

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 426/2025-T

Tema: Artigo 18.º n.º 2 do CIRC (despesas imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas pelo Sujeito Passivo), Artigo 23.º do CIRC (gastos relativos a equipamentos de cozinha), Artigo 23.º do CIVA (método da afetação real) e Artigo 20.º do CIVA (IVA dedutível)

SUMÁRIO:

- I. É dedutível ao lucro tributável de 2021 (nos termos do artigo 18.º n.º 2 do CIRC) a fatura emitida em 2017 que descreve despesas que *“eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas”* pelo Sujeito Passivo.
- II. Não são dedutíveis os *“gastos relativos aos equipamentos de cozinha”* (duas arcas frigoríficas) quando a Requerente não logrou provar, nos termos do disposto no artigo 23.º do CIRC, que esses gastos foram destinados a obter ou garantir os seus rendimentos sujeitos a IRC.
- III. Aplicando o método da afetação real, a Requerente (sujeito passivo de IVA que exerce atividade não isenta a IVA e isenta de IVA) não poderia ter deduzido 100% do IVA (com serviços de contabilidade — despesa comum à atividade não isenta e à atividade isenta) afetando-o integralmente à atividade não isenta. Era da responsabilidade da Requerente apurar o IVA suportado relativamente aos serviços de contabilidade (i) que respeitam à atividade não isenta de IVA, e (ii) que respeitam à atividade isenta de IVA; segundo a aplicação de uma percentagem, correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução.
- IV. Só as obras de preparação do sótão (com acesso independente) podem ser deduzidas, uma vez que só esta parte do imóvel foi efetivamente afeta à atividade da Requerente — a prestação de serviços de arquivo, conforme contrato de prestação de serviços celebrado em 3 de junho de 2024. As obras realizadas no

1.

remanescente do imóvel, incluindo as obras realizadas na cozinha e a aquisição das arcas frigoríficas não podem ser enquadradas como despesas afetas à atividade da Requerente sujeita a IVA não sendo, por conseguinte, o IVA previsto nestas faturas dedutível.

DECISÃO ARBITRAL

A Signatária, **Dra. Elisabete Flora Louro Martins Cardoso**, foi designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR, o qual foi constituído em **14 de julho de 2025**.

I. RELATÓRIO

1.A..., LDA., titular do NIPC..., com sede em ..., ...-... ..., Leiria (**doravante, Requerente**), apresentou no dia 2025-04-29 pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (**doravante, RJAT**), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante, AT ou Requerida)**.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pede: *“Nestes termos e nos melhores de direito, requer-se a V. Exa se digne a admitir o Pedido de Pronúncia Arbitral e julga-lo procedente, por provado e fundado e, consequentemente: a) Ser anulado o Ato de Liquidação de IRC com o n.º 2025 ... e bem assim, respetivo ato de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2025 ...; Ato de Liquidação de IVA com o n.º..., do período 08.2021, Ato de Liquidação de IVA com o n.º ..., do período 09.2021, Ato de Liquidação de IVA com o n.º..., do período de 10.2021, Ato de Liquidação de IVA n.º 2025 ... e bem assim, respetivo Ato de Liquidação de Juros n.º 2025..., do período de 12.2021, tudo com as necessárias consequências legais, designadamente o*

reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 100.º e 43.º, n.º 1, ambos da LGT, artigo 61.º, n.º 5 do CPPT e artigo 24.º, n.º 5 do RJAT”. A

2. O pedido de pronúncia arbitral (PPA) foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 2025-05-02, e foi notificado à Requerida em 2025-05-08.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, em 2025-06-24, ao abrigo do disposto no artigo 6.º n.º 2 alínea a) do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a Signatária como **Árbitro do Tribunal Arbitral Singular**, tendo a Signatária comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 2025-06-24, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 2025-07-14.

6. Em 2025-07-16, o Tribunal proferiu despacho arbitral ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo, e solicitar, querendo, a produção de prova adicional. A Requerida foi notificada deste despacho em 2025-07-16.

7. Em 2025-09-30, a Requerida veio aos autos apresentar Resposta e juntar o Processo Administrativo.

8. Em 2025-10-08, foi proferido despacho arbitral com o seguinte teor: *“Atento o teor da Resposta da Requerida, notifique-se o Requerente para: (i) Se pronunciar por escrito sobre a*

matéria de exceção alegada pela Requerida; e (ii) informar os autos se mantém interesse na inquirição das testemunhas arroladas. Prazo: 10 dias”.

9. Em 2025-10-23, a Requerente veio aos autos apresentar Resposta às exceções, mas apenas em 2025-10-24 (uma vez notificada para o efeito), a Requerente veio informar os autos que mantinha interesse na inquirição das testemunhas arroladas.

10. Em 2025-10-27, foi proferido despacho que designou o dia 10 de dezembro de 2025 (5ª Feira) às 15h00, para realização da audiência do artigo 18.º do RJAT (inquirição de testemunhas e de Declarações de Parte), a realizar presencialmente nas instalações do CAAD em Lisboa. Por despacho de 2025-10-29, e na sequência de requerimento da Requerida, a audiência foi adiada para dia 16 de dezembro de 2025 (3ª Feira) às 15h00.

11. Em 16 de dezembro de 2025 (5ª Feira) às 15h00, foi efetivamente realizada a audiência de inquirição de testemunhas, na qual foram inquiridas as duas testemunhas arroladas pela Requerente, e foi ouvido o representante legal da Requerente em declarações de parte. A diligência foi realizada presencialmente nas instalações do CAAD em Lisboa. Finda a prestação das declarações de parte, o Tribunal **(i) notificou** a Requerente e a Requerida para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 (dez) dias, **(ii)** em cumprimento do disposto no artigo 18.º n.º 2 do RJAT, **designou** o dia 14-01-2026 para o efeito de prolação de decisão arbitral, **(iii)** solicitou às partes o envio das peças processuais em formato Word, e **(iv)** advertiu a Requerente que, até ao termo do prazo para apresentação de alegações escritas, deverá juntar aos autos o documento comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do artigo 4.º n.º 4 do Regulamento das Custas nos processos de arbitragem tributária, e comunicar o respetivo pagamento ao CAAD.

12. Em 2025-12-18, a Requerente juntou aos autos o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente e em 2026-01-09 juntou aos autos as suas Alegações; por sua vez, em 2026-01-08, a Requerida veio aos autos também apresentar Alegações.

II. SANEAMENTO

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (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).

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpre apreciar e decidir.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1 FACTOS PROVADOS

1. A Requerente foi constituída em 29.05.2000, e tem como objeto social a “*Compra e venda de prédios e revenda, construção civil e urbanizações. Produção de frutos de casca rija. Silvicultura, exploração florestal e seus relacionados*” — objeto social alterado em 2024 e em 2025;
2. Em sede de IRC, encontra-se enquadrada no regime geral e, em sede de IVA, no regime normal mensal por opção;
3. Realizando operações que conferem o direito à dedução (nomeadamente, exploração florestal e silvicultura) e operações que não conferem o direito à dedução (transmissões de imóveis isentas de IVA nos termos do artigo 9.º n.º 30 do CIVA), com afetação real de todos os bens;

4. A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção externo e de âmbito parcial, realizado pelos serviços de inspeção tributária (SIT) da Direção de Finanças de Leiria, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2024..., com referência ao exercício de 2021;
5. Em sede de ação de inspeção tributária e consequente relatório final, a AT efetuou as seguintes correções:

I.4. Descrição sucinta das conclusões da ação de inspeção

Face ao descrito no presente relatório, foram apuradas as correções, meramente aritméticas, à matéria coletável de IRC no montante de:

Modelo 22 de IRC	Declarado	Correção	Corrigido
Resultado fiscal 2021	€ 1033,25	€ 3.540,91	€ 4.574,16

