

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 228/2025-T**

**Tema:** Crédito Fiscal ao Investimento Extraordinário (CFEI II)- despesas de investimento elegíveis- prazo para a sua realização, estabelecido no nº 1 do art. 3º do Anexo I da Lei nº 27-A/2020, de 24/7.

## **SUMÁRIO**

- 1-** O art.º 3.º do Anexo V da Lei nº 27-A/2020, de 24/7, estabelece uma dedução à coleta de IRC no montante de 20 por cento das despesas de investimento efetuadas entre 1/7/2020 e 30/6/2021. em ativos afetos à exploração, considerando-se como tais as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1/1/2021.
- 2-** Em termos contabilísticos, um ativo é definido como um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros, como refere a alínea a) do parágrafo 49.º da Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC)
- 3-** Para o efeito, controlo é a capacidade de uma entidade, ainda que sem a propriedade legal, dirigir a utilização de um recurso e obter substancialmente todos os benefícios económicos que dele provêm
- 4-** Assim, a entidade que detém o ativo beneficia do direito presente de decidir como e para que fim o recurso é utilizado, em que se inclui a possibilidade de impedir que outras entidades utilizem o ativo ou obtenham benefícios do mesmo.
- 5-** No balanço, o locatário reconhece um ativo (por exemplo, um equipamento) e passivo (a obrigação de pagar as rendas futuras)
- 6-** O controlo de um ativo distingue-se da mera posse física decorrente da entrega do bem, devendo antes ser entendido como o conjunto de direitos e deveres que o sujeito passivo detém sobre o ativo, o qual, nos termos do nº 1 do art. 8º do DL nº

149/95, de 24 /6, se transfere para o locatário financeiro por força do próprio contrato de locação financeira .

7- O facto de o locatário financeiro apenas ter recebido o bem a 5/7/2021 , quando o contrato de locação financeira data de 5/4/2021, não impede a aplicação do benefício do art.º 3º do Anexo V da Lei nº 27-A/2020 no exercício de 2021, desde que o bem comece a ser utilizado neste exercício.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **RELATÓRIO**

#### **1.Identificação das partes.**

##### **1.1. Requerente**

A..., S.A., pessoa coletiva nº..., com sede na Rua ..., n.º...-...- ..., ...-... Batalha.

##### **1.2. Requerida**

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

#### **2- Tramitação do processo.**

**2.1.** O pedido de pronúncia arbitral (PPA) foi apresentado a 10/3/2025, aceite a 12/3/2025 e, na mesma data, encaminhado para Requerente e Requerida.

**2.2.** A 17/3/2025, o PPA seria notificado á Requerida.

**2.3-** A 18 /3/2025, o Diretor de Serviços da Direção de Serviços de Consultadora Jurídica e do Contencioso designaria representantes processuais as juristas B... e C..., designação que seria junta ao processo a 9/4/2025.

**2.4-** A 2/5/2025,o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designaria árbitro singular o jurista António Lima Guerreiro que, a 14/4/2025, aceitara o encargo.

**2.5.** A 20/5/2025, despacho do presidente do Conselho Deontológico do CAAD procederia à constituição do Tribunal Arbitral.

**2.6** A 21/5/2025, o Tribunal Arbitral, nos termos do art. 17º do RJAT, notificaria a diretora-geral da AT para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, enviar o Processo Administrativo (PA) e, se entender necessário, requerer prova adicional, prazo em que poderia igualmente revogar o ato impugnado.

**2.8.** A 25/6/2025, a Requerida juntou a Resposta mas não o PA cujo envio lhe tinha sido pedido .

**2.9.** 27/9/2025, o Tribunal Arbitral solicitaria à Requerida o envio do PA em falta

**2.10.** a 14/10/2025, o Tribunal Arbitral insistiria no envio do PA , solicitando ao mesmo tempo às partes o envio em “word” das peças apresentadas.

**2.11.** A 7/11/2025, o Tribunal Arbitral emitiria o seguinte despacho: “ Não obstante as sucessivas insistências do Tribunal Arbitral, a Requerida não enviou ainda o PA, sem justificar o incumprimento desse dever de colaboração. A Requerente não enviou igualmente cópia do procedimento inspetivo em que se baseou o ato impugnado, pelo que se torna impossível a redação definitiva da Decisão Arbitral.

Nessa medida, admitindo por mera hipótese o suprimimento justificado dessa insuficiência pelas partes, adia o Tribunal Arbitral por 2 meses a decisão final”.

