

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 302/2022-T

Tema: IRC e IVA – Inadmissibilidade de cumulação de pedidos – Artigo 23.º do CIRC

Sumário:

I - Nos termos do artigo 3.º, n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, a “cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”.

II - Nos termos do artigo no artigo 4.º, n.º 6, do CPTA, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, a cominação legal para a não indicação do pedido que o Requerente quer ver apreciado é a “absolvição da instância quanto a todos os pedidos”.

III - O artigo 23.º do CIRC não se reconduz a uma norma antiabuso, que pudesse ser utilizada em substituição do artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

IV - Atentos os requisitos de aplicação do artigo 23.º do Código do IRC, não se revela possível o afastamento de que os mesmos foram incorridos no interesse da empresa, sendo manifesta a sua adequação atendendo à regular prossecução do objeto societário (e portante à atividade económica desenvolvida pela Requerente), não tendo ficado comprovada qualquer outra motivação.

Os Árbitros Guilherme W. d’Oliveira Martins, Victor Simões e Sofia Quental, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A Requerente A..., LDA., com o número único de matrícula e de identificação fiscal ... e sede na Rua ..., n.º..., ...-... Beja, doravante designada por “Requerente”, vem, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, na alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e na alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e, bem assim, nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, solicitar a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA com vista à anulação dos atos tributários de seguida identificados:

- ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2021..., referente ao período de 2017, no montante de € 107.932,95, bem como a correspondente demonstração de acerto de contas, nos termos da qual se apurou imposto a pagar no referido montante (cf. Documento 1 que se junta e dá como reproduzido);

- ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.º 2021..., referente ao 3.º trimestre de 2017 (1709T), no montante de € 280.113,50, bem como a correspondente demonstração de acerto de contas, que apurou imposto a pagar no referido montante (cf. Documento 2 que se junta e dá como reproduzido),

- ato de liquidação de juros de IVA referente ao 3.º trimestre de 2017 (1709T), no montante de € 45.708,38 (cf. Documento 3 que se junta e dá como reproduzido),

- ato de liquidação adicional de IVA n.º 2021..., referente ao 4.º trimestre de 2017 (1712T), no montante de € 46.153,87, bem como a correspondente demonstração de acerto de contas, nos termos da qual se apurou imposto a pagar no referido montante (cf. Documento 4 que se junta e dá como reproduzido), e, bem assim, o

- ato de liquidação de juros de IVA referente ao 4.º trimestre de 2017 (1712T), no montante de € 7.060,90 (cf. Documento 5 que se junta e dá como reproduzido),

2.

totalizando, assim, o montante global a pagar de € 486.969,60, o que faz nos termos e com os fundamentos seguidamente expostos:

- a. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, constituída em 5 de julho de 2017, que se dedica à exploração agrícola, bem como à prestação de serviços, consultoria técnica agrícola e comercialização de produtos agrícolas e fitofármacos (cf. Documento 7 que se junta e dá como reproduzido). 7.º A Requerente encontra-se registada para o exercício da sua atividade, cujo início se reporta a 11 de julho de 2017, com o CAE 01261 - Olivicultura, sendo que:
(i) à data dos factos em apreço (2017) estava enquadrada, em sede de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral; (ii) estando, enquanto sujeito passivo de IRC, sujeita ao regime geral de determinação do lucro tributável, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, ambos do Código do IRC. 8.º No decurso de 2020, a Requerente foi objeto de uma ação de inspeção tributária credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2020..., de 12 de março, com despacho da mesma data do Chefe da Divisão de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Beja, visando o controlo e fiscalização do cumprimento das respetivas obrigações declarativas (cf. a pág. 6 do Documento 6 que se junta e dá como reproduzido).
- b. A referida inspeção incidiu sobre o período de 2017, revestindo natureza interna e âmbito parcial, visando a fiscalização e controlo em sede de IVA, IRC, e retenções na fonte deste último imposto.
- c. No âmbito do referido procedimento, a Requerente foi notificada de dois pedidos de elementos/informações aos quais prontamente respondeu, em respeito pelo dever de colaboração recíproca que deve imperar na relação jurídica tributária, cabendo salientar que a Requerente sempre diligenciou no sentido de reunir e entregar aos Serviços de Inspeção Tributária todos os elementos requisitados.
- d. Através do Ofício n.º..., de 19 de novembro de 2021, a Requerente foi notificada do projeto de relatório de inspeção tributária, contendo as correções projetadas pelos Serviços de Inspeção Tributária para o período inspecionado

(2017), bem como para, querendo, exercer o seu direito de participação no procedimento, na modalidade de audição prévia, em conformidade com o disposto no artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”) e, bem assim, no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) (cf. Documento 8 que se junta e dá como reproduzido).

