

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1293/2024-T

Tema: IRC – depreciações de equipamento e gastos com rendas não dedutíveis

SUMÁRIO

- I. Considerando que a atividade do sujeito passivo não se insere na indústria transformadora, a taxa de depreciação de referência para efeitos de IRC prevista no código 0470 da Tabela I anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009 (12,5%) não é aplicável às máquinas por si utilizadas na respetiva atividade.**
- II. Para efeitos do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, não são dedutíveis os gastos associados a atos desconformes com o escopo social, aqueles que não se inserem no interesse da sociedade (cfr. Acórdão do STA, de 30/11/2011, recurso n.º 107/11).**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha (presidente), Gaspar Vieira de Castro e Jorge Belchior de Campos Laires (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., LDA. (“Requerente”),** contribuinte n.º..., com sede no ..., ...-... ..., da união de freguesias de ..., ... e ..., concelho de ..., distrito de Guarda, veio, nos termos do

1.

disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) contra as seguintes liquidações de IRC: **i)** Liquidação n.º 2024... e Demonstração de Acerto de Contas n.º 2024... e respetivos juros compensatórios relativos ao ano de 2021, no valor total de 55.221,77 Euros, e **ii)** Liquidação n.º 2024... e Demonstração de Acerto de Contas n.º 2024... e respetivos juros compensatórios relativos ao ano de 2022, no valor total de 44.671,07 Euros.

2. É demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante “AT” ou “Requerida”).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 04/12/2024, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à AT.
4. Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º, todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros signatários em 27/01/2025, sem oposição das partes.
5. O Tribunal Arbitral foi constituído em 14/02/2025. Nesse dia a Requerida foi notificada para apresentar a resposta ao PPA a que se refere o artigo 17.º do RJAT.
6. Em 19/03/2025 a Requerida apresentou a resposta ao PPA e juntou aos autos o Processo Administrativo.
7. Em 09/05/2025 realizou-se a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, tendo sido inquiridas as testemunhas arroladas pela Requerente. Nessa mesma reunião, o Tribunal notificou as partes para apresentarem alegações finais escritas (simultâneas) no prazo de 10 dias.
8. O Requerente e a Requerida apresentaram alegações em 20/05/2025 e 21/05/2025, respetivamente.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.
2. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado em 04/12/2024, i.e., no prazo de 90 dias previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, correspondendo à data-limite de pagamento da liquidação mais antiga, no caso o dia 10/09/2024.
3. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
4. Não se verificam nulidades. As partes não suscitaram exceções.

III. QUESTÕES A DECIDIR

1. A Requerente contesta as liquidações adicionais de IRC relativas aos anos de 2021 e 2022, com base nas seguintes correções feitas pela AT ao lucro tributável:
 - (i) Depreciações e amortizações não aceites como gasto fiscal, no valor de € 125.488,65 (2021) e € 88.488,65 (2022);
 - (ii) Gastos com rendas considerados não dedutíveis, no valor de € 106.620,00 (2021) e € 106.485,00 (2022).
2. No que se refere à primeira correção, a AT considerou que os bens em causa (máquinas da linha de triagem) deveriam ser depreciados à taxa de 12,5%, com base na Tabela I do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, e não à taxa de 20% adotada pela Requerente.
3. Quanto à segunda correção, a AT considerou que o gasto com o aumento de rendas de contratos de arrendamento não cumpre com o disposto no artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, ou seja, trata-se de um gasto que não visa “*obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”.
4. A Requerente peticiona a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.
5. São estas as questões que estão em causa no presente processo. Cumpre apreciar.

IV. MATÉRIA DE FACTO

a) Factos provados

1. A Requerente tem como objeto social a “*Escolha, comércio, importação e exportação de vestuário novo e usado*” (cfr. PPA e Relatório de Inspeção Tributária - RIT).
2. A Requerente tem como CAE principal: 46421 – R3 – Comércio por grosso de vestuário e de acessórios, e CAE secundário: 47711 – R3 – Comércio a retalho de vestuário para adultos, em estabelecimentos especializados (cfr. PPA e RIT).
3. A atividade da Requerente consiste na recuperação de roupa usada, que é comprada por atacado e trazida até às instalações da Requerente onde é depositada (cfr. alegação da Requerente e depoimento das testemunhas).
4. Estes sacos não contêm apenas roupa, mas também calçado, brinquedos, facas e outros objetos (cfr. alegação da Requerente e depoimento das testemunhas).
5. Esta roupa é despejada numa máquina, a qual inicia um processo de seleção, separando por peça de roupa, separando igualmente os objetos que não consistam em roupa, nomeadamente calçado e brinquedos (cfr. alegação da Requerente e depoimento das testemunhas).
6. A maquinaria utilizada não procede a qualquer transformação nas roupas, nem sequer à respetiva lavagem, procedendo unicamente à separação das peças de roupa por tipo, auxiliando os empregados da Requerente na triagem das mesmas (cfr. alegação da Requerente e depoimento das testemunhas).
7. Concluído o processo de triagem, procede-se ao embalamento e posterior venda, sendo o principal mercado os países africanos (cfr. depoimento das testemunhas).
8. A Requerente depreciou as máquinas à taxa de 20%, reconhecendo nos respetivos lucros tributáveis para os períodos de 2021 e 2022, os gastos fiscais referentes àquelas depreciações, no montante de € 334.636,40 e € 297.636,40, respetivamente (cfr. RIT).
9. A AT considerou, em sede de inspeção tributária, que os bens em causa deveriam ser depreciados à taxa de 12,5%, com base na Tabela I do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, e não à taxa de 20% adotada pela Requerida (cfr. RIT).