**2.12** A 10/11/2025, a Requerida enviaria o PA.

### **3. Objeto**

Está em causa a legalidade da liquidação adicional de IRC do exercício de 2021 no montante de € 54.830,99, expressa no documento de acerto de contas 2024 ..., de 24/10/2024, resultante de correção ao rendimento tributável no valor total de € 50.600,00 , consequente de procedimento inspetivo de natureza interna, de âmbito parcial em sede de IRC realizado ao abrigo da Ordem de Serviço nº OI2024..., relativa ao benefício fiscal de dedução à coleta usufruído pela Requerente (CFEI II): - Correção à dotação de Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI), do ano 2021, mais juros indemnizatórios , nos termos do nº 1 do art. 43º da LGT.

.

### **4. Posição da Requerente.**

Segundo a Requerente, a aquisição do bem identificado n.º ... - pavimentadora de rastos com mesa AB500-3TV- é elegível em sede de CFEII, já que pertence ao ativo fixo tangível da empresa desde a data do contrato de locação financeira mediante o qual garantiu o direito à sua utilização.

Por outro lado, o tratamento contabilístico e fiscal conferido ao ativo em causa foi adequado, de acordo com as normas aplicáveis.

Na verdade, o ativo em apreço foi adquirido a 5/4/2021, dentro do prazo estatuído no CFEI II, isto é, entre 1/7/2020 e 3/6/2021, cumprindo, portanto, as condições necessárias para ser reconhecido contabilisticamente como ativo fixo tangível a partir dessa primeira data.

Para esse efeito, recorda a Requerente, a alínea a) do parágrafo 49.º da Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) estabelecer um ativo consistir num recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.

Nos termos do parágrafo 28 da NCRF 7, o custo de um ativo é determinado de acordo com a NCRF 9 - Locações, que prescreve o tratamento a aplicar às locações tanto financeiras como operacionais.

De acordo com o parágrafo 10 da NCRF 9, a qualificação da locação como operacional ou financeira depende da substância da transação e não da forma do contrato.

O parágrafo 8 da NCRF 9 estabelece que uma locação é classificada como financeira se transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade e operacional em caso contrário.

O parágrafo 10 da NCRF 9 contém ainda um elenco exemplificativo de situações que podem conduzir a que uma determinada locação seja qualificada como financeira por oposição a operacional, que são as seguintes:

a) A propriedade do ativo é transferida para o locatário no fim do prazo da locação;

- b) O locatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível tal que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- c) O prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do ativo ainda que o título de propriedade não seja transferido;
- d) No início da locação o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos, substancialmente, todo o justo valor do ativo locado; e
- e) Os ativos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem que sejam feitas grandes modificações.

O parágrafo 11 da NCRF 9 prevê um conjunto de circunstâncias que, individualmente ou em conjunto, também pode indiciar que uma determinada locação seja qualificada como financeira, designadamente:

- a) Se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;
- b) Os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual serem do locatário (por exemplo sob a forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação); e
- c) O locatário tem a capacidade de continuar a locação por um segundo período com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado .

Nos termos da Cláusula 12.1 do Título II - Condições Gerais do contrato de locação financeira , assiste à Requerente o direito de exercer a opção de compra do ativo locado pelo seu valor residual, o que, desde logo, indicaria sempre a existência de um contrato de locação financeira .

Da alínea o) da Cláusula 2.5 do Título II - Condições Gerais desse contrato resulta a transmissão do risco associado ao ativo para a esfera do locatário consequente da

locação financeira, na medida em que essa Cláusula prevê que ele assuma a responsabilidade pelos danos causados na sequência da utilização do ativo, bem como por quaisquer infrações a direitos de propriedade industrial ou intelectual, isentando o locador de qualquer responsabilidade a este título. Tal risco foi, aliás, segurado pela Requerente a 27/4/2021, prova de que ela controlaria o bem, já que de outro modo não se vislumbra o interesse ou necessidade desse registo.

Foi, assim, vontade expressa pelas partes que o contrato em apreço consubstanciasse, inclusive para efeitos contabilísticos e fiscais, uma locação financeira, que transmitiria todos os riscos e vantagens inerentes ao ativo para a esfera da Requerente, conforme resulta da Cláusula 23 do Título II - Condições Gerais.