- e. Do projeto de relatório de inspeção tributária notificado à Requerente resultaram correções a si desfavoráveis, de cuja enunciação a Requerente ora se dispensa, por forma a não agastar este Tribunal arbitral com a mera repetição de factos e elementos sobre os quais terá de se pronunciar adiante.
- f. Por não se conformar com as correções projetadas pelos Serviços de Inspeção Tributária, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia em 9 de dezembro de 2021 (cf. Documento 9 que se junta e dá como reproduzido).
- g. Sem prejuízo da argumentação expendida pela Requerente em sede de audição prévia, os Serviços de Inspeção Tributária consideraram que aquela “não [trouxe] ao processo factos ou dados novos passíveis de alterar as conclusões já apuradas, pelo que são de manter as correções técnicas propostas em sede de IRC, IVA e RFIRC, no exercício de 2017” (cf. o parecer do chefe de equipa, que é parte integrante do relatório de inspeção tributária - citado Documento 6).
- h. Em consequência, a Requerente foi notificada, através do Ofício n.º..., de 14 de dezembro de 2021, do relatório final de inspeção tributária, contendo as correções resultantes da análise levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária, sintetizadas, em traços gerais, na tabela abaixo (cf. citado Documento 6):

Imposto	Identificação no relatório de inspeção tributária
Montante (€)	
IRC	

(correções à matéria tributável)	Ponto III.1.1.
451.520,54	
IVA	
(imposto em falta)	Ponto III.1.2.
326,267,37	

- i. Posteriormente, a Requerente foi notificada dos atos de liquidação adicional de IRC e IVA acima referidos, cuja fundamentação consiste nas conclusões alcançadas em sede inspetiva.
- j. Sem prejuízo da sua discordância face às correções operadas, a Requerente procedeu, ao abrigo do princípio solve et repete, ao pagamento do imposto adicionalmente liquidado (cf. Documento 8 que se junta e dá como reproduzido).
- k. No entanto, por discordar das correções preconizadas pelos Serviços de Inspeção Tributária, refletidas nos atos tributários acima identificados (cf. citados Documentos 1 a 5), que a Requerente considera estarem irremediavelmente feridos de ilegalidade, vem a mesma apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral, tendo em vista a anulação dos mesmos, com base nos argumentos de direito seguidamente expostos.
- l. Alega igualmente pela verificação dos pressupostos de que depende a admissibilidade da cumulação de pedidos no presente caso, afigurando-se assim admissível que a Requerente peticione a anulação dos atos tributários de liquidação acima de IRC e IVA acima referidos, ambos respeitantes ao período de 2017, o que desde já se requer, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do RJAT.

Sumariza os principais argumentos da seguinte forma:

- m. com a celebração do contrato de opção de compra, a Requerente concordou em suportar todas as despesas derivadas da exploração olivícola incorridas pela B... durante a campanha, fixando-se como data de referência o dia 1 de janeiro de 2017;

-
- n. do mesmo modo, a Requerente adquiriu também o direito às consequentes receitas associadas com aquela exploração olivícola;
 - o. a Requerente nunca ignorou que parte das despesas em causa, redebitadas pela B..., são de facto anteriores à respetiva constituição - e, naturalmente, à sua entrada em atividade -, o que é apenas normal dado que aquela entidade se manteve a explorar o olival, a título transitório e para evitar a perda de produção;
 - p. a assunção dos gastos pela Requerente foi indispensável ao sucesso da atividade produtiva levada a cabo no olival implantado na herdade que veio a ser adquirida pela Requerente, sendo visível a conexão entre os gastos incorridos e os rendimentos que vieram, posteriormente, a ser sujeitos a imposto, todos relacionados com a atividade de exploração olivícola encetada pela Requerente, confirmando-se assim a sua dedutibilidade fiscal em sede de IRC;
 - q. no que respeita, por seu turno, ao IVA relativo aos serviços em causa, o mesmo é dedutível em virtude de ter sido incorrido em sede das designadas atividades preparatórias, que devem, à luz da jurisprudência do TJUE, conferir o direito à dedução em sede daquele imposto, porquanto a atividade principal é sujeita e não isenta de IVA;
 - r. no que respeita à aquisição do direito de opção de compra da herdade, os Serviços de Inspeção Tributária assumem uma errónea perceção dos contornos do negócio realizado, desde logo ao negarem tratar-se, face à natureza do bem transacionado, de uma aquisição de um ativo intangível, que ocasionou uma mais-valia na esfera da C..., não tributável em território português;
 - s. mesmo que se aceitasse o entendimento perfilhado pelos Serviços de Inspeção Tributária (i.e., de que se está perante uma prestação de serviços para efeitos de IVA), releva o facto de não nascer, do pacto de opção celebrado, qualquer direito sobre uma coisa (imóvel), mas antes um direito potestativo, titulado pela Requerente, de (poder) decidir unilateralmente sobre a conclusão de um contrato (ou seja, um direito sobre outra pessoa, singular ou coletiva);