10. Nesse sentido, considerou, para os anos de 2021 e 2022, depreciações não aceites como gasto fiscal, no valor de € 125.488,65 e € 88.488,65, respetivamente (cfr. RIT).
11. A Requerente exerce a sua atividade em pavilhões (bens imóveis urbanos) localizados em ..., ..., propriedade do seu sócio-gerente (cf. RIT)
12. Para a utilização desses pavilhões foram celebrados entre a sociedade e o sócio contratos de arrendamento (cfr. RIT).
13. Em todos estes contratos constava as seguintes cláusulas: *“o contrato é feito pelo prazo de um ano, automaticamente renovável por iguais períodos enquanto não for denunciado nos termos da lei, tendo o seu início em (...), renovando-se automaticamente e tacitamente, por iguais e sucessivos períodos, podendo ser denunciado, resolvido ou revogado nos termos da lei”*; *“o presente contrato é feito segundo o Novo Regime do Arrendamento Urbano, definido pela Lei n.º 6/2006, de 27 de fevereiro”* (cfr. RIT, não tendo este facto sido contestado pela Requerente).
14. Estes contratos foram sujeitos às seguintes alterações, conforme quadro constante do RIT:

Contrato	Referência	Artigo(s) Matricial(is)	INÍCIO CONTRATO	VALOR RENDA INICIAL	1.ª ALTERAÇÃO		2.ª ALTERAÇÃO		3.ª ALTERAÇÃO	
					DATA	VALOR	DATA	VALOR	DATA	VALOR
1420548	10 Edifícios		01/04/2017	1 000,00 €	01/01/2020	3 750,00 €	01/07/2020	5 750,00 €	01/01/2023	15 000,00 €
527808	Ampliação Produção		01/11/2015	250,00 €						
431093	Escritório		01/08/2014	500,00 €	13/12/2022	cessação de contrato				
431057	Venda Público		01/08/2014	500,00 €	14/08/2020	1 500,00 €				
430922	Produção		01/10/2012	4 000,00 €	01/01/2020	5 000,00 €	01/07/2020	7 000,00 €	01/01/2023	15 000,00 €

15. Nos exercícios de 2021 e 2022, a Requerente contabilizou na conta SNC "62611-Rendas de imóveis", gastos no montante total € 180.000,00 e € 179.500,00 (cfr. RIT).
16. As rendas efetivamente pagas ao proprietário nos anos de 2021 e 2022 foram de € 31.250,00 e € 20.000,00, respetivamente, e destinaram-se a pagar rendas de 2019 e 2020 (cfr. RIT).
17. As rendas referentes aos anos em causa no presente processo (2021 e 2022) não foram pagas ao proprietário, em virtude de dificuldades de tesouraria da Requerente (cfr. depoimento das testemunhas).

18. Em 15/03/2019 foi celebrado "Contrato de Constituição Legal do Direito de Superfície" no qual o sócio-gerente e proprietário constituiu o direito de superfície, a título gratuito, dos prédios com os artigos matriciais ... e ... da União das Freguesias de ..., ... e ..., a favor da Requerente (cfr. RIT).
19. A AT considerou, em sede de inspeção tributária, que as rendas em causa eram excessivas, bem como o gasto com rendas relativas aos prédios identificados no ponto anterior, tendo efetuados correções ao lucro tributável da Requerente, por violação do disposto no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, no valor de € 106.620,00, relativo ao exercício de 2021, e de € 106.485,00, relativo ao exercício de 2022 (cfr. RIT).
20. Em concreto, a AT não aceitou como gasto fiscal o acréscimo de renda resultante das sobreditas alterações, não aceitando como gasto fiscal, na sua totalidade, a renda relativa aos artigos matriciais referidos *supra* (cfr. RIT).
21. Estimou-se em 27% o peso dos artigos matriciais referidos, no total do contrato de arrendamento n.º ...(cfr. RIT).
22. Em resultado dos referidos ajustamentos ao lucro tributável da Requerente, foi emitida a Nota de Liquidação n.º 2024... e Demonstração de Acerto de Contas n.º 2024... e respetivos juros compensatórios relativos ao ano de 2021, no valor total de € 55.221,77, e a Nota de Liquidação n.º 2024... e Demonstração de Acerto de Contas n.º 2024... e respetivos juros compensatórios relativos ao ano de 2022, no valor total de € 44.671,07 (cfr. Processo Administrativo).
23. As datas-limite de pagamento das referidas liquidações foram os dias 10/09/2024 e 17/09/2024 para os exercícios de 2021 e 2022, respetivamente (cfr. demonstração de acerto de contas juntas pela Requerida).
24. A Requerente procedeu ao pagamento total do valor liquidado para 2021, e pagou parcialmente o valor de 2022, ao abrigo de pedido de pagamento em prestações (cfr. documentos n.ºs 9 e 10 juntos com o PPA, que está em consonância com a resposta da AT).

b) Factos não provados

Não ficou provado que o aumento significativo, e sucessivo, das rendas em 2020, no âmbito dos contratos de arrendamento celebrados com a Requerente, foi motivado por um interesse empresarial da Requerente.

c) Motivação quanto à matéria de facto

1. Cabe ao Tribunal seleccionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
2. Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
3. Os factos dados como provados que se relacionam com a natureza da atividade da Requerente e o trabalho realizado pelos equipamentos em questão sustentam-se no depoimento das testemunhas, em particular da testemunha B..., chefe de secção da Requerente, que foi bastante clara e credível no respetivo depoimento, embora todas as testemunhas arroladas tenham coincidido nos depoimentos (exceto a testemunha C..., mas porque o seu depoimento não se centrava nestes factos) .
4. A Requerente arrolou igualmente como testemunha. C..., engenheiro civil e perito avaliador, que foi responsável pela avaliação do valor de mercado das rendas dos imóveis em que a Requerente é arrendatária, com referência a 2024. Todavia, o Tribunal julgou não se tratar de um depoimento relevante para a matéria em discussão, considerando que (i) no presente processo a AT não colocou em causa a correspondência entre os valores praticados e o valor de mercado das rendas, circunstância que foi aliás reconhecida pela Requerente na reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, e (ii) tratar-se de um relatório com referência a 2024, sendo que o aumento das rendas ocorreu em 2020.

V. MATÉRIA DE DIREITO

A. Depreciações e amortizações não aceites como gasto fiscal

7.