E resultam seguintes correções ao IVA (excesso a reportar):

DP IVA	Declarado	Correção	Corrigido
Agosto/2021	- € 7154,53	€ 1794,08	- € 5360,45
Setembro/2021	- € 9330,80	€ 1888,59	- € 5648,13
Outubro/2021	- € 9570,96	€ 329,85	- € 5558,44
Dezembro/2021	- € 10 560,36	€ 7859,43	€ 1311,59

Nota: O valor corrigido já inclui as correções aos períodos anteriores

6. Concluindo a AT ser de proceder as correções à matéria tributável, em sede de IRC, no valor de 3.540,91€ e estar alegadamente em falta o pagamento de IVA no valor de 11.871,95€;
7. Correções essas que dizem respeito a IRC (relativamente a gastos não aceites) e IVA (alegada falta de regularização nos termos do art.23.º/6 CIVA, gastos não aceites e deduções alegadamente indevidas);
8. De forma mais pormenorizada, em sede de IRC, verificaram-se as seguintes correções, à matéria tributável:
 - a) Gastos não aceites – conservação e reparação – períodos anteriores (V.1.1.) – no montante de 1.045,47€, não aceites pelo Sujeito Passivo;
 - b) Gastos não aceites – Obras e equipamento rua ... (V.1.2.) – no montante de 2.495,44€, não aceites pelo Sujeito Passivo.
9. E em sede de IVA:

- a) Falta de regularização nos termos do art.23.º, n.º 6 do CIVA (V.2.2) – imposto em falta no montante de 1.334,53€, não aceites pelo Sujeito Passivo;
 - b) Operações que não conferem direito à dedução – gastos não aceites (V.2.3) – no montante de 10.491,85€, não aceites pelo Sujeito Passivo;
 - c) Dedução indevida de IVA em fatura relativa à atividade isenta (V.2.4) – no montante de 45,57€, aceites pelo Sujeito Passivo.
10. A Requerente exerceu o seu Direito de Audição Prévia, não obstante, a Administração Tributária manteve o seu entendimento, dando origem aos atos de liquidação supra melhor identificados;
11. No decorrer do procedimento inspetivo, os SIT verificaram que a Requerente não tinha qualquer funcionário;
12. Mais verificaram que os rendimentos agrícolas que a Requerente auferiu em 2021 advieram da venda de uvas produzidas na região dos Açores;

A: Das Correções em sede de IRC:

I) Dos gastos não aceites – conservação e reparação:

13. A Administração Tributária identificou o lançamento contabilístico referente à fatura n.º ... datada de 25.06.2017, do fornecedor H... Unipessoal, Lda., deduzido como gasto, pela Requerente, em 2021;
14. A Fatura em causa apenas chegou ao conhecimento da Requerente no final do ano de 2020, conforme carimbo apostado na mesma;
15. No ano de 2017 – a que diz respeito a Fatura em causa -, o Sujeito Passivo não tinha conhecimento da mesma, pelo que não poderia, nesse ano, deduzir o respetivo gasto;
16. No ano de 2017, o Sujeito Passivo não apresentou prejuízo fiscal;

II) Dos Gastos Não Aceites – Obras e equipamento rua...:

17. B... (sócio gerente da Requerente) é proprietário do prédio urbano, afeto à habitação, com um piso e tipologia/divisões 2, inscrito na matriz predial da freguesia de ..., Leiria,

sob o artigo ...;

18. B... (sócio gerente da Requerente) é proprietário do prédio rústico, inscrito na matriz predial da freguesia de ..., Leiria, sob o artigo ...;
19. A Requerente, autorizada pelo proprietário dos imóveis (o seu gerente B...), iniciou, no ano de 2021, obras em imóvel de que é arrendatário (prédio urbano descrito sob o artigo ... e prédio rústico descrito sob o artigo..., ambos da freguesia ...), sito em..., Leiria;
20. Relativamente ao qual, em 01.12.2021, celebrou um contrato de arrendamento não habitacional, na qualidade de arrendatário, do referido imóvel urbano e rústico sito na freguesia da..., Leiria;
21. A propósito das referidas obras, a Requerente, em 2021, efetuou os lançamentos, cujas faturas se encontram juntas como Anexo 3 do Relatório Final junto como doc. n.º 11;
22. Tendo a Administração Tributária entendido não ser de aceitar os gastos relativos os equipamentos de cozinha, no valor total de 2.495,44€:

Registo contabilístico: 2021-09-03 []:

Conta SNC	Descrição SNC	Valor a débito	Valor a crédito
62311131	Ferram. e utensílios de desgaste rápido – tx normal – continente	€ 1315,44	
24323103	IVA dedutível OBS – continente – taxa normal	€ 302,55	
221110025	Fornecedores C... Lda		€ 1617,99

Relativo à aquisição de 2 arcas verticais à C... Lda.

Registo contabilístico: 2021-10-19 4 00040010000002:

Conta SNC	Descrição SNC	Valor a débito	Valor a crédito
62261131	Conservação e reparação – taxa normal – continente	€ 1180,00	
24323103	IVA dedutível OBS – Nac ct – taxa normal	€ 271,40	
221110028	Fornecedores D... Lda		€ 1451,40

Relativo à aquisição de um tampo de cozinha e respetivos peitoris.

23. O referido imóvel urbano e rústico sito na freguesia ..., trata-se da antiga casa dos pais do gerente da Requerente —B...— alegando a AT no RIT “«...durante a ação de inspeção visitámos o local e solicitámos explicações, e confirmámos que se trata da antiga casa dos pais do gerente da sociedade, que visivelmente foi alvo de grandes obras de recuperação, e terreno adjacente, onde verificámos a existência de pastas de arquivo no

- sótão da casa, com acesso independente, e no terreno a existência de vários produtos hortícolas, em quantidades indubitavelmente mais condizentes com o autoconsumo do que com a produção para comercialização...»”;*
24. Até à data da audiência de inquirição de testemunhas (em 2025), no terreno adjacente, não existe qualquer cultura afeta à atividade agrícola — existem apenas 2 coelhos e 4/5 galinhas;
25. Pois que *“tratando-se de um arrendamento não habitacional, não tendo, o SP, funcionários e estando a produção agrícola toda localizada nos Açores, não se encontra justificação para a aquisição destes equipamentos de cozinha”;*
26. E que *“sendo a razão do contrato de arrendamento a arrecadação, arrumo e arquivo, não são de aceitar os gastos com uma cozinha, incluindo os respetivos equipamentos, dada a natureza inequivocamente habitacional destes gastos”;*
27. A Requerente realizou obras no imóvel que se iniciaram no ano de 2021, que apenas terminaram em 2024;
28. Tais obras tinham em vista preparar o referido imóvel com as condições necessárias para arquivo;
29. Em 3 de junho de 2024, a Requerente celebrou com a E... Lda. Contrato de Prestação de Serviços, na qualidade de prestadora de serviços: *“Clausula 1ª O presente contrato tem por objeto a prestação de serviços por parte da Primeira Outorgante à Segunda Outorgante no âmbito da cedência de exploração, gestão de arquivo e serviços administrativos complementares”;*

B: Das Correções em sede de IVA:

I) Da Alegada Falta de Regularização nos termos do artigo 23.º, n.º 6 do CIVA:

30. A Requerente recorre ao método da afetação real na sua atividade;
31. No ano de 2021, a Requerente desenvolvia, como atividade principal, a atividade de transmissões de imóveis isentas de IVA nos termos do artigo 9.º, n.º 30 do CIVA, e como atividades secundárias, à data de 2021, Silvicultura e outras atividades florestais,