- t. os Serviços de Inspeção Tributária confundem o propósito do contrato de opção de compra da herdade com o do CPCV também celebrado, ignorando que no âmbito do primeiro não releva qualquer intenção ou promessa de celebração de um negócio futuro incidente sobre bens imóveis, antes fazendo operar a transmissão de um direito ou posição jurídica a exercer sobre uma entidade;
- u. os Serviços de Inspeção Tributária laboram também em erro na identificação da operação ativa em causa, que qualificam como aquisição de imóveis.
- v. Ademais, os serviços qualificam como isenta de IVA a compra da herdade, que figura como operação passiva, não sendo assim relevante para a dedutibilidade do input de IVA, enviesando a lógica do imposto no caso concreto;
- w. se a Autoridade Tributária conclui pela ocorrência de uma prestação de serviços em sede de IVA, bem como em sede de retenção na fonte de IRC, não faz sentido não perfilhar diferente entendimento para efeitos da aceitação da dedutibilidade do gasto associado em sede de imposto sobre o rendimento;
- x. no que respeita ao imposto incorrido pela Requerente com a atividade de notariado com a aquisição de imóveis, deve igualmente concluir-se pela dedutibilidade do imposto suportado (IVA), uma vez que não opera qualquer exclusão do direito à dedução relacionado com operações passivas (e, no caso, isentas de IVA), mas apenas relacionado com operações ativas realizadas pelo sujeito passivo – as quais, no caso da Requerente, são todas sujeitas e não isentas de imposto;
- y. por fim, no que concerne à dedutibilidade do IVA incorrido com a liquidação da função financeira devida pela aquisição da herdade, mais uma vez a Autoridade Tributária confunde as operações subjacentes ao acordo com aquisição de opção, com a aquisição da herdade propriamente dita, que consubstanciam operações independentes e distintas;
- z. assim, não tendo resultado do acordo celebrado entre a Requerente, a B... e a C..., a aquisição de um qualquer ativo fixo tangível, não pode aplicar-se o quadro jurídico-regulador suscitado pela Autoridade Tributária, pelo que

também não pode aceitar-se a conclusão no sentido de que o montante de € 236.989,53 não é dedutível, em sede de IRC, do mesmo modo que, novamente, o raciocínio operado em sede de IVA enferma de erro, na medida em que os Serviços de Inspeção Tributária ignoram que as operações ativas realizadas pela Requerente são todas sujeitas e não isentas de IVA.

aa. Ante o exposto, por não se conformar com os atos tributários acima devidamente identificados, vem a Requerente apresentar o presente Pedido de Constituição de Tribunal Arbitral.

2. A Autoridade Tributária, na sua resposta, defende a legalidade dos atos tributários praticados e alega, em síntese, o seguinte:

POR EXCEÇÃO - Cumulação ilegal de pedidos

- a. No que respeita à cumulação de pedidos, dispõe o art. 3º do RJAT que a mesma é admissível relativamente a diferentes actos quando esteja em causa a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e a aplicação e interpretação dos mesmos princípios ou regras de direito.
- b. Sucede, todavia, que as liquidações, embora com origem na mesma acção inspectiva, e independentemente de respeitarem a impostos distintos, implicam a apreciação de princípios e regras de direito distintas quanto às correcções controvertidas, com as especificidades próprias dos impostos em causa nos autos.
- c. Como tal, entende-se que deve a presente cumulação de pedidos ser julgada ilegal, com as devidas e legais consequências.

POR IMPUGNAÇÃO

- d. Quanto aos factos com interesse para a boa decisão da causa, atento o alegado pelas partes e a prova documental junta, verifica-se que a Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral invoca matéria de facto e meios de prova que foram já objeto da devida análise em sede inspectiva.
- e. Assim sendo, reitera-se tudo quanto se disse no RIT, para cujo teor se remete e que passa a fazer parte integrante da presente Resposta.