Posição das partes

1. Conforme explanado no RIT, a AT considerou que a Requerente agiu em desconformidade com a lei ao depreciar as máquinas em questão à taxa de 20%, a qual resultou da aplicação do Grupo 3 (máquinas, aparelhos e ferramentas), Divisão I (ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento), da Tabela II anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.
2. Segundo a AT, *“como se depreende da leitura do artigo 5.º do citado Decreto Regulamentar, quando é aplicado o método da linha reta, a quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto do período de tributação é determinada, aplicando-se aos valores de aquisição ou produção as taxas de amortização específicas fixadas na tabela I anexa ao decreto regulamentar. Só quando estas não estiverem fixadas deverão ser aplicadas as taxas genéricas fixadas na tabela II. Ora, verifica-se que na Tabela I (Taxas Específicas), Divisão III (Indústrias Transformadoras), Grupo 3 (Calçado, vestuário e têxteis em obra), existe uma taxa para as "Máquinas e instalações industriais de uso específico" (código 0470) de 12,5 %. Assim, a quota máxima de depreciação obtém-se por aplicação dessa taxa ao valor de aquisição dos bens. Verifica-se, nos casos acima identificados, que as depreciações praticadas ultrapassaram esse limite, pelo que deverão ser corrigidas para efeitos fiscais”*.
3. A Requerente contesta esta posição, argumentando que a sua atividade não envolve transformação de bens, mas sim triagem e acondicionamento de roupa usada, o que a exclui do conceito de indústria transformadora, conforme definido pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) e pela própria descrição constante nos relatórios da AT.
4. Argumenta a Requerente que: *“consultando a ficha técnica do Instituto Nacional de Estatística, I.P. (INE), no que se refere à classificação portuguesa das atividades económicas, Revisão 3, na Secção C – Indústrias Transformadoras, é referido: a. As indústrias transformadoras caracterizam-se, em termos genéricos, como atividades que transformam, por qualquer processo (químico, mecânico, etc.), matérias-primas provenientes de várias atividades económicas (inclui materiais usados e desperdícios) em novos produtos. A alteração, renovação ou reconstrução substancial de qualquer bem,*

considera-se parte integrante das indústrias transformadoras. No âmbito das indústrias transformadoras as unidades, no exercício da sua atividade. (...) Por outro lado, na mesma ficha técnica, na classificação 13 – Fabricação de Têxteis, é referido que: a. Compreende a preparação de fibras têxteis (descaroçamento, maceração, batadura, torcedura e carbonização), lavagem, penteação, fição, retorcedura, tecelagem de lãs, algodão, linho, juta, cânhamo, rami, pêlos, fibras artificiais e sintéticas. Compreende também o acabamento de têxteis (branqueamento, tingimento, estampagem, texturização, etc.), confeção de têxteis para o lar e outros artigos têxteis. (...) Não inclui: a) Confeção de vestuário (14); b) Fabricação fibras sintéticas (2060); (...) Sendo que, as outras subdivisões da divisão 13, nada têm a ver com atividade da requerente. (...) Por outro lado, consultando a mesma ficha técnica, verificamos que relativamente à roupa, há a subdivisão 14 - CONFECÇÃO DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO, EXCEPTO ARTIGOS DE PELE COM PÊLO, que; (...) Compreende a fabricação de artigos de vestuário para homem, mulher e criança, feito em série ou por medida, qualquer que seja o fim (passeio, trabalho, desporto, etc.). Os materiais utilizados podem apresentar-se como tecido grosseiro, tecido fino, tecido de malha, couro, renda ou não tecidos, revestidos ou impregnados de borracha ou matérias plastificadas. Inclui-se aqui a fabricação de acessórios de vestuário em qualquer material”.

5. Argumenta a Requerente, com base no referido, que a sua atividade nunca poderá ser enquadrada numa das atividades de “Indústrias Transformadoras” e que os próprios Serviços de Inspeção Tributária, dentro da análise que fazem, entram em contradição com o enquadramento da atividade da Requerente e o enquadramento que fazem para efeitos de Depreciação dos Ativos Fixos Tangíveis.
6. Conclui a Requerente que, nos termos do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, e na ausência de taxa específica aplicável, devem ser utilizadas as taxas genéricas da Tabela II, sendo legítima a aplicação da taxa de 20% adotada pela empresa.

Apreciação

7. O artigo 5.º, n.º 1, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, dispõe o seguinte:
“No método da linha reta, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação é determinada aplicando-se aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º as taxas de depreciação ou amortização específicas fixadas na tabela I anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante, para os elementos do ativo dos correspondentes ramos de atividade ou, quando estas não estejam fixadas, as taxas genéricas fixadas na tabela II anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante”.
8. A AT considerou no RIT que a taxa de depreciação de 20%, tendo por base a Tabela II (Taxas Genéricas), só poderia ser aplicada caso não estivessem fixadas taxas específicas. Todavia, entende que na Tabela I (Taxas Específicas), Divisão III (Indústrias Transformadoras), Grupo 3 (Calçado, vestuário e têxteis em obra), existe uma taxa para as "Máquinas e instalações industriais de uso específico" (código 0470), que prevê a taxa máxima de 12,5 %.
9. Efetivamente, resulta da lei citada que as taxas específicas da Tabela I são de aplicação preferencial, sendo a Tabela II de aplicação supletiva.
10. Decorre da letra da lei que a Tabela I seja aplicada para os ativos correspondentes ao ramo de atividade em causa.
11. Segundo a AT, a Divisão aplicável seria a relativa às Indústrias Transformadoras. A Requerente contrapõe, alegando que a sua atividade não tem aí enquadramento.
12. Convoca-se, para o efeito, o disposto no artigo 11.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT), de que *“sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei”.*
13. Para efeitos de classificação da atividade da Requerente, julga-se adequado, com defende a Requerente, o recurso à ficha técnica do Instituto Nacional de Estatística, I.P. (INE), no que se refere à classificação portuguesa das atividades económicas, Revisão 3, nos termos da qual: *“as indústrias transformadoras caracterizam-se, em termos genéricos, como atividades que transformam, por qualquer processo (químico, mecânico, etc.), matérias-*

primas provenientes de várias atividades económicas (inclui materiais usados e desperdícios) em novos produtos. A alteração, renovação ou reconstrução substancial de qualquer bem, considera-se parte integrante das indústrias transformadoras (...)” (pág. 92, com sublinhado nosso).

