.

B2. ANÁLISE DO MÉRITO

O que está em causa nos presentes autos são duas questões controvertidas:

- a) À luz das normas legais aplicáveis, serão de considerar como aplicações relevantes, os investimentos alegadamente efetuados respeitantes à reabilitação de imóveis (localizados na Rua ... n.ºs ... a ... e Rua ... n.º ...-..., em Lisboa) localizados numa área de contenção absoluta (áreas em que não são admissíveis novos registos de estabelecimentos de alojamento local) nos termos definidos pelo RMAL, que destinados pela requerente a uma atividade de exploração de estabelecimentos de alojamento local (CAE 55201 - Alojamento Mobilado para Turistas elegível para efeitos do benefício fiscal do RFAI – alínea c) do art.º 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro) constatando-se que a Requerente não dispõe do obrigatório e necessário registo para o exercício daquela atividade?
- b) A Requerente alega ter efetuado, em 2018, investimentos referentes à criação de um novo estabelecimento, no montante total de € 1.376.007,77 respeitante a encargos incorridos com a reabilitação de dois edifícios localizados em Lisboa, coloca-se a questão de determinar se serão de considerar como aplicações relevantes para efeitos do RFAI, os investimentos alegadamente efetuados pela requerente referentes à reabilitação de imóveis apesar de não existir qualquer prova da sua afetação ao exercício de uma atividade elegível para efeitos do benefício fiscal do RFAI, nomeadamente, para o exercício da atividade de prestação de serviços de alojamento local, sujeita a um regime jurídico específico?

Compete assim analisar em detalhe, e no seu todo, se a Requerente cumpre os requisitos legalmente previstos para beneficiar dos Benefícios Fiscais aqui em apreço, em sede do RFAI.

Em primeiro lugar, sobre o tema dos Benefícios Fiscais, é necessário compreender a natureza, objetivo e finalidade política e económica dos mesmos.

A atribuição de um Benefício Fiscal, não se prende só com o cumprimento das normas, mas é necessário igualmente analisar se esse cumprimento, muitas vezes consubstanciado num

investimento pelo sujeito passivo, esta a ser feito para a prossecução da finalidade do Benéfico.

Nos presentes autos, os Benefícios aqui em questão, previstos no CFI, (RFAI), tem a sua génese, no RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categoria) (Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014), e na Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, que procede à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) e do regime da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), normativos que teremos sempre em consideração.

Em sede do RFAI, previsto no artigo 22.º e seguintes do CFI, o mesmo visa promover e desenvolver uma atividade num sector específico, mediante investimentos feitos por sujeitos passivos de IRC, em ativos fixos tangíveis e intangíveis, e que esses resultem e criem postos de trabalhos (alínea f) n.4 do artigo 22.º), e aumentem a capacidade produtiva.

Necessariamente, um dos objetivos deste Benefício é incentivar o aumento da capacidade de produção e a criação de postos de trabalho.

Dentro da temática dos Benefícios Fiscais, e antes de entrarmos na análise concreta das correções, compete determinar a quem compete o ónus da prova do cumprimento dos requisitos inerentes aos Benefícios fiscais.

Neste sentido, analisemos numa primeira instância o que a legislação e jurisprudência nos diz sobre esta questão.

Ora, resulta do artigo 74.º n.º 1 da LGT que: "o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.", em consonância com o artigo 342.º n.º 1 do CC, " Aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado."

Acresce que sobre a questão do ónus da prova, da distribuição do ónus, existe ampla jurisprudência, sustentando que cabe à Autoridade Tributaria e Aduaneira, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao Sujeito Passivo provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (vide Processo Arbitral nº 236/1014-T de 4 de maio de 2015; Ac. STA 0951/11 de 26 de fevereiro de 2014).

Conclui-se, que impende sobre a Requerida, o ónus da prova sobre a verificação dos pressupostos legais (vinculativos) legitimadores da sua atuação, e, sobre a Requerente, compete-lhe a prova dos factos por si invocados respeitantes aos Benefícios Fiscais que deseja beneficiar, em concreto as condições de acesso, a natureza e finalidade dos investimentos, projetos e produção realizada e respetiva comprovação dos mesmos.

Entendimento, que está previsto Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, em concreto no artigo 6.º e 7.º, nos quais compete aos sujeitos passivos demonstrar a existência do efeito de incentivo através de informações relativas ao cenário contra factual, designadamente no que se refere ao investimento, financiamento, demonstração de resultados e demais elementos (n.º 4 do artigo 6.º).