-
- f. O mesmo sucede com as questões de direito pertinentes à apreciação da causa, as quais foram desenvolvidas em sede de RIT, para cujo teor igualmente se remete, não existindo questões novas a considerar.
- g. Vejamos, pois, a factualidade pertinente bem como o respectivo enquadramento jurídico-tributário.
- h. A requerente é uma sociedade por quotas, constituída em 2017-07-05, com o objeto social de “Exploração agrícola. Prestação de serviços, consultoria técnica agrícola e comercialização de produtos agrícolas e produtos fitofarmacos.”
- i. A sociedade constituída inicialmente com o capital de 50.000,00 €, apresenta atualmente capital social de 4.000.000,00 €, constituído por 2 quotas, detidas, na proporção de 50%, por cada um dos sócios, D... SGPS, Lda., NIPC ... (2.000.000,00 €) e E... Unipessoal, Lda., NIPC ... (2.000.000,00 €), ambos com sede fiscal declarada em Rua ... Beja, ...-... Beja, após aumentos de capital ocorridos em 2019-07-10 no montante de 1.950.000,00 €, e em 2020-06-17 no montante de 2.000.000,00 €, subscrito e realizado em numerário pelas sócias, "E... Unipessoal, Lda" e "D..., SGPS, Lda", com, respetivamente, 975.000,00 € e 1.000.000,00 €, cada uma, em reforço das suas quotas.
- j. A Requerente declarou início de atividade à data de 2017-07-11, e encontra-se registada pelo exercício da atividade principal de “Olivicultura”, correspondente ao código da Classificação das Atividades Económicas (CAE) 01261.
- k. A Requerente obriga-se com a intervenção de um gerente. Encontram-se legalmente mandatados para o exercício das funções de gerência, F..., NIF..., e G..., NIF... . É Contabilista Certificado (CC), H..., NIF..., função que desempenha desde a data de início de atividade da Sociedade.
- l. As operações em causa foram detetadas, no âmbito do procedimento inspetivo aberto ao abrigo da ordem de serviço nº OI2020..., motivada pelo controlo das obrigações declarativas dos sujeitos passivos que efetuaram transferências transfronteiras para destinos com regime de tributação privilegiada.

- m. Transcreve-se do RIT o teor das correções efetuadas.
- n. Relativamente às questões de facto e de direito sob apreciação nos presentes autos de processo arbitral, impugna-se o aduzido pela Requerente,
- o. Reiterando-se quanto se disse em sede de RIT, quer quanto à factualidade subjacente às operações controvertidas, quer quanto ao enquadramento jurídico-tributário das mesmas.
- p. Nos termos supra expostos, devem as liquidações controvertidas manter-se na ordem jurídica por consubstanciarem uma correta aplicação do direito aos factos.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 02-05-2022, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 04-05-2020. Em 22-06-2022, 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 como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, em 22-06-2022, 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 12-07-2022, tendo sido proferido despacho arbitral em 12-07-2022 em cumprimento do disposto no artigo 17º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.

A AT apresentou a sua Resposta, em tempo, em 12-09-2022.

Em 22-09-2022 foi nomeado um novo árbitro.

Em 11-11-2022 foi proferido Despacho arbitral com o seguinte teor:

«1. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito.

2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

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

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

Fixa-se o prazo de 5 (cinco) dias para as partes, querendo, se pronunciarem. Notifiquem-se as partes do presente despacho.»

Em 04-01-2022 foi proferido o seguinte Despacho Arbitral:

«a. No presente processo a Requerente apresenta 3 pedidos: (1) o primeiro respeitante à celebração do contrato de opção de compra; (2) o segundo respeitante à aquisição do direito de opção de compra de uma herdade e (3) o terceiro relativo à dedutibilidade do IVA incorrido com a liquidação da função financeira devida pela aquisição da herdade.

b. Nos termos do artigo 3.º, n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, “a cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”.

c. Decorre da análise deste Tribunal que os princípios e regras de direito aplicável à discussão da legalidade das liquidações de IRC e de IVA não são as mesmas - desta feita, a cumulação de pedidos não é admissível.

d. Não se tratando de uma irregularidade suprível, notifica-se a Requerente para indicar no prazo de 10 dias qual o pedido que pretende manter.

e. Prorroga-se o prazo para prolação da decisão por mais 2 meses (até ao dia 12/3/2023), ao abrigo do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, porquanto o Coletivo ainda se encontra a apreciar a cumulação de pedidos e os demais elementos de prova fornecidos pelas partes.»

A Requerente pronunciou-se em 19-01-2023.

POSTO ISTO:

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

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre decidir.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- a. A requerente é uma sociedade por quotas, constituída em 2017-07-05, com o objeto social de “Exploração agrícola. Prestação de serviços, consultoria

técnica agrícola e comercialização de produtos agrícolas e produtos fitofármacos.”