14. Ficou assente na factualidade dada como provada que a Requerente não procede a qualquer transformação de matérias-primas em novos produtos, sendo que as máquinas em causa se limitam a auxiliar na triagem das roupas e outros objetos recolhidos.
15. E efetivamente, conforme também assente na factualidade, o CAE principal da Requerente respeita a “comércio por grosso de vestuário e de acessórios” e o CAE secundário a “comércio a retalho de vestuário para adultos, em estabelecimentos especializados”, realidades que a AT não contesta.
16. Em sede de alegações, a Requerida sustenta que: *“entre a matéria-prima “em bruto” inicial e a criação dos fardos finais para responder às encomendas dos clientes há todo um processo de efetiva transformação, que não corresponde à indústria têxtil como a vemos tradicionalmente, mas que não deixa de ter natureza de produção industrial, quer pelo processo de transformação necessário até se chegar ao produto final, perfeitamente distinto do produto inicial, o que distingue a atividade da Requerente de uma mera atividade comercial, quer pela necessidade do uso de máquinas para este processo de transformação, cumprindo, nesta parte, realçar que a testemunha também esclarece o Tribunal que este processo “sem essa máquina seria impossível, muito mais difícil e moroso”.*
17. Todavia, e como se depreende do conceito que nos é dado pela classificação das atividades económicas, a indústria transformadora implica (i) a transformação de matérias-primas provenientes de várias atividades económicas (inclui materiais usados e desperdícios) em novos produtos ou (ii) a alteração, renovação ou reconstrução substancial de qualquer bem.
18. O citado artigo 5.º elege como critério de aplicação das taxas da Tabela I o “ramo de atividade”, o que impõe necessariamente que se enquadre o sujeito passivo em função do seu ramo de atividade, sendo que, no caso, parece claro que a Requerente não se enquadra na indústria transformadora, nem a norma em causa pode ser interpretada analogicamente

no sentido de abarcar outras atividades que, em termos de desgaste dos equipamentos, se possam equiparar a essa indústria.

19. Cumpre notar que a correção operada pela AT assenta unicamente na premissa de que tais máquinas são classificáveis na Tabela I (Taxas Específicas), Divisão III (Indústrias Transformadoras), Grupo 3 (Calçado, vestuário e têxteis em obra), "Máquinas e instalações industriais de uso específico" (código 0470).
20. Contudo, tendo ficado demonstrado que a atividade da Requerente não se enquadra na indústria transformadora, conclui-se que a Requerente aplicou a taxa de 20% corretamente.
21. Pelo exposto, julga-se procedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IRC sindicadas, na parte relativa às depreciações e amortizações não aceites como gasto fiscal, no valor de € 125.488,65 (2021) e € 88.488,65 (2022).

B. Gastos com rendas considerados não dedutíveis

Posição das partes

22. Transcreve-se abaixo algumas partes relevantes da fundamentação invocada pela AT no RIT:

“O sujeito passivo necessita de instalações para exercer a sua atividade. Não tendo instalações próprias tem de recorrer a instalações de terceiros, no caso em concreto, a um terceiro que é também uma entidade relacionada, uma vez que o proprietário é ao mesmo tempo o único sócio e gerente da empresa.

Será normal que pela utilização das instalações o proprietário das mesmas, e independentemente ser ao mesmo tempo, proprietário da empresa, cobre uma renda pela utilização das mesmas.

No entanto, pelos motivos que a seguir serão expostos, consideramos que as rendas contabilizadas como gastos, são excessivas, sendo que, na parte respeitante aos aumentos

verificados, não se encontram devidamente fundamentadas para permitirem a sua dedutibilidade nos termos do artigo 23.º, n.º 1 do CIRC.

(...) no ano de 2020 os valores das rendas de três contratos de arrendamento foram atualizados, sendo que em dois contratos, por duas vezes no mesmo ano.

Estas atualizações são significativamente superiores às que resultariam da aplicação do coeficiente de atualização de rendas, previstas no Novo Regime do Arrendamento Urbano e pelo qual se regem os contratos efetuados pelo sujeito passivo.

Em 2023 houve nova atualização do valor dos contratos.

Não se identificaram na ação inspetiva anterior, nem foram apresentados pelo sujeito passivo, factos que justifiquem uma atualização tão significativa do valor das rendas, não se mostrando razoável.

Até porque, efetivamente os imóveis tiveram melhorias que os valorizaram, mas os gastos com essas melhorias foram suportados pela A..., Lda. e estão refletidos nos resultados tributáveis declarados, parecendo não fazer sentido ser agora onerada, via rendas a pagar, por essas melhorias.

Por outro lado, os valores pagos pelo sujeito passivo continuaram a ser muito inferiores aos valores estabelecidos nos contratos e inclusivamente aos valores das rendas contratados inicialmente.

(...) Existe uma divergência significativa entre o valor das rendas contabilizadas como gasto e as rendas pagas, como atrás foi referido.

(...)

Em 2019-03-15 foi celebrado "Contrato de Constituição Legal do Direito de Superfície" no qual a contribuinte D..., NIF ... constituiu o direito de superfície dos prédios com os artigos matriciais ... e ...(...) abrangidos pelo contrato de arrendamento n.º..., mas o sujeito passivo continuou a contabilizar os gastos com as rendas dos mesmos.

(...) Embora se aceite que o momento do pagamento das rendas possa diferir do momento em que ocorre o gasto, por falta de disponibilidade financeiras da empresa, não se identificam fundamentos para o aumento de gastos com rendas resultantes das alterações aos contratos.

O aumento do valor das rendas refletiu-se apenas num aumento de dívida ao sócio, sendo um gasto ainda não suportado e que se desconhece quando irá ser suportada.

Do atrás exposto conclui-se que os gastos com rendas, na parte em que excedem os montantes inicialmente contratados, não reúnem os pressupostos de dedutibilidade do artigo 23.º n.º 1 do CIRC”.