Por conseguinte, o parágrafo 4 da NCRF 9 define o começo do prazo da locação como a data a partir da qual o locatário passa a poder exercer o direito de utilização do ativo e, portanto, em que esse ativo é reconhecido como tal e não a data em que o locatário passou a deter fisicamente o bem, motivo pelo qual não foi ultrapassado o prazo de realização do investimento. O facto de o início da posse ser posterior à data do contrato, imputável à crise pandémica (COVID 19), não põe em causa o benefício de da dedução à coleta a que a Requerente tem direito.

## **5. Posição da Requerida**

Para a Requerida, a Requerente teria apenas adquirido o dever de proceder ao pagamento de um bem a entregar futuramente, pelo que a contraprestação do contrato não passaria de um adiantamento por conta da futura aquisição de ativos fixos tangíveis, o qual não é considerado uma aquisição relevante para efeitos do CFEI II, conforme resulta expressamente do disposto no n.º 3 do art 4.º da Lei 27-A/2020, que expressamente exclui da sua aplicação esse tipo de obrigações °

No momento da celebração do contrato de locação, o ativo em apreço não reunia as condições a nível contabilístico ou fiscal para ser considerado um ativo fixo tangível, uma vez não ser um bem detido e controlado pelo sujeito passivo, afeto à exploração, não tendo, por isso, a despesa com a sua aquisição sido efetuada entre 1/7/2020 e 30/6/2021, de acordo com o critério do parágrafo 6º da CNRF 7.

Apenas a Requerente registou indevidamente aquele ativo como ativo fixo tangível na conta 4331101 através do movimento 3060001 de 30/6/2021, quando, de facto, aquele equipamento ainda não constava do seu ativo, por não ser então controlado pela Requerente.

Também não procede o argumento da Requerente de que a celebração do contrato de seguro a 2021, lhe confere o direito à indemnização caso uma das circunstâncias seguradas se verificasse, o que, segundo ela, implicaria que a Requerente possuísse um interesse segurável no ativo, bem como um certo grau de controlo sobre ele.

Das condições particulares da apólice nº ..., contratada junto à companhia de seguros Tranquilidade, na qual consta como Credor o D... Suc Portugal, contrato de seguro imposto pelo locador, resulta nenhuma indemnização poder ser paga sem o conhecimento e aprovação do credor, bem como que nenhuma alteração ou resolução contratual pode ser efetuada sem sua anuência.

Assim, verifica-se que a vontade da Requerente e os direitos dela decorrentes encontram-se limitados pela influência do credor, evidenciando que a contratação do seguro está diretamente vinculada ao contrato de leasing do ativo em questão.

Não se pode então conceder, que a Requerente venha invocar que a propriedade da pavimentadora e a usufruição no seu pleno se encontravam satisfeitas à data de 30/06/2021, por ter celebrado antes dessa data, um contrato no qual o ativo foi segurado, quando nos termos da apólice desse mesmo contrato, resulta que a

vontade da Requerente e os direitos dela decorrentes encontram-se limitados pela influência do credor, evidenciando que a contratação do seguro está diretamente vinculada à locação do ativo em questão.

## **6. Fundamentação de facto.**

### **6.1. Factos provados**

**6.1.1** A Requerente, no exercício de 2021 estava coletada para o exercício da atividade principal de “Construção de estradas e pistas de aeroportos”, à qual corresponde o código de atividade económica (CAE) 42110 e para a atividade secundária “Construção de redes de transporte águas, esgotos e outros fluídos” (CAE 42210).

**6.1.2.** O seu objeto social é: “ Construção civil e obras públicas e particulares e comercialização de materiais de construção, fabricação e comercialização de betão pronto e betão betuminoso. Transporte rodoviário de mercadorias nacional e internacional por conta de outrem”

**6.1.3.** De acordo com o Campo 2 do quadro 02-A do anexo A da Declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES), e do campo 2 do quadro 3-A da modelo 22 de IRC, referentes ao período de 2021, bem como com o volume de negócios declarado, do total de balanço e o do n.º médio de trabalhadores apurado pela inspeção tributária, é classificada como uma Grande Empresa, tendo a sua contabilidade organizada de acordo com a Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF), um dos instrumentos que compõem o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) aprovado pelo DL n.º 158/2009 de 13/7.

**6.1.4.** Segundo os elementos enviados referentes ao benefício fiscal de IRC da criação de emprego, deduzido ao rendimento no montante de € 37.600,66, e ao benefício fiscal do Sistema de incentivos em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II) deduzido à coleta de IRC no montante de € 265.455,46, a inspeção tributária considerou cumpridas as condições estatuídas nos arts. 19.º do EBF e 35.º a 42.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI).