Adicionalmente teremos de ter em conta a natureza dos benefícios fiscais constantes do RFAI. Na verdade, relativamente aos modos operativos da eficácia dos benefícios fiscais, veja-se o artigo 5.º do EBF. Estes podem ser automáticos, quando o direito ao benefício resulta direta e imediatamente da lei, operando *ope legis*, pela verificação dos respetivos pressupostos, e não carecendo de qualquer ato posterior da administração tributária; ou dependentes de reconhecimento, se, pelo contrário, pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento da administração tributária, podendo estes traduzirem-se em atos administrativos ou na celebração de contratos (consistindo nos chamados benefícios fiscais contratuais).

No caso concreto estamos perante benefícios fiscais automáticos. No caso da verificação automática “os benefícios não são concedidos pela administração fiscal, mas estabelecidos diretamente na lei, nascendo o direito subjetivo ao benefício correspondente, da simples verificação histórica dos respetivos pressupostos”, havendo, nesta medida, que preparar os Serviços no sentido de um desejável controlo desses benefícios fiscais automáticos, dando efetiva execução à parte final do n.º 5 do artigo 2º do EBF.

Iniciemos a análise sobre o investimento no montante total de € 1.376.007,77 respeitante a encargos incorridos com a reabilitação de dois edifícios localizados em Lisboa.

A questão que se coloca sobre este investimento, compreende:

- i) Em primeiro, decidir se a lista das atividades económicas previstas no n.º 2 do art.º 2.º do CFI é taxativa;
- ii) Em segundo lugar, importa determinar se a Requerente exerceu ou não uma das atividades económicas aí previstas; e,
- iii) Em terceiro, cumpre determinar se estão preenchidos os requisitos acesso ao benefício.

B.2.A. Quanto à lista das atividades económicas

Quanto à lista das atividades económicas, in casu, a atividade de prestação de serviços de alojamento a turistas, a que corresponde o CAE 55201 - Alojamento Mobilado para Turistas, é elegível para efeitos do benefício fiscal do RFAI nos termos da alínea c) do art.º 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.

Vejamos, sobre este benefício, resulta da aplicação do n.º 2 e 3 do art.º 2.º do CFI, aplicado ao RFAI por remissão do n.º 1 do art.º 22.º do CFI, o qual nos diz:

«2 - Os projetos de investimento referidos no número anterior devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas, respeitando o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC:

- a) Indústria extrativa e indústria transformadora;*
- b) Turismo, incluindo as atividades com interesse para o turismo;*
- c) Atividades e serviços informáticos e conexos;*
- d) Atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais;*
- e) Atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica;*
- f) Tecnologias da informação e produção de audiovisual e multimédia;*
- g) Defesa, ambiente, energia e telecomunicações;*

h) Atividades de centros de serviços partilhados.

3 - Por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior.»

Surge a questão de saber se a lista de atividade económicas do n.º 2 é ou não taxativa, dúvida motivada, pela expressão utilizada pelo legislador “nomeadamente”.

Contudo, o n.º 3 do artigo 3.º, remete para a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que, no seu art.º 2.º, identifica as atividades específicas a que podem respeitar os projetos de investimento enquadráveis no âmbito do RFAI, respetivamente:

- a) Indústrias extrativas — divisões 05 a 09;
- b) Indústrias transformadoras — divisões 10 a 33;
- c) Alojamento — divisão 55;
- d) Restauração e similares — divisão 56;
- e) Atividades de edição — divisão 58;
- f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão — grupo 591;
- g) Consultoria e programação informática e atividades relacionadas — divisão 62;
- h) Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais web — grupo 631;
- i) Atividades de investigação científica e de desenvolvimento — divisão 72;
- j) Atividades com interesse para o turismo — subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;
- k) Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas — classes 82110 e 82910.

Vejamos o que nos diz a jurisprudência neste assunto. De acordo com a decisão CAAD Processo n.º 545/2018-T: «*elegibilidade fica dependente, em concreto, do respeito pelo âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23*

de julho de 2013 (OAR) e do RGIC, e da aprovação, por Portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia, dos CAE correspondentes às atividades referidas».

Mais nos diz: «Com efeito, para beneficiar dos incentivos estabelecidos no RFAI é necessário que os CAE que venham a ser especificados por Portaria respeitem o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para\ o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC».

Neste sentido, para beneficiar dos incentivos estabelecidos no RFAI, é necessário que a atividade da Requerente se enquadre no âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios do n.º 2 do artigo 2 do CIF e, subsidiariamente, tenha um dos CAE previsto na Portaria.