- b. A sociedade constituída inicialmente com o capital de 50.000,00 €, apresenta atualmente capital social de 4.000.000,00 €, constituído por 2 quotas, detidas, na proporção de 50%, por cada um dos sócios, D... SGPS, Lda., NIPC ... (2.000.000,00 €) e E... Unipessoal, Lda., NIPC ... (2.000.000,00 €), ambos com sede fiscal declarada em Rua ...- Beja, ...-... Beja, após aumentos de capital ocorridos em 2019-07-10 no montante de 1.950.000,00 €, e em 2020-06-17 no montante de 2.000.000,00 €, subscrito e realizado em numerário pelas sócias, "E... Unipessoal, Lda" e "D..., SGPS, Lda", com, respetivamente, 975.000,00 € e 1.000.000,00 €, cada uma, em reforço das suas quotas.
- c. A Requerente declarou início de atividade à data de 2017-07-11, e encontra-se registada pelo exercício da atividade principal de “Olivicultura”, correspondente ao código da Classificação das Atividades Económicas (CAE) 01261.
- d. A Requerente obriga-se com a intervenção de um gerente. Encontram-se legalmente mandatados para o exercício das funções de gerência, F..., NIF ..., e G..., NIF... . É Contabilista Certificado (CC), H..., NIF..., função que desempenha desde a data de início de atividade da Sociedade.
- e. As operações em causa foram detetadas, no âmbito do procedimento inspetivo aberto ao abrigo da ordem de serviço nº OI2020..., motivada pelo controlo das obrigações declarativas dos sujeitos passivos que efetuaram transferências transfronteiras para destinos com regime de tributação privilegiada.

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 Coletivo 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 seleccionar 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 considera provada ou não provada, 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”.

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

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

B.1. QUANTO AO MÉRITO

B.1.A. Da apreciação da exceção – impossibilidade de cumulação e respetivas consequências

Nos termos do artigo 3.º, n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, a “cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”.

De acordo com o que foi descrito acima, os princípios e regras de direito aplicável à discussão da legalidade das liquidações de IRC e de IVA não são as mesmas. Desta feita, a cumulação de pedidos não é admissível. Não se tratando de uma irregularidade suprável, foi a Requerente notificada para indicar o pedido a manter.

Em linha com o que defende Carla Castelo Trindade, caso o sujeito “não responda à notificação do tribunal arbitral (...) deverá ser absolvida a instância relativamente a todos os pedidos (...) podendo ser apresentadas novas petições no prazo de 1 mês a contar do trânsito em julgado da decisão de absolvição da instância” (Carla Castelo Trindade, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado, Coimbra: Almedina, 2016, p. 146).

Com efeito, nos termos do artigo no artigo 4.º, n.º 6, do CPTA, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, a cominação legal para a não indicação do pedido que o Requerente quer ver apreciado é a “absolvição da instância quanto a todos os pedidos”. Desta feita, tendo o Tribunal dado prazo ao Requerente para se pronunciar sobre o pedido que queria ver apreciado, foi referido o seguinte:

3. *“(...) à luz dos imperativos de economia processual, a Requerente remete para a referida resposta, cabendo apenas frisar que as correções apuradas na esfera da Requerente, na sequência da ação inspetiva levada a cabo, embora atinentes a diferentes impostos, resultaram de uma interpretação perfilhada pela Autoridade Tributária sobre a mesma realidade fática, em toda a linha tida como controversa por aquela, vislumbrando-se uma relação de (inter)dependência ou mesmo adjacência no âmbito da análise da conformidade face à lei dos atos de liquidação em crise,*

porquanto se impõe a análise dos mesmos instrumentos jurídicos (v.g., os contratos celebrados, juntos aos autos) para aferir da referida conformidade.

- 4. Adicionalmente, e independentemente da existência de uma norma que expressamente rege a cumulação de pedidos em sede arbitral, não pode perder-se de vista o disposto no artigo 104.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), em virtude de o pedido de pronúncia arbitral e a impugnação judicial consubstanciarem expedientes afins.*
- 5. De acordo com o referido preceito legal, “é admitida a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes atos (...) desde que, cumulativamente: a) Aos pedidos corresponda a mesma forma processual [o que, in casu, é incontroverso]; e b) A sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de facto ou o mesmo relatório de inspeção tributária, ou sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo”.*
- 6. De facto, a primeira das condições de verificação cumulativa está observada, ao passo que a apreciação a levar a cabo no presente caso tem por base o mesmo relatório de inspeção tributária, o que não oferece qualquer dúvida.*
- 7. No entanto, e caso decida o Tribunal pela efetiva cumulação ilegal de pedidos na situação sob análise, vem a Requerente indicar que é sua intenção manter o pedido de anulação do ato de liquidação adicional ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), o que se requer.*
- 8. Por seu turno, quanto ao pedido de anulação dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), antevê a Requerente a absolvição da instância quanto a este pedido, tendo aplicação o disposto no n.º 7 do artigo 4.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”)(1), que prevê que, nesse caso, “podem ser apresentadas novas petições no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado, considerando-se estas apresentadas na data de entrada da primeira, para efeitos de tempestividade da sua apresentação.”*

