

sição dos fundamentos com a decisão; c) a pronúncia indevida ou a omissão de pronúncia; d) a violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que são estabelecidos no art. 16.º do diploma.

Na sequência deste entendimento, não conheceu da impugnação da decisão arbitral na parte em que punha em causa o mérito da decisão por não constituir fundamento legal da mesma e, conhecendo do restante invocado, julgou a impugnação improcedente.

## D – Tribunais Arbitrais Tributários <sup>(4)</sup>

### 23. IRS – Cláusula geral antiabuso – Arts. 63.º do CPPT e 38.º da LGT

No processo arbitral n.º 123/2012-T, de 9/5/2013, os tribunais arbitrais foram, pela primeira vez, chamados a pronunciar-se sobre a legalidade de um ato de liquidação de IRS que teve por base a desconsideração, para efeitos fiscais, por aplicação da cláusula geral antiabuso (CGAA), do ato jurídico de transformação de uma sociedade por quotas em anónima e da subsequente alienação das respetivas ações, com benefício de um regime legal de tributação mais favorável das mais-valias.

A Autoridade Tributária e Aduaneira fundamentou a liquidação objeto de pronúncia arbitral na alegada encenação de «“actos jurídicos, mais ou menos complexos e dispendiosos”. Actos “que, face à realidade e dimensão económica, estrutural e societária em concreto, se revelam manifestamente desnecessários e denunciam claramente a intenção artificiosa da sua utilização, ou seja, evitar a tribulação que seria devida”». Estes argumentos foram refutados pelos requerentes por entenderem que a alteração da forma societária integrava a es-

tratégia de expansão da respetiva atividade, alegando, ainda, a caducidade do procedimento de aplicação da CGAA.

As questões a decidir resumiam-se então à apreciação da alegada caducidade do procedimento de aplicação da CGAA e à verificação dos requisitos legais e dos factos objetivos e subjetivos para a sua aplicação.

O Tribunal Arbitral começou por afirmar a natureza procedimental do art. 63.º do CPPT, pelo que qualquer alteração legislativa deveria ser “imediatamente aplicável, independentemente dos factos que visa serem anteriores à entrada em vigor dessa lei” (art. 12.º, n.º 3, da LGT), concluindo, ainda, pela qualificação do prazo estabelecido no n.º 3 do art. 63.º do CPPT como um prazo de caducidade contado «“da realização do negócio jurídico objeto das disposições antiabuso”» nos termos dos arts. 20.º, n.º 1, e 63.º, n.º 3, ambos do CPPT, este último na redação dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, e art. 279.º do Código Civil (*ex vi* art. 20.º, n.º 1, do CPPT). A segunda questão colocou-se ao nível da definição dos limites do planeamento fiscal legítimo, definido como uma “atuação *intra legem*”, e da análise dos cinco elementos – meio, resultado, intelectual, normativo e sancionatório – em que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a desconstruir o art. 38.º da LGT. O Tribunal Arbitral concluiu que a aplicação da CGAA importa o preenchimento cumulativo de todos os requisitos exigidos “quanto à verificação de uma atividade caracterizável como um planeamento fiscal abusivo”, que, não tendo sido demonstrada nos autos, “particularmente dos elementos meio, intelectual e normativo”, determinou a procedência do pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS objeto da pronúncia arbitral.

A jurisprudência arbitral firmada no aresto em apreço foi posteriormente acolhida nas decisões arbitrais proferidas no âmbito dos Ps. 124/2012-T, de 6/6/2013, e 138/2012-T, de 12/7/2013.

<sup>(4)</sup> Textos integrais das decisões arbitrais disponíveis em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

#### 24. IRC – Tributação de estabelecimentos estáveis de não residentes

As questões centrais objeto de apreciação no processo arbitral n.º 1/2013-T, de 15/5/2013, prendem-se com a delimitação do conceito de estabelecimento estável (EE) de uma empresa não residente, assim como da respetiva imputação de rendimentos e lucros. Em causa nos autos estava a legalidade da imputação de rendimentos de uma sociedade não residente à requerente, sociedade residente em território nacional, tendo por pressuposto a qualificação desta última como “uma extensão” da primeira, o que consubstanciaria a existência de um EE dessa empresa no território nacional.