23. Em sede de Resposta, e para sustentar os fundamentos invocados no RIT, a Requerida resume a situação da seguinte forma:

“Os aumentos de renda verificados consequentes das atualizações efetuadas no ano de 2020, em relação aos valores inicialmente contratados até 2019, resultam nos seguintes montantes, relativamente ao:

Contrato de arrendamento n.º..., teve (i) um aumento inicial de 200,75% (resultante do aumento de renda mensal de €1.000,00 para €3.750,00) em 2020.01.01; (ii) e um aumento em 6 meses, entre 2020.01.01 e 2020.07.01 de 53,33% (resultante do aumento de renda mensal de €3.750,00 para €5.750,00) - ou seja, num espaço temporal de um ano a renda teve um aumento de 475% (resultante do aumento de renda mensal de €1.000,00 para €5.750,00)

Contrato de arrendamento n.º..., teve um único aumento de 200% (resultante do aumento de renda mensal de €500,00 para €1.500,00) em 2020.08.14;

Contrato de arrendamento n.º..., teve (i) um aumento inicial de 25% (resultante do aumento de renda mensal de €4.000,00 para €5.000,00) em 2020.01.01; (ii) e um aumento em 6 meses, entre 2020.01.01 e 2020.07.01 de 40% (resultante do aumento de renda mensal de €5.000,00 para €7.000,00) - ou seja, num espaço temporal de um ano a renda teve um aumento de 75% (resultante do aumento de renda mensal de €4.000,00 para €7.000,00).

24. A Requerente contrapõe alegando que:

“(…) em nenhum momento, pode dizer-se que esse normativo (o artigo 23.º, n.º 1) proíba os aumentos de gastos, neste caso as rendas.

Depois, atendendo à realidade da requerente, entendemos que a AT não fundamentou minimamente a sua discordância por não considerar os aumentos de renda como custo;

Limitou-se a afirmar que esses aumentos eram excessivos e depois avança com ilações, suposições e conclusões muito vagas e insuficientes para sustentar e fundamentar a sua posição; O facto de o Sr. D..., ser simultaneamente senhorio e sócio-gerente da requerente e de existirem rendas por pagar àquele, não permite fundamentar absolutamente nada, tratando-se tão somente de constatações, ponto final.

Importante mesmo, era que a AT tivesse demonstrado e provado que aqueles aumentos de renda não tinham sustentação no quadro da realidade dos arrendamentos daquele tipo de imóveis, na zona onde se encontram implantados;

A AT não só deveria tê-lo feito – conforme lhe impõe ónus da prova que sobre si impende – como tinha os meios, a informação e os recursos para o fazer.

(...) E de facto, a adequação e razoabilidade destes aumentos de renda, em relação à realidade dos arrendamentos na zona, podem ser plenamente confirmados através de relatório pericial de avaliação, levado a cabo pela empresa especializada em avaliações (...).

Apreciação

25. Cumpre em primeiro lugar referir que a correção operada tem como fundamento o não enquadramento dos gastos com o aumento de renda na regra geral de aceitação fiscal dos gastos prevista no artigo 23.º do CIRC.
26. Nessa medida, não está em causa uma correção em sede de Preços de Transferência, assente no artigo 63.º do Código do IRC, não obstante tratar-se de uma “operação vinculada”. Concretizando, a negação do custo não se funda num alegado incumprimento do princípio de plena concorrência, na medida em que não discute o “quantum” da renda acordada ou, de forma geral, de que não foram “*contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis*”.
27. E nessa medida, é à luz do disposto no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, e apenas no disposto nesta norma, que deve ser analisada a questão em disputa.

28. A redação em vigor à data dos factos, e ainda vigente, dispõe que *“para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”*. Recorde-se, para contextualizar, que a redação anterior à reforma de 2014 dispunha que: *“consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”*.
29. Escrevem António Martins, Cristina Sá e Daniel Taborda, in *“A dedutibilidade de gastos no IRC - uma análise económico-fiscal: “em face do vasto acervo doutrinal e jurisprudencial acumulado sobre este tema, e pelo menos de um ponto de vista normativo-doutrinal, fosse qual fosse a expressão legal consagrada (manter a do CIRC 2013, da Comissão de Reforma, ou a do CIRC 2014), entendemos que os gastos reconhecidos passam o teste do artigo 23.º, n.º 1, se forem incorridos ou suportados no âmbito do interesse social da empresa. Este interesse inclui todo o tipo de atividade que, desenvolvida no contexto dos fins empresariais, contribua direta ou indiretamente para gerar rendimento, do qual possa resultar, ainda que potencialmente, um excedente económico”* (sublinhado nosso).
30. Rui Marques assinala que, na atual formulação, *“acolhe-se uma aceção económica em lugar da fixação propriamente dita de uma definição ou do estabelecimento de um rol taxativo dos gastos e perdas fiscalmente dedutíveis. A dedutibilidade fiscal é uma decorrência do princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, mas não é exigido para a relevância dos gastos que eles tenham sido geradores de proveitos, sendo bastante que tenham sido suportados no interesse do sujeito passivo, com a intenção de obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”* (in Código do IRC Anotado e Comentado, com sublinhado nosso).
31. Prossegue o mesmo Autor dizendo que: *“bem se compreende que assim seja, em conciliação com o princípio do rendimento real das empresas (artigo 104.º, n.º 2 da Constituição) pois o sujeito passivo, maxime nas sociedades comerciais, visa o lucro, prosseguindo-o através da realização do seu objeto estatutariamente fixado, e devendo os gastos realizados estar afetos a um tal escopo, e não a fins estritamente pessoais ou externos. A dedutibilidade fiscal dos gastos depende pois da convocação de um juízo*

quanto à sua afetação ao interesse societário, ainda que, a jusante, em benefício dos sócios. A causa lucrandi mais não é do que o propósito de obtenção de rendimentos ou ganhos resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória (artigo 20.º, n.º 1), os quais, como componente positiva, integram afinal o lucro tributável, sujeito a imposto”.