- exploração florestal, viticultura e comércio a retalho de bebidas em estabelecimento especializados;
32. No ano de 2021, a Requerente apenas realizou uma venda de imóvel, no valor de 160.000,00€, em todo o ano de 2021 (em abril);
33. Pelo que o montante de “volume de negócios” no valor de 160.000,00€ resulta da referida venda, conforme doc. n.º 20 e 21 que se juntam;
34. Por outro lado, os restantes 566,67€, igualmente sem direito a dedução de IVA, dizem respeito a imputação de rendimento por via de um direito de superfície;
35. Assim, estas foram as únicas operações do ano de 2021, afetas à atividade de compra e venda de imóveis, que não permite a dedução do IVA;
36. A Requerente recorreu ao método da afetação real, utilizando como critério objetivo a utilização de tais bens e serviços (as arcas frigoríficas e a contabilidade) na atividade de silvicultura e exploração florestal, como já exposto, e não na atividade de compra e venda de imóveis;
37. A Requerente encontrava-se, à data de 2021, no regime normal mensal de IVA, por opção (vd. III. 1 do relatório final);
38. A Requerente só emitiu duas faturas relativamente à atividade que confere direito à dedução, sendo o volume de negócios da atividade sujeita a IVA (exploração florestal e silvicultura) de EUR 6 258,00;

II) Das operações que, alegadamente, não conferem direito à dedução:

39. Vem a Administração Tributária corrigir o IVA no valor de 10.491,85€, dos meses de agosto, setembro, outubro e dezembro de 2021, dos gastos tidos com as obras realizadas pelo Sujeito Passivo, em 2021, no imóvel por este arrendado, como já exposto (faturas juntas no anexo 3 do relatório final junto como doc. n.º 11);
40. Por considerar que a Requerente “deduziu os seguintes valores de IVA, em operações que não conferem o direito à dedução, nos termos do art.º 20.º do CIVA, por se tratar de despesas que não contribuem para a realização de operações ativas (...):”

Descrição	Lançamento	Período de IVA	Valor deduzido	Valor do período
Aquisição de cimento cola	2021-08-06	Agosto/2021	€ 23,51	€ 1748,51
* Aquisição e montagem de vigas	2021-08-30	Agosto/2021	€ 1725,00	
Aquisição de 2 arcas verticais	2021-09-03	Setembro/2021	€ 302,55	€ 1888,59
Aquisição de azulejos e cimento cola	2021-09-02	Setembro/2021	€ 36,28	
Aq. de azulejos, juntas e cimento cola	2021-09-01	Setembro/2021	€ 90,24	
Aquisição de vigas e placas de OSB	2021-09-02	Setembro/2021	€ 1459,52	
Aq. tampo de cozinha e respetivos peitoris	2021-10-19	Outubro/2021	€ 271,40	€ 329,85
Aq. monocomando de cozinha e lava-louça	2021-10-02	Outubro/2021	€ 58,45	
Aquisição mosaicos, juntas e cimento cola	2021-12-18	Dezembro/2021	€ 201,86	€ 6524,90
Aquisição e montagem de cozinha, soalho, rodapé, roupeiro, pladur e portas	2021-12-28	Dezembro/2021	€ 2183,04	
Trab. remodel. casa rua dos guilhermes	2021-12-30	Dezembro/2021	€ 2300,00	
Trab. remodel. casa rua dos guilhermes	2021-12-30	Dezembro/2021	€ 1840,00	

III.2 FACTOS NÃO PROVADOS

Não ficou provado que *“eram essenciais as obras na cozinha, as arcas frigoríficas, para conservar os produtos que dali resultassem. E, por outro, preparar o imóvel com as condições necessárias (...) com vista ao desenvolvimento de atividades de serviços administrativos e serviços de outsourcing em apoio à gestão. O que se veio a concretizar, após conclusão das obras. Tendo o Sujeito passivo passado a desenvolver igualmente “atividades combinadas de serviços administrativos, designadamente, prestação de serviços de outsourcing em apoio à gestão, disponibilizando serviços externos para o seu desenvolvimento, apoio, gestão, organização, seleção, processamento, fornecimento, manutenção ou outros relacionados”.*

Por conseguinte, não ficou provado que *“todas as obras realizadas, incluindo os equipamentos de cozinha, que servem de apoio à horta idealizada pelo sujeito passivo, afeta à sua atividade de silvicultura, constituíram despesas necessárias ao Sujeito Passivo”.*

III.3 FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º n.º 2 do CPPT, e artigo 607.º n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alíneas *a*) e *e*), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de direito (conforme anterior artigo 511.º n.º 1 do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alínea *e*) do RJAT).

Para além da prova documental apresentada pela Requerente e junta pela Requerida com o PPA, foi determinante para a formação da convicção do Tribunal o depoimento das testemunhas arroladas, que muitas vezes se revelou vago e confuso (como o depoimento prestado pela testemunha F...), e muitas vezes em contradição com o depoimento prestado pelo próprio sócio gerente da Requerente. A título de exemplo, refira-se o facto de a testemunha G... ter afirmado que no terreno rústico adjacente ao prédio urbano sito em ... existiam ovelhas afetas à atividade agrícola da Requerente e que as arcas frigoríficas eram destinadas à conservação de rações e medicamentos das ovelhas; e o sócio e gerente da Requerente ter afirmado que as mesmas arcas eram destinadas à conservação de framboesas (que não chegaram a ser plantadas até hoje) e que, no terreno rústico só existem 2 coelhos e 4/5 galinhas que serviam para seu “*anti-stress*”.

IV. DA APRECIÇÃO JURÍDICA

A primeira questão que cumpre apreciar, é a exceção de cumulação ilegal de pedidos alegada pela Requerida na sua Resposta. Alega a Requerida:

“No que respeita à cumulação de pedidos, o artigo 3.º do RJAT determina 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. Sucede, todavia, que as liquidações sindicadas, embora com origem na mesma acção inspetiva, implicam a apreciação de princípios e regras de direito distintas quanto às correcções controvertidas, com as especificidades próprias dos impostos em causa nos autos. Isto é, as regras e os princípios de direito aplicáveis à discussão da legalidade das liquidações de IRC e de IVA não são as mesmas, tal como corrobora a decisão proferida pelo CAAD no âmbito do processo n.º 302/2022-T. Como tal, entende-se que a presente cumulação de pedidos dever ser julgada inadmissível com as devidas e legais consequências”.

Em requerimento de resposta às exceções, a Requerente alega (e adiantamos já, com razão) que *“Em termos factuais, a matéria em causa em sede de IVA, está ligada à matéria em causa em sede de IRC – designadamente os gastos relacionados com a cozinha do imóvel e respetivos equipamentos (duas arcas frigoríficas), que a Administração Tributária não aceitou em sede de inspeção tributária. Quer na rubrica relativa a alegada falta de regularização de IVA, quer na rubrica relativa a operações que alegadamente não conferem direito a dedução de IVA, as questões que se colocam prendem-se com a mesma matéria factual apresentada em sede de IRC. Estando em causa atos de liquidação de IRC e IVA referentes ao mesmo período tributário, baseados em correcções apuradas no mesmo procedimento inspetivo. Não se exigindo absoluta identidade entre os pedidos, devendo prevalecer, no caso concreto, as razões de economia e celeridade processual subjacentes ao artigo 3.º do RJAT. Consequentemente, existe identidade para efeitos do artigo 3.º do RJAT e, por tal, admite-se a cumulação dos pedidos em causa”.*

Aos argumentos apresentados pela Requerente, este Tribunal acrescentaria que no caso concreto, a interposição de Pedidos de Pronúncia Arbitral distintos em matéria de IVA e em matéria de IRC poderia gerar decisões contraditórias, o que não se compagina com o princípio da tutela jurisdicional efetiva e da uniformidade na aplicação do Direito. Veja-se a título de exemplo as faturas relativas às alegadas obras da cozinha que geraram correcções em matéria de IVA e correcções em matéria de IRC, conforme refere e bem a Requerente.