Assim quanto:

- a) ao pedido de anulação dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”);
- b) ao pedido de anulação dos atos de liquidação adicional de IRC, quanto às retenções na fonte respeitantes quanto ao pagamento pelo Sujeito Passivo a entidade não residente, no período de 2017, de rendimentos no montante de 1.300.000,00 €;

absolve-se a Requerida da instância, com as legais consequências, prosseguindo esta arbitragem quanto à anulação do ato de liquidação adicional ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”).

B.1.B. Da natureza da regra de dedutibilidade dos gastos em sede de IRC

A análise jurídica em questão foi já objeto de várias decisões do CAAD, as quais naturalmente beneficiam a presente análise pela exposição técnica aportada.

Sem prejuízo do que acima se refere relativamente ao entendimento de ambas as Partes, para efeitos de pronúncia do presente Tribunal, importa saber se do contraditório realizado existe prova bastante de que os gastos em crise determinam a anulação das respetivas liquidações aqui identificadas, com referência à sua dedutibilidade em sede de IRC, respeitante ao período de tributação de 2017 da Requerente.

Dispõe o art.º 23.º, n.º 1 do Código do IRC que *"são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC"*.

Se até à introdução da redação do art.º 23.º do Código do IRC dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, a norma em causa referia expressamente o conceito de *indispensabilidade* do gasto para efeitos da sua dedução em sede de determinação do lucro tributável, tal conceito deixou de ter expressa previsão legal.

Tal não significa, contudo, que não se deva admitir atualmente o conceito de *indispensabilidade* para efeitos de apuramento de um gasto como dedutível para efeitos

fiscais. Na verdade, volvidos cinco anos da introdução da nova redação do artigo 23.º do Código do IRC, a doutrina e jurisprudência (judicial e arbitral) continuam a defender a presença deste conceito, admitindo como gasto dedutível para efeitos de determinação da matéria coletável, *«todo o gasto decorrente da gestão realizado na prossecução do objeto societário, excluindo-se assim todo o gasto que seja estranho a tal prossecução.»*

Neste sentido, pode ler-se na Decisão prolatada no Processo n.º 398/2020-T que *«A exclusão, propositada, da menção comprovadamente sejam indispensáveis», não significa uma alteração radical nas regras da dedutibilidade. A doutrina considera que é bastante consensual que a indispensabilidade dos gastos deve, num plano geral, ser entendida como considerando dedutíveis aqueles que sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das respetivas atividades. De facto, não se eliminou toda a subjetividade que poderia existir com a anterior redação, pois a relevância fiscal de um gasto continuará a depender de uma ponderação de critérios, tais como, a prova da sua necessidade, adequação, ou da produção do resultado, sendo que a falta geral dessas características gera a dúvida sobre se é um gasto efetivamente incorrido no interesse da empresa e, como tal, se estamos perante um gasto aceite fiscalmente ou não.»* Conclui assim que *«Um dos objetivos destes limites à dedutibilidade dos gastos consiste em impedir eventuais situações de abuso fiscal, daí que o legislador tenha estabelecido uma lista exemplificativa de gastos dedutíveis por forma a limitar as reduções indevidas de impostos, ou estaria aberto o caminho à prossecução de interesses alheios, mormente dos sócios em detrimento dos da empresa, resultando numa violação do princípio da tributação do lucro real.»*

Assim, no seguimento do que se refere na Decisão prolatada no Processo n.º 33/2018-T deste Tribunal: *«há que concluir que a relevância fiscal de um gasto depende unicamente da sua conexão com a atividade da empresa, independentemente do mérito da opção de gestão empresarial que tenha sido seguida na assunção desse encargo, havendo apenas de afastar-se os gastos que tenham sido determinados por outras motivações.»*

Entendimento que se afigura em linha com o já propugnava o Supremo Tribunal Administrativo [Acórdão de 30 de novembro de 2011, prolatado no processo n.º 0107/11] quando refere, *«Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os atos abstratamente subsumíveis num perfil*

lucrativo. (...) O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade da empresa.»

No entendimento de MOURA PORTUGAL², «*Os custos indispensáveis equivalem, assim, aos gastos contraídos no interesse da empresa. A dedutibilidade fiscal do custo deve depender apenas de uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se “sempre que – por funcionamento da teoria da especialidade das pessoas coletivas – as operações societárias se insiram na sua capacidade, por subsunção ao respetivo escopo societário e, em especial, desde que se conectem com a obtenção de lucro ainda que de forma indireta ou mediata”*».