32. Com relevância para a análise do caso, há ainda que considerar a jurisprudência emanada do STA (processo 01402/17, de 27/06/2018), que, não obstante proferida ainda com referência à redação anterior, tem plena atualidade:

“Quanto à indispensabilidade dos custos, como vem afirmando a doutrina de referência (António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa e Tomás de Castro Tavares, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Coletivas, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 7 a 180) e também a mais significativa jurisprudência, o conceito a que se reporta o art.º 23.º do CIRC tem sido ligado aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das atividades decorrentes ao seu escopo societário.

Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a atividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados.

Como ficou exarado no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 28.06.2017, proferido no recurso 627/16, «no entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adotar para efeito de averiguar da indispensabilidade de um custo (cfr. art. 23.º do CIRC na redação em vigor em 2001), a AT não pode sindicat a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade.

Assim, um custo ou perda será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efetuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa, e a AT apenas pode desconsiderar os que não se inscrevem no âmbito da atividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para

a prossecução de objetivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos)».

33. O Acórdão do STA, de 30/11/2011, recurso n.º 107/11, postula que: *“fora do conceito de indispensabilidade ficarão apenas os atos desconformes com o escopo social, aqueles que não se inserem no interesse da sociedade, sobretudo porque não visam o lucro”* (sublinhado nosso).
34. Conforme salienta Gustavo Lopes Courinha, *“o critério hoje relevante na lei é, portanto, o da exigência de uma relação entre o gasto e a atividade societária, como precisamente já sugeria a quase totalidade da jurisprudência fiscal que interpretava o termo indispensabilidade. (...) Visa-se, em qualquer caso, eliminar os juízos de mérito quanto à atividade social que o conceito de indispensabilidade continuava a legitimar. (...) Assim, a generalidade dos gastos, ainda que não obrigatórios, excessivos, desrazoáveis e improdutivos podem ser fiscalmente aceites, desde que motivados pela prossecução do fim empresarial. Tratam-se das business related expenses, ou despesas enquadradas (e assim justificadas) por um motivo empresarial, o que traduz de certo modo a transposição da doutrina do business purpose test, comum noutras paragens e que, em larguíssima medida, a jurisprudência já vinha (mesmo inconscientemente) adotando.”* (in Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, com sublinhado nosso).
35. Ora, com base na doutrina e jurisprudência citada, sendo que outros contributos poderiam ser trazidos com idêntico sentido, temos que:
- (i) O encargo tem de ser motivado por uma ação tomada no interesse da empresa, considerando a sua atividade;
 - (ii) Não releva saber se tal ação gerou efetivamente um lucro, até pode revelar-se ruínosa, desde que, no momento da sua prática, se comprove que o encargo foi motivado pelo intuito lucrativo.
36. E a exigência destes dois requisitos mantém-se no essencial para qualquer das formulações, anterior ou atual, do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.
37. A defesa da Requerente assenta essencialmente no pressuposto, pacífico, que a empresa necessita de ter instalações para operar. Por outro lado, considera que, havendo fortes

indícios de que os aumentos de renda efetuados aproximam as rendas do valor de mercado na zona, tal é demonstração suficiente para a dedução do custo.

38. Porém, o que está em causa neste processo não é a decisão de arrendar, mas antes o registo de gastos em virtude das decisões de aumentar significativamente o valor das rendas no ano de 2020 e durante a vigência dos contratos de arrendamento em apreço.
39. Efetivamente, não podemos olvidar a factualidade que está em causa no presente processo, recordando os factos apresentados pela Requerida de que:
- *O contrato de arrendamento n.º ..., teve (i) um aumento inicial de €1.000,00 para €3.750,00 em 2020.01.01 e um aumento em 6 meses, entre 2020.01.01 e 2020.07.01 de 53,33% (resultante do aumento de renda mensal de €3.750,00 para €5.750,00) - ou seja, num espaço temporal de um ano a renda teve um aumento de 475% (resultante do aumento de renda mensal de €1.000,00 para €5.750,00)*
 - *O contrato de arrendamento n.º ..., teve um único aumento de 200% (resultante do aumento de renda mensal de €500,00 para €1.500,00) em 2020.08.14;*
 - *O contrato de arrendamento n.º ..., teve (i) um aumento inicial de 25% (resultante do aumento de renda mensal de €4.000,00 para €5.000,00) em 2020.01.01; (ii) e um aumento em 6 meses, entre 2020.01.01 e 2020.07.01 de 40% (resultante do aumento de renda mensal de €5.000,00 para €7.000,00) - ou seja, num espaço temporal de um ano a renda teve um aumento de 75% (resultante do aumento de renda mensal de €4.000,00 para €7.000,00).*
40. Não está em causa, como se disse, o uso dos imóveis para a atividade da Requerente, o que se tem como provado. Todavia, e adicionalmente, caberia à Requerente apresentar factos que permitissem avaliar que as decisões que levaram a este aumento significativo e sucessivo das rendas, no ano de 2020, foram tomadas no interesse da empresa.
41. Quer no PPA, quer no depoimento testemunhal, não foram apresentadas quaisquer razões de contexto que explicassem a necessidade de aceitar, tudo ponderado, um aumento dos encargos com esta dimensão durante a vigência do contrato. Poderia ser, por exemplo, uma intenção do proprietário de cessar o arrendamento, caso não fossem acordados estes aumentos de renda. Importaria, ainda que tal fosse alegado, saber se existiria legitimidade legal e contratual do proprietário de o fazer unilateralmente durante a vigência do contrato.