Veja-se neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06/03/2013, proferido no processo n.º 01327/12:

“I - O facto de a impugnação judicial respeitar a IVA e a IRC - sendo o IVA um imposto sobre a despesa e o IRC um imposto sobre o rendimento - não obsta ao prosseguimento dos autos, pois que em ambos os casos se está perante tributos com a natureza de impostos (art. 104º do CPPT).

II - Decorrendo as liquidações adicionais de um mesmo facto, que foi a alteração da matéria tributável, efectuada por métodos indirectos, e baseando-se a anulação das liquidações adicionais no mesmo fundamento de facto e de direito, exigências de racionalidade de meios, da celeridade da decisão e até para evitar decisões contraditórias, tudo aponta também no sentido das liquidações em causa serem analisadas na mesma acção, devendo o art. 104º do CPPT ser interpretado à luz do princípio pro actione, corolário do direito à tutela judicial efectiva”.

Termos em que, a exceção de cumulação ilegal de pedidos é julgada improcedente.

A: Das Correções em sede de IRC:

Entrando na análise do mérito do pedido, a primeira questão que cumpre analisar é a admissibilidade da consideração (ou não) como custo (nos termos do artigo 23.º do CIRC), do montante (Total EUR 1 087,29) da **fatura n.º 20140703 datada de 25.06.2017, do fornecedor H... Unipessoal, Lda.** (alegadamente respeitante a produtos fitofarmacêuticos para tratamento de vinha).

A Requerente alega que *“A Fatura em causa apenas chegou ao conhecimento do Sujeito Passivo no final do ano de 2020, conforme carimbo apostado na mesma (cf. doc. n.º 13 junto) (...) Após receção da fatura, o Sujeito Passivo teve de a analisar, por forma a perceber se a mesma era, ou não, devida, isto é, se os referidos produtos em causa tinham, de facto, sido adquiridos pela*

empresa. (...) Por esse motivo, só após a conclusão dessa análise, em 2021, é que o Sujeito Passivo procedeu à contabilização, como gasto, da mesma. De facto, no ano de 2017 – a que diz respeito a Fatura em causa –, o Sujeito Passivo não tinha conhecimento da mesma, pelo que não poderia, nesse ano, deduzir o respetivo gasto”.

Em defesa por impugnação, a Requerida defende que “Como é consabido, o artigo 18.º do CIRC estabelece o princípio da especialização dos exercícios, determinando que os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento. Por seu turno, o número 2 do supracitado normativo legal ressalva as situações em que as componentes positivas ou negativas não são contabilizadas no período a que respeitam, por serem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas à data do encerramento das contas, isto é, quando são genuinamente desconhecidos os factos que lhes estão subjacentes. (...) A Requerente alega não ter conhecimento da fatura, mas não o prova. Nem terá como fazê-lo, dado que não lhe será possível provar o desconhecimento de uma aquisição que foi feita por si mesma... A declaração do fornecedor, junta como doc. n.º 14, revela exatamente o oposto do que vem alegado pela Requerente: que não se tratou de um gasto imprevisível ou desconhecido. Repise-se, os produtos foram adquiridos, fornecidos e consumidos pela Requerente em 2017, ano de emissão da fatura, o que torna o gasto, efetivamente conhecido. Assim, a sua não contabilização naquele exercício revela desconformidade com as normas contabilísticas e com os princípios fiscais vigentes, Mesmo na ausência de fatura, não sendo o gasto desconhecido, a Requerente deveria de o ter deduzido no exercício de 2017, de acordo com o regime do acréscimo, o princípio da especialização dos exercícios, e com o disposto no já citado artigo 18.º n.º 2 do CIRC. Até porque, o registo do acréscimo de gasto no exercício de 2017 seria, posteriormente, objeto de regularização aquando da receção e contabilização da correspondente fatura em exercício subsequente”.

A letra do artigo 18.º n.º 1, n.º 2 e n.º 3 do CIRC é a seguinte:

Artigo 18.º

Periodização do lucro tributável

1 — Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

2 — As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

3 — Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:

a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;

b) Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, excepto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução;

c) Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19.º.

Nas palavras do Acórdão do STA de 10/04/2024, relativo ao processo 01382/14.2BEBRG 0528/17:

“I – Nos termos do artigo 18.º do CIRC, os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período

de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica (n.º 1) e as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas (n.º 2).

II – Tendo ficado provado que a inscrição no exercício fiscal de 2009 de um valor a título de “custo de exercícios anteriores”, no caso, do exercício fiscal de 2006, constitui o resultado de uma actuação deliberada de manipulação das contas desenvolvida pelo sujeito passivo tendo em vista alcançar um melhor posicionamento em concursos de obras públicas, há que concluir que não se mostra verificada a hipótese legal prevista no n.º 2 do citado artigo 18.º do CIRC, isto é, que a transferência de resultados de exercício não foi determinada pela imprevisibilidade nem pelo desconhecimento das componentes até à data de encerramento do ano fiscal a que alegadamente respeitam.

III – A prevalência do princípio da justiça sobre o princípio da especialização dos exercícios pressupõe que, cumulativamente, esteja apurado que do afastamento daquele último não resulte prejuízo para o erário público e que o erro cometido na contabilização dos proveitos e/ou custos não resultou de omissões voluntárias ou intencionais, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios”.

A Requerente pretende aplicar a exceção prevista no artigo 18.º n.º 2 do CIRC, defendendo que “na data do encerramento das contas” (do exercício de 2017, a referida fatura é datada de 2017-06-25), as despesas com produtos fitofarmacêuticos para tratamento de vinha (descritas na mesma fatura) “eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas”; tendo o sócio e gerente da Requerente justificado este desconhecimento com o facto de:

(i) as necessidades de aplicação de produtos fitofarmacêuticos ser variável, dependendo de vários fatores como o surgimento de pragas — tratando-se assim de uma despesa “imprevisível”, uma vez que não é possível antecipar a sua necessidade; e

(ii) a gestão da necessidade de aplicação dos referidos produtos fitofarmacêuticos (na vinha, localizada nos Açores, ilha...), bem como a emissão de faturação relativa à aplicação dos referidos produtos, ser realizada pelo fornecedor H... Unipessoal Lda. (nos Açores) e não pela Requerente — o que significa que a aplicação dos referidos produtos só se torna “conhecida” pela Requerente no momento em que é emitida e enviada a correspondente fatura.

Ambas as testemunhas, bem como o gerente da Requerente, foram unânimes em afirmar o desconhecimento desta fatura no ano de 2017, e o conhecimento da mesma apenas em 2020. Não tendo a Requerida demonstrado qualquer facto que pudesse levar este Tribunal a chegar à conclusão de que teria existido (da parte da Requerente) alguma intenção de manipulação dos seus resultados (em 2017 ou em 2021) para conseguir reduzir o lucro tributável, ou um eventual prejuízo para o Estado (decorrente da consideração desta fatura em 2021). Muito pelo contrário, a Requerente alega (e a AT não prova o contrário) que da consideração desta fatura em 2021 não resultou em qualquer prejuízo para o Estado; o que é crível, desde logo pelo valor da fatura (EUR 1 087,29), claramente insuscetível de produzir um impacto significativo no lucro tributável da Requerente e assim, na receita arrecada pelo Estado (em 2017 ou em 2021).

Nas palavras do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25/06/2008, proferido no processo n.º 0291/08:

“I - Em matéria de custos, o princípio da especialização dos exercícios – artigo 18.º do CIRC – traduz-se na consideração, como custo de determinado exercício, dos encargos que economicamente lhe sejam imputáveis.

II - Não põe em causa tal princípio a imputação, a um exercício, de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios.

III - Tal postulado é exigido pelo princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP, e 50.º da LGT.