Embora seja o entendimento da jurisprudência (CAAD Processo n.º 545/2018-T), que a lista do n.º 2 do artigo 2 do CIF, não é exaustiva, a mesma, porém, tem de estar dentro do âmbito sectorial da lista aí prevista.

Entendimento, que é preconizado na Portaria, “o regime de benefícios fiscais aprovado pelo Código Fiscal do Investimento aplica-se a projetos de investimento produtivo cujo objeto esteja compreendido nas atividades económicas previstas no n.º 2 do art.º 2.º”.

Para o efeito, é necessário ter em consideração, não só princípio da verdade material, como a obrigação de demonstrar do sujeito passivo, prevista no artigo 6.º da Portaria, que para o presente caso, devemos aplicar no sentido não só de que o sujeito passivo automaticamente beneficia deste Benefício fiscal, por ter o CAE previsto na Portaria, como tão pouco é excluído por não ter o CAE.

B.2.B. Quanto ao exercício das atividades económicas pela Requerente

O que igualmente releva para efeitos de atribuição é se o sujeito passivo desenvolve uma atividade económica no âmbito sectorial, tal como previsto no n.º 2 do art.º 2.º do CFI.

Da análise dos fatos, e conforme já se mencionou, resulta que a Requerente possui o CAE 55201. Compete à Requerente, demonstrar que o projeto de investimento era nele produzido e tinha como objeto atividades económicas específicas suprarreferidas do CFI e RFAI.

De facto em sede de prova testemunhal e documental, conforme requerido pela Requerente para aproveitamento do prestado nos processos 381/2021-T e 582/2021-T, resultou que o projeto de reconstrução dos imóveis em causa teve, desde o início, um intuito de exploração dos mesmos, pela Requerente, para efeitos turísticos – inicialmente, na tipologia de apartamentos em regime de alojamento local e, posteriormente, quando tal se revelou impossível por vicissitudes relacionadas com as regras de licenciamento destas unidades pela Câmara Municipal de Lisboa (CML), na tipologia de apartamentos turísticos / empreendimento turístico. Para além da diretora de serviços da Requerente, todas as outras testemunhas arroladas que exerceram funções na obra propriamente dita – ao nível da coordenação do projeto de arquitetura, do posterior desenvolvimento de projetos de especialidade e/ou da direção e fiscalização de obra – foram perentórias em afirmar que a reconstrução destes imóveis foi motivada, desde o início, por uma intenção de exploração turística dos espaços, nunca tendo sido equacionada a sua utilização como um conjunto de unidades habitacionais. Os projetos de arquitetura e de engenharia desenhados e executados para esta obra visaram, portanto, desde o seu início, uma orientação comercial e turística dos espaços em causa.

O depoimento das testemunhas corroborou igualmente a prova documental junta aos referidos processos 381/2021-T e 582/2021-T pela Requerente, a qual consistiu, em particular, no seguinte:

- a) Fotografias dos espaços, que evidenciam aspetos particulares dos mesmos – a entrada por código, a decoração personalizada em função da marca, etc.
- b) Correspondência (via email) e propostas de honorários para projetos de engenharia, de ensaios geotécnicos, projetos de especialidade, projetos de escavações e instalação de estruturas, datados entre março e agosto de 2015, nas quais se fazem inúmeras referências expressas ao projeto – nestes documentos inexistente qualquer indicação de, a qualquer momento

deste projeto imobiliário, ter havido intenção da Requerente em afetar estes apartamentos a uma utilização habitacional em vez de turística;

- c) Declarações de arquitetos diretamente envolvidos no projeto, a atestar a conformidade deste, em termos de licenciamento, com a intenção (manifestada e conhecida) de exploração turística dos espaços;
- d) Cópia da memória descritiva e justificativa do pedido de autorização de utilização dos apartamentos turísticos em causa, apresentando-se por esta via as telas finais do projeto de arquitetura e consequente autorização emitida pela CML para alteração de uso habitacional para uso de turismo/apartamentos turísticos;
- e) Carta dirigida à CML a comunicar a abertura ao público do empreendimento turístico objeto de pedido de autorização de utilização;
- f) Mapa de vendas por cliente, com o respetivo detalhe de cada estadia de hóspedes, entre outubro e dezembro de 2021, que atesta os seguintes dados: (i) nome dos hóspedes, (ii) datas de entrada e saída, (iii) valor líquido de cada estadia e respetivo valor do IVA e (iv) correspondentes taxas turísticas cobradas em nome da CML por cada estadia.