42. Esta prova tem ainda mais relevância no caso concreto, na medida em que o proprietário dos imóveis é também o sócio da empresa e o seu gerente. Não há qualquer impedimento de que estas atribuições confluam na mesma pessoa, mas naturalmente que, considerando os interesses em confronto, ainda mais premente é a necessidade de comprovar que as decisões tomadas em 2020, e que influenciaram os lucros tributáveis dos anos seguintes, foram tomadas “no interesse da empresa”.
43. Diga-se, a este propósito, que aos correspondentes aumentos de renda não correspondeu igual aumento de rendimento tributável em sede de IRS na esfera do sócio e proprietário do imóvel, o que se deveu, como resulta da factualidade assente, a dificuldades de tesouraria da empresa.
44. Não obstante, apesar de tais dificuldades de tesouraria, a empresa dispôs-se a aceitar um aumento exponencial da renda dos imóveis (na verdade, dois aumentos no mesmo ano), o que reforça, ainda mais, o ónus de apresentar razões válidas no sentido de se concluir que as alterações foram movidas por um intuito lucrativo.
45. Os depoimentos das testemunhas, longe de clarificar esse intuito, antes suscitaram mais dúvidas, na medida em que alegam ter sido por iniciativa do ROC da empresa que os aumentos foram pensados.
46. Tanto mais relevante seria a clarificação das concretas circunstâncias, uma vez que, em tese, não é do “interesse da empresa” tomar este tipo de iniciativas durante a vigência de um contrato que, segundo alega a própria Requerente, lhe era favorável, cujo resultado não poderia ser outro que não a diminuição do lucro da empresa.
47. A Requerente, em sede de alegações, invoca o princípio da autonomia da vontade das partes, mas importa esclarecer que não está em debate esse princípio. Apenas se considera, porque a lei fiscal assim o obriga, que a dedução de um custo fiscal está subordinada a um outro princípio, que obriga o sujeito passivo a comprovar que atuou com um intuito lucrativo e no interesse da empresa, e é esse princípio que é avaliado no presente processo.
48. Nessa medida, temos que assiste razão à AT na parte em que nega a dedução fiscal do custo originado pelo aumento das rendas, uma vez que não ficou demonstrado o cumprimento do princípio previsto no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

49. Importa também notar que a correção da AT não se limitou à parte da renda resultante de tais aumentos, mas igualmente ao facto de em 15/03/2019 ter sido celebrado "Contrato de Constituição Legal do Direito de Superfície" com o proprietário dos prédios com os artigos matriciais ... e ..., abrangidos pelo contrato de arrendamento n.º
50. Segundo a AT, a Requerente não poderia continuar a contabilizar os gastos com as rendas, pelo que, quanto a estes prédios, a AT negou o custo na sua totalidade.
51. Ora, a existência de um direito de superfície (sem remuneração) a favor da Requerente não obsta que se mantenha em vigor um contrato de arrendamento sobre o mesmo prédio, considerando de que se trata de realidade legais distintas.
52. Conforme resulta da noção dada pelo artigo 1524.º do Código Civil, *“o direito de superfície consiste na faculdade de construir ou manter, perpétua ou temporariamente, uma obra em terreno alheio”*.
53. O arrendamento consiste no gozo temporário de um imóvel mediante retribuição (cf. artigos 1022.º e 1023.º do Código Civil), o que não é incompatível com um direito de superfície atribuído à empresa, até porque podem existir nos artigos matriciais em causa instalações que estão a ser usadas pela empresa ao abrigo do contrato de arrendamento, circunstância que caberia à AT indagar, antes de negar a dedução fiscal das rendas suportadas nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.
54. E ainda que se demonstrasse de que se trata de contratos redundantes, tal não implicaria forçosamente a negação do custo com o contrato de arrendamento, antes poderia pressupor de que se trata, em substância, de um direito de superfície com carácter oneroso (na medida em que as partes decidiram manter o contrato de arrendamento), o que, à luz do artigo 23.º, n.º 1, seria admissível. Quaisquer implicações em sede de outros impostos, nomeadamente IMT, teriam de ser avaliadas em sede própria e não em sede de IRC.
55. Pelo exposto, julga-se procedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IRC sindicadas, na parte relativa aos gastos com rendas referentes aos prédios com os artigos matriciais... e ...da União das Freguesias de ..., ... e ... (relativamente aos quais foi celebrado o "Contrato de Constituição Legal do Direito de Superfície").

56. Nessa medida, considerando que foi atribuído a estes artigos uma percentagem de 27% sobre o valor total do contrato de arrendamento (cfr. RIT), considera-se que, para a parte da renda de € 500 mensais, em que a AT negou a totalidade do custo, tal ajustamento não deve proceder. Desta forma, não deve proceder o ajustamento para 2021 de € 1.620 (ou seja, 27% do valor da renda mensal de € 500, multiplicado por 12 meses) e, para 2022, um valor de € 1.485 (ou seja, 27% do valor da renda mensal de € 500, multiplicado por 11 meses, uma vez que a vigência considerada no RIT foi de 11 meses para 2022).

C. Do pedido de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

57. O Requerente peticiona, em consequência do pedido de anulação dos atos de liquidação de IRC em questão, o reembolso das quantias pagas acrescidas de juros indemnizatórios.
58. Conforme decorre do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, o direito a juros indemnizatórios depende da verificação de “erro imputável aos serviços” de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
59. Desta forma, na parte em que o Tribunal julgou procedente o PPA apresentado pela Requerente, verificou-se uma errada interpretação e aplicação pela AT do disposto na lei fiscal, pelo que, a acrescer à restituição dos montantes pagos em excesso, deve a AT pagar igualmente juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, a contar do pagamento do imposto indevido.

DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral julga o pedido de pronúncia arbitral parcialmente procedente, e consequentemente:

- (1) Declara ilegais e anula as liquidações adicionais de IRC sindicadas, na parte relativa às depreciações e amortizações não aceites como gasto fiscal, e na parte**

relativa aos gastos com rendas referentes aos prédios com os artigos matriciais ... e ... da União das Freguesias de ..., ... e;

- (2) Condena a AT na restituição o montante de imposto indevidamente pago pela Requerente;**
- (3) Condena a AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, contados desde a data do pagamento do imposto indevido.**

VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 99.892,84**.

CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.754,00 nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, repartidas em função da percentagem de decaimento em face do total dos ajustamentos ao lucro tributável, tendo a Requerente decaído em 49% e a Requerida em 51%, ficando assim o valor de **€ 1.349,46** a cargo da primeira e **€ 1.404,54** a cargo da segunda.

Notifique-se.