IV - Para efeitos do n.º 2 do mesmo dispositivo legal, “as componentes positivas ou negativas” não são “imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas” quando a sua não consideração, no exercício a que respeitam, se deve a erro contabilístico ou outro, do próprio contribuinte, já que tal norma há-de interpretar-se no sentido de que tais pressupostos, para serem relevantes, hão-de decorrer de situações externas que aquele não pode controlar”.

Nas palavras do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido em 28/03/2019, no processo n.º 69/17.9BCLSB:

“7. A prova do custo pode ser efectuada através de documento interno (emitido pelo próprio sujeito passivo), desde que coadjuvado por qualquer outro meio de prova (testemunhas, documentos auxiliares, explanação da sua contabilidade), competindo ao Tribunal aquilatar sobre o preenchimento do respectivo ónus probatório. Deste modo, um custo não documentado externamente, pode assumir relevo fiscal se o contribuinte provar, por quaisquer meios ao seu dispor, a efectividade da operação e o montante do gasto. Por outras palavras, um documento de origem interna pode substituir um documento de origem externa quando sejam reunidas provas adicionais que confirmem a autenticidade dos movimentos nele reflectidos”.

Nos termos do princípio do ónus da prova previsto no artigo 74.º da LGT (que remete para o artigo 342.º do Código Civil) cabia à Requerida o ónus da prova da legalidade da sua atuação, designadamente o ónus do cumprimento dos pressupostos legais para afastamento da presunção de verdade da contabilidade da Requerida (prevista no artigo 75.º da LGT), ou seja,

a demonstração de factos que levassem o Tribunal a concluir pela previsibilidade da despesa descrita na fatura, e pelo conhecimento da fatura pela Requerente. Ademais, tratando-se o desconhecimento da fatura de um facto negativo, o artigo 342.º n.º 2 do CC, determina uma inversão do ónus da prova, cabendo assim à AT (e não à Requerente) o ónus da prova do facto da Requeute ter tido conhecimento desta fatura.

No Relatório de Inspeção, bem como na Resposta ao PPA, a Requerida não logrou fazer tal prova (limitando-se a fazer meras especulações) tendo a Requerente, pelo contrário, demonstrado (mediante prova documental, prova testemunhal e declarações de parte) que efetivamente não poderia antecipar aquela despesa (por a necessidade de produtos fitofarmacêuticos depender de fatores imprevisíveis como o surgimento de pragas, sendo a gestão da aplicação destes produtos efetuada pelo fornecedor nos Açores, ilha ...). Ao contrário do que alega a Requerida, na declaração emitida o próprio fornecedor alega que “por lapso” a referida fatura só foi enviada à Requerente em 2020; sendo este facto corroborado pelo carimbo interno apostado pela Requerente na referida fatura, e pelos depoimentos prestados pelas testemunhas e pelo gerente em declarações de parte (provas que fundamentam a decisão do Tribunal).

Termos em que, com base nas provas apresentadas é convicção deste Tribunal que a **fatura n.º 20140703 datada de 25.06.2017, do fornecedor H... Unipessoal, Lda.** foi considerada em 2021 por erro da Requerente (imputável ao fornecedor), sendo a sua consideração no exercício de 2021 conforme o disposto no artigo 18.º n.º 2 do CIRC.

A segunda questão que cumpre apreciar, em sede de IRC, respeita às “*Obras e equipamento rua ...(V.1.2.)*”, relativamente aos quais a Requerida não aceitou os gastos relativos os equipamentos de cozinha, no valor total de EUR 2 495,44.

Relativamente a esta questão, a Requerente alega que as referidas “obras tinham em vista preparar o referido imóvel para, por um lado, ter as condições necessárias para apoio à horta futura afeta à atividade do Sujeito Passivo. Para tal, eram essenciais as obras na cozinha, as arcas frigoríficas, para conservar os produtos que dali resultassem. E, por outro, preparar o imóvel com as condições necessárias para arrecadação e arquivo, com vista ao desenvolvimento de atividades de serviços administrativos e serviços de outsourcing em apoio à gestão. O que se veio a concretizar, após conclusão das obras [em 2024]. Tendo o Sujeito passivo passado a desenvolver igualmente “atividades combinadas de serviços administrativos, designadamente, prestação de serviços de outsourcing em apoio à gestão, disponibilizando serviços externos para o seu desenvolvimento, apoio, gestão, organização, seleção, processamento, fornecimento, manutenção ou outros relacionados.”, conforme doc. n.º 18 que se junta. Celebrando contrato de prestação de serviços, na qualidade de prestadora, em 03 de junho de 2024, que se junta como doc. n.º 19. (...) Assim, todas as obras realizadas, incluindo os equipamentos de cozinha, que servem de apoio à horta idealizada pelo sujeito passivo, afeta à sua atividade de silvicultura, constituíram despesas necessárias ao Sujeito Passivo. Ao contrário do que alega a Administração Tributária, os equipamentos de cozinha não têm, necessariamente, natureza habitacional. Podendo estar afetos à atividade desenvolvida pelas empresas. Como é o caso. Consequentemente, tendo os gastos com os equipamentos de cozinha (2 arcas verticais, tampo de cozinha e peitoris) sido realizadas no interesse da empresa e sendo as mesmas necessárias à obtenção de rendimentos do Sujeito Passivo, dúvidas não existem de que a respetiva dedutibilidade deve ser aceite nos termos do artigo 23.º, n.º 1 do CIRC.”.

Por sua vez, a Requerida alega que “as faturas em causa estão relacionadas com a reabilitação da moradia que mais tarde veio a ser objeto de um contrato de arrendamento não habitacional, visando a arrecadação, arrumo e arquivo. Com efeito, os motivos que levaram à celebração daquele contrato não sustentam as despesas incorridas na cozinha, que têm natureza inequivocamente habitacional. De reforçar também que, aquando da deslocação dos SIT ao local, no âmbito do procedimento de inspeção, os produtos hortícolas que existiam na moradia

eram destinados a consumo próprio, não tendo qualquer carácter de produção/comercial, tal como bem firmado no RIT. A Requerente não logrou provar, nem em sede de inspeção, nem no PPA, que os produtos decorrentes da alegada produção na referida propriedade tenham sido efetivamente comercializados, integrando uma atividade operacional concreta e contínua. Posto tudo isto, dúvidas não restam quanto ao incumprimento do requisito material de conexão entre o gasto incorrido, a atividade da Requerente e a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC. Dado que não foi junto qualquer documento que comprove que a efetiva utilização da cozinha contribui para a obtenção de rendimentos gerados pela sociedade. Por este motivo, dimana da falta de linha divisória entre a vida pessoal e profissional dos gerentes e administradores das empresas, a necessidade de se estabelecer, para efeitos da correta aplicação do artigo 23.º n.º 1 do CIRC, que visa, precisamente, responder à questão de não serem considerados dedutíveis os gastos que não sejam exclusivamente incorridos na atividade, e que, de alguma forma, prosseguem interesses alheios, nomeadamente, pessoais dos sócios. No caso vertente, apesar de se considerarem documentalmente suportados, tratando-se de um arrendamento para fins não habitacionais, não tendo a Requerente funcionários afetos àquele espaço, e encontrando-se toda a produção agrícola nos Açores, Não serão de aceitar fiscalmente os gastos contabilizados pelos lançamentos acima descritos, no valor de € 2.495,44 pois, não tendo conexão específica, nem exclusiva com a atividade da Requerente, não serão dedutíveis para efeitos de IRC, devendo manter-se a correção sindicada”.

Relativamente a esta questão, tendo em consideração a prova documental, testemunhal e por declarações de parte produzida nos autos, a razão está com a Requerida.

A redação do artigo 23.º do CIRC é a seguinte:

Artigo 23.º

Gastos e perdas

“1 - 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.