**6.1.5.** Através do contrato de locação financeira n.º 10144 celebrado a 6/4/2021 entre a locadora D... e a Requerente, na qualidade de locatária, a Requerente adquiriu ao fornecedor E... S.A. (doravante “E...”), conforme resulta da fatura pró-forma nº J 2021.80/2100106, uma pavimentadora de rastos com mesa AB500-3TV que a Requerente selecionou, mediante o pagamento de 48 rendas mensais sendo a 1ª



renda de 27.830,00€ (+IVA) e as restantes no montante de 4.896,40€ (+ IVA) com opção de compra, no final, pelo valor residual de 5.060,00€. 54

**6.1.6** A Requerente registou aquele ativo como ativo fixo tangível na conta 4331101 através do movimento 3060001 de 30/6/2021.

**6.1.7** Nessa data, segurou o bem através da apólice nº..., contratada junto à companhia de seguros ... .

**6.1.8.** De acordo com a guia de transporte n.º 2021... emitida pela E..., no termos do art. 4º do Regime de Bens em Circulação, o bem em causa foi recebido pela Requerente a 5/7/2021.

**6.1.9.** No período de tributação de 2021, a Requerente, apurou, no Quadro 076 , como evidencia o Anexo D da declaração modelo 22, a título do benefício fiscal do CFEI II , um crédito fiscal de € 215.328, decorrente da realização de investimento elegível no montante de € 1.076.641,55.

**6.1.10.** A 6/5/2024, a AT iniciou um procedimento inspetivo interno, de âmbito parcial, em sede de IRC por referência ao período de tributação de 2021.

**6.1.11** .No âmbito do procedimento inspetivo mencionado supra, foi emitido o Relatório de Inspeção, no qual a AT concluiu que a aquisição do bem n.º 60126 - pavimentadora de rastos com mesa AB500-3TV - não ocorreu no período compreendido entre 1/7/2020 e 30/6/2021, não sendo, portanto, elegível em sede de CFEI II.

**6.1.12.** Na sequência dessa ação inspetiva , a AT procedeu à desconsideração do investimento realizado na aquisição dessa pavimentadora de rastos com mesa AB500-3TV, no montante de € 253.000,00, à qual corresponde um crédito fiscal de € 50.600,00.

**6.1.13** O PA não contém qualquer informação sobre a data em que o imposto foi pago pela Requerente.

**6.1.14** Não foi provado que a Requerente tivesse procedido ao pagamento de quaisquer importâncias a título de pagamento antecipado de rendas futuras antes da receção desse bem.

## **6.2. Factos não Provados**

Não se consideram não Provados quaisquer factos relevante para o conhecimento da causa.

## **6.3 -Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto**

O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no nº 2 do 123.º do CPPT e no nº 1 do 596.º, vem como no nº 3 do art. 607º, ambos do CPC, aplicáveis ex alíneas a) e e) do nº 1 do art. 29º do RJAT.

O Tribunal formou a sua íntima e prudente convicção quanto aos factos provados e não provados através do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos, que foram apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação dos factos e nas regras da experiência, normalidade e racionalidade, em conformidade com os ditames fixados na alínea e) do art. 16.º, do RJAT e nos nºs 4e 5 do 607.ºdo CPC aplicáveis ex vi alínea e) do nº 1 do art. 9º do mesmo RJAT. As informações constantes do RIT foram consideradas provadas, nos termos do nº 1 do art. 76º da LGT, quando fundamentadas por critérios objetivos, que a Requerida não pretendeu ou conseguiu contraditar.

## **7. Fundamentação de direito**

O chamado Crédito Fiscal ao Investimento (CFI) foi criado pela Lei nº 49/2013, de 16/07, prevendo o seu artº 3º que o benefício fiscal abrangesse investimentos efetuados no período entre 1/6/2013 a 31/12/2013 . O artº 386º da Lei nº 2/2020, de 31/3. revogaria essa norma e globalmente o regime do CFI. .

O Crédito Fiscal Extraordinário de Investimento , o referido CFEI II , seria instituído, em substituição do CFI, pelo 16º da Lei n.º 27-A/2020.

Nos termos do art. 2º do Anexo V dessa Lei, podem beneficiar do CFEI II os sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade;
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- c) Tenham a situação tributária regularizada;
- d) Não cessem contratos de trabalho durante três anos, contados a partir da data de produção de efeitos do presente benefício, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou despedimento por extinção do posto de trabalho, previstos respetivamente nos arts 359.º e seguintes e 367.º e seguintes do Código do Trabalho, aprovado em anexo à Lei n.º 7/2009, de 12/2.