CAAD, 7 de agosto de 2025

Os árbitros,

Rita Correia da Cunha
(Presidente)

Gaspar Vieira de Castro (com voto de vencido)
(Vogal)

Jorge Belchior de Campos Lares
(Vogal e Relator)

VOTO DE VENCIDO

Comungo da decisão quanto às depreciações, no sentido e na fundamentação, mas dissido relativamente à questão das rendas – pelas razões que seguem, salientando que os realces são meus.

Vem provado: (i) que “*As rendas referentes aos anos em causa no presente processo (2021 e 2022) não foram pagas ao proprietário, em virtude de dificuldades de tesouraria da Requerente*”(Facto 17); (ii) que “*A AT considerou, em sede de inspeção tributária, que as rendas em causa eram excessivas*”(Facto 19); (iii) que “*a AT não aceitou como gasto fiscal o acréscimo de renda resultante das sobreditas alterações, não aceitando como gasto fiscal, na sua totalidade, a renda relativa aos artigos matriciais referidos*”; (iv) que não existe coincidência entre os imóveis objeto de contrato de arrendamento de 01/08/2014, referenciado com o n.º ... (Facto 14) e os imóveis sobre que foi constituído o direito de superfície (Facto 18).

A tese vencedora estriba-se (também) na consideração de “*algumas partes relevantes da fundamentação invocada pela AT*”, de onde saliento: (i) ***O sujeito passivo necessita de instalações para exercer a sua***

atividade”; (ii) “pelos motivos que a seguir serão expostos, **consideramos que as rendas contabilizadas como gastos, são excessivas**”; (iii) “os valores pagos pelo sujeito passivo continuaram a ser muito inferiores aos valores estabelecidos nos contratos e inclusivamente aos valores das rendas contratados inicialmente”; (iv) “Embora se aceite que o momento do pagamento das rendas possa diferir do momento em que ocorre o gasto, **por falta de disponibilidade financeiras da empresa, não se identificam fundamentos para o aumento de gastos com rendas resultantes das alterações aos contratos**”; (v) “Do atrás exposto conclui-se que os gastos com rendas, **na parte em que excedem os montantes inicialmente contratados, não reúnem os pressupostos de dedutibilidade do artigo 23.º n.º 1 do CIRC**”.

A tese vencedora salienta ainda que a Requerida, na Resposta, vem reiterar a tese dos aumentos elevados das rendas, salientando o nível de facto elevado das respetivas percentagens – aspeto que valoriza, retomando-o em sede de apreciação.

Apreciando, a tese vencedora (i) refere que “a negação do custo não se funda num alegado incumprimento do princípio de plena concorrência, **na medida em que não discute o “quantum” da renda acordada**”; (ii) assume que “A defesa da Requerente assenta essencialmente no pressuposto, pacífico, que a empresa necessita de ter instalações para operar. Por outro lado, **considera que, havendo fortes indícios de que os aumentos de renda efetuados aproximam as rendas do valor de mercado na zona, tal é demonstração suficiente para a dedução do custo**”, (iii) retorquindo que “Porém, o que está em causa neste processo não é a decisão de arrendar, mas antes o registo de gastos em virtude das **decisões de aumentar significativamente o valor das rendas no ano de 2020 e durante a vigência dos contratos de arrendamento em apreço**”; e (iv) reconhece “que aos correspondentes aumentos de renda não correspondeu igual aumento de rendimento tributável em sede de IRS na esfera do sócio e proprietário do imóvel, **o que se deveu, como resulta da factualidade assente, a dificuldades de tesouraria da empresa**”.

Se bem entendo os textos jurisprudenciais e doutrinários que vêm invocados em favor da tese vencedora – sem esquecer passagens como (i) “fora do conceito de indispensabilidade ficarão apenas os atos desconformes com o escopo social”; (ii) “o critério hoje relevante na lei é, portanto, o da exigência de uma relação entre o gasto e a atividade societária” (iii) a AT não pode sindicar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade” (iv) “Quanto à indispensabilidade dos custos, como vem afirmando a doutrina de referência ... e também a mais significativa jurisprudência, o conceito a que se reporta o art.º 23º do CIRC tem sido ligado aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das atividades decorrentes ao seu escopo societário” – os mesmos vão no sentido de apreciar a relevância dos gastos em função do seu tipo, da sua relação com o escopo empresarial e **não em razão do seu (eventual) carácter excessivo**.

Motivado pelos factos e considerações supra expressos, entendo: (i) que a apreciação da relevância fiscal dos gastos à luz do art.º 23.º do CIRC deve ser sustentada em ponderações sobre a sua relação qualitativa com o escopo empresarial, abstraindo, nesta sede, do seu quantitativo ; (ii) que no presente PPA a posição da AT se ancora em **considerações de ordem quantitativa (valores excessivos)**, implicitamente discutindo o *quantum* – sobre gastos que, enquanto reportados à utilização de determinados instrumentos do exercício da atividade empresarial, têm indiscutível relação com o escopo da Requerente; (iii) que o desfazamento entre as rendas assumidas como custo pela Requerente e os pagamentos efetuados ao locador, **para além de vir justificado por dificuldades financeiras**, levaria, se relevante, à recusa da totalidade do gasto e não apenas ao expurgo do aumento, em função do Facto17 – sendo que o desfazamento entre os valores dos gastos na empresa locatária e os rendimentos tributados no locador, no período em causa, decorre de opção legislativa; (iv) que o julgamento do excesso do aumento das rendas reiteradamente invocado, porventura passível de avaliação à luz do art.º63.º, não cabe na previsão do art.º 23.º.

Não olvido que a Requerente aceitou o aumento das rendas para um período em que, estando em vigor as anteriores condições dos contratos, podia não o fazer; mas entendo que o disposto no art.º63.º/n.º1 do CIRC constitui uma norma de determinação da matéria coletável expressamente aplicável em qualquer caso – e reveladora do pensamento legislativo – independentemente de a AT reivindicar ou não, no caso concreto, a sua aplicação; e, da argumentação e contra argumentação das partes e dos demais elementos do processo, até me parece decorrer que os valores de mercado não foram ultrapassados.

Tudo visto, o meu entendimento vai no sentido de que o Tribunal deveria reconhecer procedência integral aos pedidos da Requerente, determinando a anulação total do imposto e juros liquidados.