2 - Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:

- a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;*
- b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;*
- c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;*
- d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo 'Vida', contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;*
- e) Os relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento;*
- f) De natureza fiscal e para-fiscal;*
- g) Depreciações e amortizações;*
- h) Perdas por imparidade;*
- i) Provisões;*
- j) Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;*
- k) Perdas por reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;*

l) Menos-valias realizadas;

m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

3 — Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.

4 - No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:

a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;

b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;

c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;

d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;

e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

5 — (Revogado).

6 - Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma.

7 - Os gastos respeitantes a ações preferenciais sem voto classificadas como passivo financeiro de acordo com a normalização contabilística em vigor, incluindo os gastos com a emissão destes títulos, são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável da entidade emitente”.

Nos termos do artigo 23.º n.º 1 do CIRC “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”. Da prova produzida pela Requerente nos autos, aliás conforme esclareceu o próprio gerente da Requerente em declarações de parte, resulta que o imóvel em

causa (em termos fiscais, afeto à habitação) é composto por uma sala, três quartos e uma cozinha; tendo o sócio gerente confirmado que o sótão da casa (com acesso independente) é efetivamente a divisão onde alegadamente estará localizado o arquivo.

Note-se que nenhuma das testemunhas, ou o sócio gerente da Requerente, foi capaz de demonstrar de uma forma que merecesse a credibilidade do Tribunal que após a realização das referidas obras (em 2024) a Requerente tivesse efetivamente passado a desenvolver *“atividades combinadas de serviços administrativos, designadamente, prestação de serviços de outsourcing em apoio à gestão, disponibilizando serviços externos para o seu desenvolvimento, apoio, gestão, organização, seleção, processamento, fornecimento, manutenção ou outros relacionados”*. Pelo contrário, o sócio gerente da Requerente afirmou que os três quartos do prédio urbano são destinados a alojar, pontualmente, estagiários que não vão trabalhar para a E... Lda., adquirente dos serviços da A... — atividade não prevista no contrato de arrendamento ou no contrato de prestação de serviços —, tendo o depoimento das testemunhas revelado a inexistência de qualquer atividade económica no imóvel urbano (para além do arquivo localizado no sótão), suscetível de garantir os rendimentos da Requerente sujeitos a IRC.

O mesmo se diga relativamente ao prédio rústico, no qual após afirmação das testemunhas da existência (no prédio rústico) de ovelhas afetas à atividade agrícola da Requerente, o gerente da Requerente acabou por afirmar que as referidas ovelhas estão em outro terreno (não relacionado com o terreno em causa nos autos), e mais tendo afirmado que no referido terreno existiam apenas 3 coelhos e 4/5 galinhas, que se destinam a seu *“anti-stress”*.

No mesmo sentido, no que respeita à cozinha, houve também contradições nos depoimentos das testemunhas, que afirmaram que a mesma é indispensável *(i)* para que os trabalhadores que eventualmente trabalham no arquivo (no sótão) possam aquecer/fazer os seus almoços — note-se que a Requerente não tem trabalhadores ao seu serviço, e que os trabalhadores que eventualmente se deslocam ao arquivo (que são trabalhadores da E... Lda.) trabalham numas

instalações que ficam a alguns metros, e (ii) para guardar as rações e os fitofarmacêuticos das ovelhas que alegadamente existiam no terreno (mas que o gerente da Requerente confirmou que não existem). Acabando o gerente da Requerente por confirmar que não há quaisquer rações ou fitofarmacêuticos nas arcas frigoríficas adquiridas, afirmando que as mesmas se destinam a guardar a futura produção de framboesas que está projetada na mente do gerente, mas que na verdade, ainda não existe.

Com os fundamentos expostos, o PPA é julgado improcedente no que respeita à questão *“gastos relativos aos equipamentos de cozinha, no valor total de EUR 2 495,44”*, estando a Requerida correta no que respeita à desconsideração destes gastos, uma vez que a Requerente não logrou provar, nos termos do disposto no artigo 23.º do CIRC, que os gastos relativos aos referidos equipamentos de cozinha (duas arcas frigoríficas) foram efetivamente destinados a obter ou garantir os seus rendimentos sujeitos a IRC.

B: Das Correções em sede de IVA:

A primeira questão em apreciação, respeita à regularização de IVA a favor do Estado no valor de EUR 1 334,53 *“por utilização do método pro-rata, considerando os gastos do sujeito passivo com serviços de contabilidade e com duas arcas frigoríficas alegadamente comuns às atividades daquele, com e sem direito à dedução do IVA”*. Defende a Requerente *“Considerou a Administração Tributária ser de regularizar IVA a favor do Estado no valor de 1.334,53€, por utilização do método pro-rata, considerando os gastos do sujeito passivo com serviços de contabilidade e com duas arcas frigoríficas alegadamente comuns às atividades daquele, com e sem direito à dedução do IVA. (...) Considera-se atividade económica qualquer atividade prevista no artigo 2.º, n.º 1, al. a) do CIVA. A atividade de compra e venda de imóveis desenvolvida pela Requerente não consubstancia atividade económica para o efeito. Pelo que estamos perante “operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º”. Determinando a al. a) do n.º 1 do artigo 23.º do*

CIVA, a aplicação do n.º 2 do mesmo preceito, isto é, a utilização do método da afetação real. Que foi o que o Sujeito Passivo fez, reiterando-se o exposto nos artigos 75.º a 91.º do presente Requerimento Inicial. O Sujeito Passivo imputou os gastos de contabilidade e os gastos com as duas arcas frigoríficas à atividade de silvicultura e exploração florestal, pois que, de facto, estavam afetos à mesma. Recorrendo ao método da afetação real, não afetando tais gastos à atividade de compra e venda de imóveis, por não terem sido utilizados com a mesma. Aliás, conforme entendimento veiculado pelo ofício-circulado n.º 79 713, de 18 de julho de 1989, tratando-se de operações imobiliárias, é obrigatório adotar o método da afetação real. Pelo que, de facto, não poderia a Administração Tributária recorrer ao método pro-rata. Além de que, para efeitos do cálculo do pro-rata, o montante anual a inscrever quer no numerador quer no denominador da fração (23.º, n.º 4 do CIVA), não inclui as operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, pois estas são previamente sujeitas à afetação real, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA (vd. ofício circulado n.º 30103/2008, de 23 de abril). Pelo que, não sendo a atividade de compra e venda de imóveis uma atividade económica conforme exposto, para os efeitos aqui em causa, não poderia a mesma ser tida em conta no cálculo do pro-rata realizado pela Administração Tributária”.

A Requerida contrapõe defendendo que: “No que concerne a este tópico, a Requerente vem alegar, em suma, que a Autoridade Tributária não podia ter recorrido ao método do pro-rata, defendendo que estando em causa operações imobiliárias, era obrigatório utilizar o método da afetação real. (...) Os sujeitos passivos que no exercício da sua atividade efetuem simultaneamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução, e operações isentas (ou não sujeitas) que não conferem esse direito, apenas podem exercer o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços que se destinem às operações que conferem o direito à dedução. Esta regra resulta dos princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução do IVA, previstos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, que determinam: para que o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços seja dedutível, estas devem ter uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito. A contrário,