Segundo o nº 1 do art. 3º desse Anexo V, o benefício fiscal a conceder aos sujeitos passivos referidos no art. anterior corresponde a uma dedução à coleta de IRC no montante de 20 % das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efetuadas entre 1/7/2020 e 30/6/2021.

Para efeitos da dedução prevista no nº anterior, acrescenta o o nº 2 do mesmo art. 3º. , o montante acumulado máximo das despesas de investimento elegíveis é de € 5 000 000 por sujeito passivo.

De acordo com o nº 3 ainda desse art. 3º,, a dedução prevista nos nº anteriores é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação que se inicie em 2020 ou 2021, até à concorrência de 70 % da coleta deste imposto, em função das datas relevantes dos investimentos elegíveis.

O nº 1 do art. 4º desse Anexo V estabelece que, para efeitos do CFEI II, consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1/1/2021.

São ainda elegíveis, de acordo com o nº 2 desse art. 4º, as despesas de investimento em ativos intangíveis sujeitos a depreciação efetuadas nos períodos referidos nos n.os 1 e 4 do art. 3º, designadamente:

- a) As despesas com projetos de desenvolvimento;
- b) As despesas com elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

Consideram-se despesas de investimento elegíveis, segundo o nº 3 do mesmo art. 4º, as correspondentes às adições de ativos verificadas nos períodos referidos nos n.os 1 e 4 do art. anterior e as que, não dizendo respeito a adiantamentos, se traduzam em adições aos investimentos em curso iniciados naqueles períodos.

Para efeitos do disposto do nº 3 anterior, acrescenta o nº 4, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso.

Para efeitos do n.º 1, segundo o nº 5, são excluídas as despesas de investimento em ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, considerando-se como tais:

- a) As viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo, exceto quando tais bens estejam afetos à exploração do serviço público de transporte ou se destinem ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício da atividade normal do sujeito passivo;
- b) O mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo quando afetos à atividade produtiva ou administrativa;
- c) As incorridas com a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas.

Segundo o nº 9 desse art. 4º, os ativos subjacentes às despesas elegíveis devem ser detidos e contabilizados de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade por um período mínimo de cinco anos ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/9, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no art. 31.º-B do CIRC.

O CFEI II não é cumulável, de acordo com o art. 5º, relativamente às mesmas despesas de investimento elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da

mesma natureza previstos noutros diplomas legais.

De acordo com o nº 1 do art. 6º, a dedução prevista no artigo 3.º é justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o art 130.º do CIRC que identifique discriminadamente as despesas de investimento relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes.

Acrescenta o nº 2 dessa norma que a contabilidade dos sujeitos passivos de IRC beneficiários do CFEI II deve evidenciar o imposto que deixe de ser pago em resultado da dedução a que se refere o art. 3.º, mediante menção do valor correspondente no anexo ao balanço e à demonstração de resultados relativa ao exercício em que se efetua a dedução.

Para a Requerida, a adição do ativo em causa foi posterior a 30/6/2021, datando de 5/7/2021, com o fundamento de apenas a partir dessa data a Requerente ter recebido fisicamente o bem e consequentemente passaria a controlar o respetivo ativo, não relevando o contrato de locação financeira e o respetivo registo contabilístico anterior.

A Requerente entende que, para esse efeito, o controlo do bem resulta do próprio contrato de locação financeira constitutivo do direito do locatário, não dependendo necessariamente da receção do bem.

De acordo com o parágrafo 49 da estrutura conceptual (EC) do SNC, um ativo é um recurso controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros. Na avaliação de bem para verificar se o mesmo satisfaz a definição de ativo, a entidade deve, ainda, atender à substância e realidade económica subjacente e não meramente à sua forma legal, conforme previsto no parágrafo 51 da EC.

Para que uma coisa seja reconhecida no balanço como ativo, não basta cumprir a definição de ativo, sendo necessário que cumpra os critérios de reconhecimento (parágrafo 87 da EC):

- Seja provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade;
- O ativo tenha um custo que possa ser mensurado com fiabilidade.

No termos do parágrafo 6º da NCRF 7, ativos fixos tangíveis (AFT) são bens com substância física que são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para alugar a terceiros, ou para fins administrativos e espera-se que sejam usados durante mais de um período de relato.