Sendo que, por lucro deverá entender-se «*(...) o resultado ou produto líquido de uma actividade produtiva, que tem a natureza de uma compensação líquida, por se tratar de retribuição que já vem depurada de todos os custos correlativos.*»³ Nesta senda, e nas palavras de VÍTOR FAVEIRO, os custos assim apurados apenas poderão «*ser objeto de correção direta, (...) quando se trate de factos que, por natureza e univocidade se evidenciem objetivamente como estranhos ao objeto e ao fim económico e gestor global da empresa.*»⁴

Perante o exposto, é possível afirmar que o regime que decorre atualmente do artigo 23.º do Código do IRC norteia a dedutibilidade de gastos através de dois critérios: um de natureza formal, através do qual se exige que os gastos ou perdas tenham um suporte documental adequado, em conformidade com o disposto no n.º 3 do referido artigo; e outro de natureza material, nos termos do qual se exige que os gastos ou perdas tenham sido «*incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*» [cf. artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC].

² Cfr. MOURA PORTUGAL, ANTÓNIO, in «A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa», Coimbra Editora, 2004, p. 116.

³ Cfr. MOURA PORTUGAL, ANTÓNIO, in «A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa», Coimbra Editora, 2004, p. 63.

⁴ Cfr. VÍTOR FAVEIRO, in «O Estatuto do Contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito», Coimbra, 2002, pp. 847-848.

A par das conclusões expendidas anteriormente, *«só perante normas expressas e uma motivação intrínseca se poderá afastar a dedutibilidade de custos contabilísticos que preencham os requisitos legais do citado artigo 23.º do CIRC»*⁵

Deste modo⁶, a não dedutibilidade de um gasto para efeitos fiscais terá de *«passar no teste da “motivação”*», sendo que para efeitos de consideração da referida não dedutibilidade *«tem de ser visível e identificável o interesse fiscal específico que se visa acautelar. Ora se esta exigência recai sobre o legislador, mais se justifica que na tarefa de aplicação do preceito ao facto concreto o julgador tenha presente que está a aplicar uma norma que constitui uma exceção à regra geral de identidade conceptual entre custos contabilísticos e custos fiscais.»*

Neste sentido, cabe igualmente acolher o entendimento de acordo com o qual *«Só respeitando estes requisitos e fazendo um uso restritivo da limitação à dedutibilidade dos custos para efeitos fiscais se respeitarão o princípio da tributação pelo lucro real e o princípio segundo o qual a conexão dos custos com a atividade do contribuinte justifica a respetiva dedutibilidade.»*⁷

Desta forma, exposto o que se deve entender por *gasto fiscal* para efeitos de apuramento do lucro tributável, em sede de IRC, bem como das exigências que a aplicação do artigo 23.º-A do Código do IRC reclama em sede da própria construção e funcionamento do ordenamento jurídico-tributário, nomeadamente do respeito pelo princípio da tributação pelo rendimento real, importa analisar o caso concreto.

O art.º 23.º-A do Código do IRC tem funcionado como uma espécie de *cláusula geral antiabuso invertida*, na medida em que não se exige à Administração Tributária um concreto dever de fundamentação quanto à exclusão de dedutibilidade de um determinado gasto para efeitos de apuramento do lucro tributável, que de resto deve pautar toda a sua atuação.

Estão em causa os montantes relacionados com a celebração do contrato de opção de compra, que a Requerente concordou em suportar todas as despesas derivadas da exploração olivícola incorridas pela B... durante a campanha, fixando-se como data de referência o dia 1 de janeiro

⁵ Cfr. MOURA PORTUGAL, ob.Cit., p. 104.

⁶ Cfr. MOURA PORTUGAL, ob.Cit., p. 302.

⁷ Cfr. MOURA PORTUGAL, ob.Cit., p. 350.

de 2017, sendo que, do mesmo modo, a Requerente adquiriu também o direito às consequentes receitas associadas com aquela exploração olivícola.

É um facto que a Requerente nunca ignorou que parte das despesas em causa, redebitadas pela B..., são de facto anteriores à respetiva constituição - e, naturalmente, à sua entrada em atividade -, o que é apenas normal dado que aquela entidade se manteve a explorar o olival, a título transitório e para evitar a perda de produção, mas a assunção dos gastos pela Requerente foi indispensável ao sucesso da atividade produtiva levada a cabo no olival implantado na herdade que veio a ser adquirida pela Requerente, sendo visível a conexão entre os gastos incorridos e os rendimentos que vieram, posteriormente, a ser sujeitos a imposto, todos relacionados com a atividade de exploração olivícola encetada pela Requerente, confirmando-se assim a sua dedutibilidade fiscal em sede de IRC.