caso o imposto seja suportado na aquisição de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações que não conferem direito à dedução, ou a operações que, em sede de IVA, não se insiram no exercício de atividades económicas, não é, naturalmente, admissível o exercício do direito à dedução. Torna-se, pois, imperativo, determinar o montante de imposto que é dedutível e o que não é dedutível. O CIVA admite a utilização de dois métodos para o efeito: - O pro-rata, que tem por base a relação entre os volumes de negócio gerados pelas atividades que permitem a dedução do imposto suportado e pelas atividades que não possibilitam tal dedução; e - O da afetação real, relacionado com a efetiva utilização dos bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo. O recurso ao método da afetação real deverá ter por base critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços nos dois tipos de operações, isto é, nas que conferem e nas que não conferem o direito à dedução. E pressupõe a existência de uma relação entre as aquisições de bens e serviços efetuadas pelo sujeito passivo e as operações ativas correspondentes. Naturalmente, a referida ligação entre custos e proveitos deverá encontrar-se suportada em documentos comprovativos das operações ativas e passivas, bem como numa adequada segregação contabilística das atividades desenvolvidas, Deste modo, “imputando aos produtos tributados as despesas que com eles estão relacionadas, cria-se uma zona dentro da empresa (perspectiva real) onde se pode proceder à dedução integral do IVA que foi suportado” (neste sentido, veja-se Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, “Prorata revisitado: a actividade económica e dedução do IVA na jurisprudência do TJCE”, Ciência e Técnica Fiscal, 2006, n.º 417). No caso em apreço, sendo a Requerente um sujeito passivo misto, e considerando o universo das operações por si desenvolvidas, constatou-se, aquando da inspeção, que esta não procedeu à identificação das respetivas áreas de negócio e, do ponto de vista contabilístico, não constituiu centros de custos para cada uma das referidas áreas, não procedendo ao registo contabilístico segregado das operações ativas e passivas consoante o setor a que respeitavam. No entanto, deduziu o IVA na totalidade. Neste quadro de análise feito à atuação da Requerente, entenderam os SIT ser de proceder à repartição do IVA contido nos bens e serviços de utilização mista, Que, precisamente por serem de utilização mista, têm obrigatoriamente de ser repartidos pelas diferentes atividades que são exercidas

pela Requerente. No duto PPA, mais precisamente no artigo 161.º, a Requerente estriba-se na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, porém fá-lo erradamente, dado que esta alínea só tem aplicação no caso de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica. Só nessa circunstância é que a Lei impõe como obrigatório o recurso ao método da afetação real, conforme se prevê no n.º 2 do supracitado artigo. Portanto, o caso da Requerente tem respaldo na alínea b), aplicável às operações decorrentes do exercício de uma atividade económica que não confere direito à dedução, recordando que a sua atividade principal é a compra e venda de imóveis – vd. artigo 23.º n.º 1 alínea b) do CIVA. Temos assim que, na situação em apreço, o imposto dedutível deve ser determinado mediante a utilização de uma percentagem, apurada nos termos do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, sem prejuízo do sujeito passivo poder optar pela afetação real, nos termos do n.º 2. Porém, optando pelo método da afetação real que, repise-se, é uma escolha que cabe ao sujeito passivo, e não uma imposição legal, este tem de assegurar a efetiva existência de critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização dos bens de utilização mista nos dois tipos de operações, tal como supra explanado, o que, no caso da Requerente, não ocorria. Salvo outra e melhor opinião, é absurdo afirmar que a “atividade de compra e venda de imóveis desenvolvida pela Requerente não consubstancia atividade económica para o efeito” - artigo 159.º e 160.º do PPA, Uma vez que se enquadra nas atividades de comércio do CIVA, conforme dispõe o artigo 2.º n.º 1 alínea a), e é a atividade pela qual a Requerente se encontra coletada/inscrita, ainda para mais, como sendo a sua atividade principal! (...) A Requerente argui que o método de afetação real é o critério mais justo tendo em conta a sua realidade económica, Para tanto, refere que só realizou uma transmissão de imóveis, no mês de abril de 2021 (artigos 177.º e seguintes do PPA), porém olvida-se (convenientemente) de mencionar que também só emitiu duas faturas relativamente à atividade que confere direito à dedução... Pelo que, a solução por si apresentada no artigo 182.º do PPA também não se afigura justa. Relembre-se que a Requerente não possui trabalhadores, massa salarial, forma de imputação de horas-máquina ou horas-homem, pelo que a solução preconizada pelos SIT foi, sem sombra de dúvida, a mais adequada. Quanto à questão dos gastos referentes à contabilidade serem ou não comuns a ambas as atividades, sempre se dirá

que a Requerente é uma pessoa coletiva que é obrigada a possuir contabilidade organizada, pelo que, este serviço é um serviço obrigatório para a totalidade do período contabilístico, e como tal, um gasto comum a todas as atividades que são por si desenvolvidas”.

Sendo a Requerente um sujeito passivo de IVA, que em 2021 estava registada como sua atividade principal (CAE principal 6800) a compra e venda de bens imobiliários, é incorreto afirmar que no enquadramento da Requerente a atividade de compra e venda de imóveis deve ser enquadrada como “operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º”. No enquadramento da Requerente, tais operações são operações económicas previstas no âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, mas que são isentas de IVA à luz do artigo 9.º n.º 30 do CIVA, a não ser que o sujeito passivo tenha exercido o direito de renunciar à isenção do IVA.

Passamos a citar a posição assumida pela AT na Informação Vinculativa proferida no processo n.º nº14991, por despacho de 2019-05-21, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), invocada pela Requerente no PPA, uma vez que a situação exposta naquela Informação Vinculativa se assemelha à situação da Requerente:

“II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

6. A determinação do imposto dedutível relativo aos bens de utilização mista, ou seja, aos bens e/ou serviços utilizados conjuntamente em atividades que conferem direito a dedução e em atividades que não conferem esse direito, está prevista no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA).

7. Tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações que conferem direito a dedução do imposto, e desde que apresentem uma relação direta e imediata com essas operações, o imposto é objeto de dedução integral, desde que cumpridos os formalismos e condições previstos no artigo 20.º do CIVA.

8. Por outro lado, tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto mas isentas sem direito a dedução ou a operações que, embora abrangidas pelo conceito de atividade económica estejam fora das regras de incidência do imposto ou, ainda, de operações não decorrentes de uma atividade económica, o respetivo imposto suportado não pode ser objeto de dedução.

9. Nos termos do n.º 1, artigo 23.º do CIVA, quando os sujeitos passivos, no exercício das suas atividades, efetuam operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º do CIVA, a determinação do IVA dedutível é feita de um de dois modos:

i. Tratando-se de bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, é obrigatório o recurso à afetação real dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nessas e nas restantes operações (conforme resulta da al. a), do n.º 1, e n.º 2 do artigo 23.º do CIVA);

ii. Tratando-se de bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte das quais não conferem direito à dedução, a alínea b), do n.º 1, do artigo 23.º do CIVA, estabelece que o imposto dedutível seja determinado mediante a utilização de uma percentagem de dedução, apurada nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, sem prejuízo de o sujeito passivo poder optar pela afetação real, nos termos do n.º 2 da mesma norma.

10. A aplicação do artigo 23.º do CIVA foi objeto de esclarecimento por parte da AT através do Ofício Circulado n.º 30103 de 23-04-2018, da Área de gestão tributária - IVA.

11. Por sua vez, relativamente às operações imobiliárias, em conformidade com as instruções administrativas divulgadas pelo Ofício Circulado n.º 79713, de 18-07-1989, da Direção de Serviços do IVA, a dedução do imposto, por sujeitos passivos que realizem operações sujeitas a imposto em simultâneo com operações imobiliárias isentas de imposto por força do disposto nas alíneas 29) e 30), do artigo 9.º do CIVA, é efetuada, obrigatoriamente, segundo o método da afetação real.

12. Assim, sendo a Requerente um sujeito passivo misto que utiliza o método da afetação real para todos os bens, está obrigada a efetuar a separação da atividade isenta da não isenta na contabilidade, sem prejuízo, quanto aos custos comuns, de usar uma chave de repartição na dedução do imposto, que poderá ser feita de acordo com a aplicação de uma percentagem calculada em função do respetivo destino.