Em sentido técnico-jurídico, o ativo é o conjunto de bens, direitos e, em geral, todas as situações, relações ou posições jurídicas ativas (poderes-deveres, expetativas jurídicas, poderes, faculdades) com conteúdo patrimonial ou económico, isto é, em

dinheiro (pecuniárias) ou suscetíveis de avaliação em dinheiro de que um sujeito de Direito, pessoa singular ou pessoa coletiva, nomeadamente empresa. A qualificação de ativos não abrange, assim, apenas bens de natureza corpórea.

O controlo ou domínio físico e/ou material sobre determinados bens resulta em geral da titularidade do correspondente direito de propriedade

Porém, os sujeitos de Direito, pessoas singulares ou pessoas coletivas, também podem “controlar” (usando a expressão das normas contabilísticas), “deter”, ou exercer o domínio físico e/ou material sobre esses bens por serem titulares de outros direitos ou situações jurídicas, nomeadamente:

– direitos reais menores, como o usufruto;

-arrendamento ou aluguer;

- locação financeira;

- comodato.

- posse, que corresponde ao exercício dos poderes de facto correspondentes ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real, nos termos do art. 1251.º do Código Civil [CC]) ou emergente de um contrato de compra e venda a prestações de um bem com cláusula de reserva de propriedade (art. 409.º do CC);

Na locação financeira, o direito do locatário é um direito pessoal de gozo que a Doutrina qualifica predominantemente não como um direito real, mas como um direito de crédito, ainda que de natureza especial, com traços que caracterizam os direitos reais .

Os bens que a Requerente recebeu em locação financeira não são sua propriedade.

Não obstante, a empresa tem o domínio ou controlo desses recursos: são “recursos controlados” pela empresa. Esse controlo resulta do próprio contrato de locação, nos termos do nº 1 do art. 8º, de acordo com o qual o contrato de locação financeira produz efeito a partir da data da sua celebração, ainda que, nos termos do nº 2, a partes possam condicionar o início da sua vigência à efetiva aquisição ou construção, quando disso seja caso, dos bens locados, à sua tradição a favor do locatário ou a quaisquer outro

Deste modo, tanto os bens que são propriedade da empresa como os bens que esta recebeu em *leasing* ou as mercadorias “adquiridas” com reserva de propriedade

vão integrar o seu ativo, devendo, por isso, ser inscritos como tal no balanço, suscetíveis, por isso, de amortização.

Na verdade, o contrato de locação financeira confere ao locatário o direito ao gozo do bem e o direito de opção, isto é, o direito potestativo (que portanto, se impõe inelutavelmente na esfera jurídica da sociedade locadora, sendo exercido unilateralmente pelo titular) de adquirir o bem no final do contrato pelo valor residual. Logo, se em algum momento durante a execução do contrato, o locatário entrar em incumprimento de uma ou mais prestações e a sociedade locadora, nessa sequência, resolver o contrato por incumprimento (cfr. arts. 781.º e 801.º, n.º 2 do CC), aquele perde por completo a possibilidade de vir a adquirir a propriedade do bem.

Assim, não se vislumbra como a importância deduzida possa ter a natureza de adiantamento: é a contraprestação da aquisição de um direito atual, embora de natureza potestativa, e não de um direito futuro.

A condição da dedução não é, no entanto, a posse do bem até 30/6/2021, mas que a sua utilização se inicie até 31/11/2021, o que a Requerida não põe em causa. Nessa data, a partir de 5/7/2026, aliás, a Requerente já detinha o bem.

## **8. Decisão**

Em face do *supra* exposto, decide-se:

Anular a liquidação adicional de IRC do exercício de 2021 no montante de € 54.830,99, expressa no documento de acerto de contas 2024..., de 24/10/2024, resultante de correção ao rendimento tributável no valor total de € 50.600,00, consequente de procedimento inspetivo de natureza interna, de âmbito parcial em sede de IRC realizado ao abrigo da Ordem de Serviço nº OI2024..., relativa ao benefício fiscal de dedução à coleta usufruído pela Requerente (CFEI II): - Correção à dotação de Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI), do ano 2021, mais juros indemnizatórios, nos termos do nº 1 do art. 43º da LGT, a apurar na execução do presente julgado.

## **9. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em 54.830,99, nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

---

## 10. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 2.142,00, a pagar pela Requerida, conformemente ao disposto nos arts.12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e art. 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

14 de janeiro de 2026

O árbitro singular

(António Lima Guerreiro)