E isto abrange todos os elementos apreciados no RIT, a saber:

- a) A consideração de gastos inerentes a despesas redebitadas cuja data reporta a data anterior à data de início de atividade;
- b) A consideração de gastos do período ao invés de ativos depreciables;
- c) As depreciações inerentes a atividades sujeitas mas isentas.

Pretendendo-se aferir da respetiva dedutibilidade, o mesmo é dizer que se se considera ou não que os referidos gastos foram incorridos no interesse da empresa e na prossecução da respetiva atividade.

Ora, da análise efetuada aos factos apresentados, e atentos os requisitos de aplicação do artigo 23.º do Código do IRC, não se revela possível o afastamento de que os mesmos foram incorridos no interesse da empresa, sendo manifesta a sua adequação atendendo à regular prossecução do objeto societário (e portanto à atividade económica desenvolvida pela Requerente), não tendo ficado comprovada qualquer outra motivação.

Atendendo à natureza da argumentação suscitada pela Requerida, entende este Tribunal, na senda do entendimento exposto na Decisão prolatada no Processo n.º 102/2020-T do CAAD, que «*O artigo 23.º do CIRC não se reconduz a uma norma antiabuso, que pudesse ser utilizada em substituição do artigo 38.º, n.º 2, da LGT (...)*» Na sequência da análise realizada

ao caso, concluiu então o Tribunal, com o qual se concorda, que *«Cada norma tem um conteúdo prescritivo diverso – e o art. 23.º do CIRC não funciona como uma norma anti abuso substitutiva daqueles outros preceitos.»*

Pelo que, *«Continuando na mesma linha de raciocínio do Acórdão 4/2/2020, emitido no processo 191/2019, deste Centro “O art. 23.º do CIRC limita o seu raio de ação à não dedução fiscal dos gastos assim contabilizados, mas que, quando contraídos (ou os investimentos efetuados) não se inserem no interesse económico da Sociedade, mas servem interesses extra societários, dos administradores ou de terceiros. Suponhamos que uma Sociedade suporta os juros de um financiamento por si contraído para efetuar um investimento apenas em benefício privado de um sócio ou administrador (e isso não é reconduzido a um rendimento em espécie da pessoa singular). Ou que se financia na banca para entregar essa quantia financeira a terceiro, sem qualquer contrapartida, fora do grupo ou fora do seu objeto social. Nesses casos, os juros que vier a suportar com esses fundos não são fiscalmente dedutíveis porque não foram (ab initio e para sempre) aplicados na exploração da Sociedade.”*

Sobre o caso dos autos, não há convicção deste Tribunal de que as operações económicas subjacentes se reconduziram a esquemas abusivos para obtenção de ganho fiscal. Sendo este o entendimento da Requerida, que aliás é bem expresso na ordem de serviço n.º OI2020... – motivada pelo controlo das obrigações declarativas dos sujeitos passivos que efetuaram transferências transfronteiriças para destinos com regime de tributação privilegiada – a fundamentação deveria recair no artigo 38.º, n.º 2 da LGT e não no art.º 23.º do Código do IRC.

Sendo assim, não se atribui ao sucesso ou insucesso financeiro das operações em causa, bem como aos restantes apresentados, prova suficiente para desconsiderar os gastos efetivamente incorridos.

A argumentação exposta basta para se proceder à anulação da liquidação impugnada quanto à liquidação adicional de IRC em análise e admitida, com as demais legais consequências. Não é, assim, necessário explorar os demais argumentos expostos pela Requerente.

B.1.C. Juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda a condenação da AT no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Nos termos do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, implicando o pagamento de juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

Julgando-se procedente o pedido, procede o pedido de juros indemnizatórios.

C. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Absolve-se da instância a Requerida quanto aos pedidos de anulação dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao pedido de anulação dos atos de liquidação adicional de IRC, quanto às retenções na fonte respeitantes quanto ao pagamento pelo Sujeito Passivo a entidade não residente, no período de 2017;
- b) Julgar procedente o pedido de anulação ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2021..., referente ao período de 2017, no que concerne aos gastos e depreciações efetuados no mesmo ano e indicados no pedido, com as legais consequências quanto aos juros indemnizatórios.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **486.969,60**, 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 € **7.650,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi julgado procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 7 de julho de 2023

O Árbitro Presidente,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

O Árbitro Vogal

(Victor Simões)

O Árbitro Vogal

(Sofia Quental)