Conclui-se assim que a Requerente também exerce esta atividade no âmbito setorial.

B.2.C. Quanto ao preenchimento dos requisitos acesso ao benefício.

Igualmente determinante é perceber, uma vez preenchidos os requisitos relativos ao CAE (menos importante) e de exercício da atividade setorial (mais importante), quais os pressupostos de acesso ao benefício fiscal em sede de RFAI, uma vez que este é de carácter automático e não depende de reconhecimento.

Ora, sucede que estamos perante um benefício fiscal de carácter automático, conforme já se disse, o qual resulta direta e imediatamente da lei, operando *ope legis*, pela verificação dos respetivos pressupostos, e não carecendo de qualquer ato posterior da administração tributária. Assim, se estamos perante um benefício que resulta imediatamente da lei, a verificação dos pressupostos também deve ser apurada ao momento em que a lei se aplica, não bastando para tal uma mera demonstração de intenção.

Na verdade, o benefício estabelecido no artigo 22.º e 23.º do Código Fiscal do Investimento (respeitante ao RFAI) é de carácter automático (não depende de reconhecimento prévio), resultando a sua aplicação diretamente da lei a partir do momento em que, no caso sub judice, e de acordo com o artigo 22.º, n.º 2, alínea a), ponto ii) se adquiram ativos fixos tangíveis em estado de novo, desde que afetos a atividades turísticas, e se verifiquem os demais pressupostos legais.

Assim, sendo o RFAI um benefício fiscal que possibilita a dedução de imposto de parte do investimento, nos termos do artigo 23.º, n.º 1 do CFI, em ativos fixos tangíveis e intangíveis, os respetivos pressupostos têm de estar preenchidos à data da realização do investimento relevante, a saber:

- Disponham de contabilidade organizada regularmente organizada;
- O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- Mantenham na empresa os bens objeto de investimento:
 - Durante um período mínimo de três anos, no caso de PME;
 - Durante cinco anos nos restantes casos;
 - Quando inferior, durante o respetivo período de mínimo de vida útil;
 - Até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização;
- Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações, ou tenham o pagamento desses débitos devidamente assegurado;
- Não sejam consideradas empresas em dificuldades nos termos da comunicação da Comissão;
- Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento.

No caso concreto, o investimento relevante necessário para a verificação dos pressupostos é a aquisição de ativo fixo tangível (neste caso bens imóveis), afetos a atividade turística.

Sendo que afeto a atividade turística não basta a existência de um CAE, mas uma dupla evidência à data da verificação dos pressupostos do benefício

- que há exercício da atividade setorial; e
- que o bem está afeto a uma atividade turística.

Ora, da análise da documentação junta ao processo extraem-se as seguintes conclusões:

- i. À data da verificação dos pressupostos do benefício, os imóveis em causa ainda não se encontravam devidamente licenciados para o exercício de uma atividade turística;
- ii. Tal conclusão resulta reforçada pelo facto de a CML ter entretanto adotado uma política de contenção absoluta no que respeita aos novos registos de alojamento local, mesmo que mais tarde tenham sido disponibilizadas à Requerente outras soluções de exploração turísticas como veio a suceder com o registo destes espaços como apartamentos turísticos, mas mais tarde...

...Mas – “mais tarde” nos benefícios fiscais de carácter automático, como são estes constantes do RFAI – não é suficiente para a verificação de um pressuposto que opere por força de lei como este resultante do artigo 22.º e 23.º do CFI.

Pelo exposto, mesmo sendo o CAE como elegível e mesmo estando provado exercício da atividade (que pode ser relevante noutros impostos, como sejam os de obrigação única – v.g. o IVA²), se à data da verificação dos pressupostos de um benefício fiscal de natureza automática como este não estiver provada a real afetação à atividade turística, o benefício fiscal não pode ser atribuído e não podemos dar razão à Requerente no caso sub judice, com a consequente improcedência do pedido e respetivos resultados legais daí decorrentes.

C. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

² Como aliás veio a suceder com a decisão favorável ao Sujeito Passivo no âmbito do processo n.º 381/2021-T, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=6127.

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com as legais consequências.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **137.600,78**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi julgado totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 24 de maio de 2022

O Árbitro - Presidente,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

O Árbitro-Vogal,

(Pedro Guerra Alves)

O Árbitro-Vogal,

(Amândio Silva)