13. Essa percentagem será sempre apurada segundo critérios de utilização objetivos, que poderão ser, como é referido no ponto V.2 do ofício circulado n.º 30103/2008, de 23 de abril, a título exemplificativo, "a área ocupada, o número de elementos do pessoal afeto, a massa salarial, as horas-máquina, as horas-homem". Contudo, essa percentagem, não é a referida no n.º 4, do artigo 23.º do CIVA e que habitualmente se designa por "pro rata", até porque, e conforme já referido, este não pode ser aplicado às operações imobiliárias.

14. No caso de não se mostrar viável um índice objetivo específico, poderá, recorrer-se para o efeito a uma percentagem ou coeficiente, desde que ela faça apelo, nos seus dois membros - numerador e denominador - a variáveis que se mostrem coerentes entre si, homogeneizadas para o efeito, e com a mesma natureza, ressalvadas as devidas adaptações. Teríamos assim o uso de uma percentagem (tal como a percentagem genérica de dedução ou pro rata geral), mas aqui não geral mas sim específica à realidade a que vai ser aplicada. E não entendida como método de apuramento de direito a dedução mas sim e apenas como coeficiente de imputação dentro do método de afetação real.

15. De referir que nos termos do n.º 2, do art.º 23.º do CIVA, em relação à utilização do método de afetação real, é concedida à AT, a prerrogativa de impor condições ou fazer cessar o procedimento no caso de se verificar que provocam ou podem provocar distorções significativas na tributação.

16. Uma vez que a Requerente irá, também, desenvolver operações relacionadas com a exploração hoteleira (hotel e aparthotel), deve proceder à alteração do seu enquadramento mediante a entrega de uma declaração de alterações em cumprimento com o disposto nos artigos 32.º e 35.º ambos do CIVA, aditando estas novas atividades - (CAE).

III - CONCLUSÃO

17. Tendo em conta que a Requerente utiliza o método da afetação real para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, está obrigada a efetuar a separação entre a atividade isenta e a não isenta na contabilidade. Existindo despesas comuns, isto é, despesas que se destinam aos dois setores, o imposto suportado relativamente a tais despesas pode ser deduzido, nos termos previstos na alínea b), do n.º 1, do artigo 23.º do CIVA, segundo a aplicação de uma percentagem, correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

18. A referida percentagem é específica à realidade a que vai ser aplicada, um coeficiente de imputação dentro do método da afetação real.

19. Pelo exposto, encontra-se efetuado o enquadramento normativo da questão suscitada pela Requerente. Salvo melhor opinião, a definição dos critérios objetivos que melhor se coadunam com o exercício do direito à dedução do IVA, associada à globalidade das faturas da construção do imóvel em análise, são da sua competência e responsabilidade, sem prejuízo de verificação da sua aplicação pelos serviços competentes de inspeção, tal como se encontra previsto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º do CIVA, e através do ponto IV.4 do Ofício Circulado n.º 30103 de 23-04-2008, da Área de Gestão Tributária - IVA”.

Aplicando a doutrina da referida Informação Vinculativa à situação do Recorrente, chegamos à conclusão que a Requerente está correta quando afirma que o método *pro rata* não é aplicável às operações imobiliárias; mas a Requerida também tem razão quando afirma que mesmo aplicando o método da afetação real, a Requerente não poderia ter deduzido 100% do IVA (com serviços de contabilidade e com aquisição de duas arcas frigoríficas) afetando-o à atividade não isenta. Era da responsabilidade da Requerente apurar e segregar o IVA suportado relativamente aos serviços de contabilidade e aquisição das arcas frigoríficas que respeitam (i) à atividade sujeita a IVA e (ii) à atividade isenta; nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 23.º do CIVA, segundo a aplicação de uma percentagem, correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução.

Conforme refere a Requerida, especificamente as atividades de contabilidade, só podem ser consideradas como uma atividade comum à atividade isenta (compra e venda de imóveis) e à atividade não isenta (silvicultura e outras atividades florestais, exploração florestal, viticultura e comércio a retalho de bebidas em estabelecimento especializados) desenvolvida pela Requerente. *“Existindo despesas comuns, isto é, despesas que se destinam aos dois setores, o imposto suportado relativamente a tais despesas pode ser deduzido, nos termos previstos na alínea b), do n.º 1, do artigo 23.º do CIVA, segundo a aplicação de uma percentagem, correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução. 18. A referida percentagem é específica à realidade a que vai ser aplicada, um coeficiente de imputação dentro do método da afetação real.”.*

No que respeita às arcas frigoríficas — que não ficou provado que estejam (de todo) afetas à atividade (isenta ou não isenta) da Requerente — o IVA suportado pela Requerente com a aquisição das referidas arcas não é dedutível, por não cumprir os pressupostos do artigo 20.º do CIVA, que prevê que *“Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;”* — remetendo-se para o exposto no ponto anterior relativamente ao enquadramento desta despesa no artigo 23.º do CIRC, no que respeita a esta questão.

Neste mesmo sentido, e entrando já na última questão: *“Veio a Administração Tributária corrigir o valor de IVA deduzido de 10.492,85€ dos gastos em obras no ano de 2021, no imóvel arrendado pelo sujeito passivo (cf. doc. n.º 17), por considerar serem despesas relativas a operações que não conferem direito à dedução, que não contribuem para a realização de operações ativas, nos termos do artigo 20.º do CIVA”,* reitere-se que ficou demonstrado nos autos que apenas a parte do sótão (com entrada independente) estará efetivamente afeta a arquivo, em cumprimento do contrato de prestação de serviços celebrado em 3 de junho de 2024 entre a Requerente e a E... Lda..

Assim sendo, só as obras de preparação do referido sótão (com acesso independente) podiam ser deduzidas, uma vez que só esta parte do imóvel foi efetivamente afeta à atividade da Requerente, contribuindo para a realização de operações ativas — a prestação de serviços de arquivo, conforme o contrato de prestação de serviços. As obras realizadas no remanescente do imóvel, incluindo as obras realizadas na cozinha e a aquisição das arcas frigoríficas, pelas razões expostas (remetendo-se para o ponto anterior relativamente ao enquadramento no artigo 23.º do CIRC), no que respeita a esta questão, não podem ser enquadradas como despesas afetas à atividade da Requerente sujeita a IVA não sendo, por conseguinte, o IVA previsto nestas faturas dedutível. Termos em que, relativamente às duas questões colocadas em sede de IVA, o PPA é julgado totalmente improcedente.

Por fim, uma vez que a legalidade da liquidação de juros compensatórios está intrinsecamente ligada à legalidade da liquidação de IRC e de IVA a que respeita, tendo o PPA sido julgado procedente no que respeita à correção da fatura n.º 20140703 datada de 25.06.2017, do fornecedor H... Unipessoal, Lda., deverão as liquidações de juros compensatórios ser também proporcionalmente corrigidas, com as demais consequências legais.

V. DECISÃO

Termos em que se decide julgar **parcialmente procedente** o PPA, determinando-se:

- a) A **anulação parcial dos atos de liquidação de IRC** impugnados, **mantendo-se os atos de liquidação de IVA**, nos termos determinados na presente decisão; e
- b) **Condenar** a Requerente e a Requerida no pagamento das custas do processo, na proporção do respetivo decaimento.

VI. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A n.º 1 alínea a) do CPPT, e no artigo 3.º n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de EUR 6 150,92.

VII. CUSTAS

O montante das custas (a cargo da Requerente em 85% e da Requerida em 15%) é fixado em **EUR 612.00** (nos termos do disposto no artigo 12.º n.º 2 e no artigo 22.º n.º 4 do RJAT, e na Tabela I anexa do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

Notifique-se.

Lisboa, 12 de janeiro de 2026.

Elisabete Flora Louro Martins Cardoso
(Árbitra Singular)