O Tribunal Arbitral começou por esclarecer que o conceito de estabelecimento estável previsto no art. 5.º do CIRC, que “«tem a sua fonte no direito internacional, no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património»”, “não se reporta, independentemente do que parece sugerir a sua formulação, a algo de físico e palpável com uma existência separada do sujeito passivo a que diz respeito. Este conceito visa tão-só determinar se a atividade de um não residente num determinado sistema fiscal é suficientemente relevante para justificar que esse não residente seja aí tributado, em termos semelhantes àqueles em que são tributados os residentes”. Mais esclarece que os “testes constantes do artigo 5.º são alternativos e permitem determinar a existência de um estabelecimento estável com base na existência ou de uma instalação física, ou de um projeto ou da agência”. O EE que assenta na existência de uma instalação física “pressupõe (...) não só uma instalação fixa, isto é, com permanência sob o ponto de vista geográfico e temporal, mas também que seja através dessa instalação que a atividade é levada a cabo, o que implica necessariamente que essa instalação esteja ao dispor da empresa”. Considera-se ainda que estamos em presença de um EE quando existe «um local ou estaleiro de construção, de instalação ou montagem, as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com o mesmo», com duração superior a 6 meses. O EE que decorre da agência pressupõe a verificação de

vários elementos que sustentam a sua existência, sendo necessário que (i) uma pessoa, singular ou coletiva, atue por conta de uma empresa não residente; (ii) o agente tenha autorização para celebrar contratos; (iii) os contratos sejam celebrados em nome da empresa; (iv) com caráter de habitualidade. Neste âmbito, o Tribunal esclareceu que o agente não tem, necessariamente, de ser um residente ou ter uma instalação fixa no país onde desenvolve as suas atividades, desde que não seja, obviamente, um agente independente e que a expressão “em nome” deve ser interpretada de forma lata cobrindo “todos os casos em que a empresa está vinculada pelo contrato concluído pelo agente (mesmo nas situações em que não tenha sido formalmente concluído em nome dela)”. Mais esclareceu que, “no que se refere à questão da habitualidade, esta pressupõe que o agente utilize os seus poderes repetidamente e não apenas em casos esporádicos”, em função da natureza do produto ou serviço em causa. Considerou deverem ser exigíveis como pressupostos da consideração do agente como EE a verificação da independência legal e económica do agente, que atue no âmbito normal da sua atividade. Por último, esclareceu que a conclusão pela existência de um EE não implica que o agente “perca a sua individualidade e, consequentemente, que lhe sejam imputados lucros” do não residente, porquanto “a existência de um estabelecimento estável, incluindo, (...), as situações em que é determinado com base na agência, é uma questão de tributação da empresa por conta de quem o agente atua, e não uma questão de tributação do agente em si, que tem um regime de tributação distinto”.

#### 25. IRC – Prestações suplementares (sem juros) – Dedutibilidade dos juros suportados – Arts. 23.º do CIRC e 32.º, n.º 2, do EBF

No processo arbitral n.º 12/2013-T, de 8/7/2013, o Tribunal Arbitral foi chamado a pronunciar-se sobre a dedutibilidade dos encargos financeiros suportados pela requerente (Sociedade Gestora de Participações Sociais – SGPS) com a realização de

prestações suplementares, sem juros, para efeitos do disposto no art. 23.º do CIRC e no art. 31.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) (atual art. 32.º, n.º 2).

As questões *decidendi* centraram-se (i) na apreciação da indispensabilidade dos encargos financeiros suportados pela requerente com a realização de prestações suplementares sem juros para a manutenção da respetiva atividade e (ii) na qualificação das mesmas prestações como “outras componentes do capital próprio”, defendida pela requerente e infirmada Administração Tributária.

O Tribunal Arbitral começou por afirmar que “a realização de prestações suplementares (figura prevista no CSC [Código das Sociedades Comerciais], arts. 210.º e segs.) se insere na capacidade da sociedade, no seu escopo lucrativo, na lícita circunscrição da sua atividade, mesmo que (ainda que) não possam vencer quaisquer juros, por expressa imposição da lei (art. 210.º, n.º 5, do CSC)”. Mais referiu que estando em causa uma SGPS, esta, ao dotar as sociedades participadas de uma estrutura financeira adequada, estaria a prosseguir “a sua atividade egoísta, com interesse próprio, na valorização (rentabilização) das suas participadas e ulterior obtenção de rendimentos, via receção de dividendos ou realização de mais-valias”. Concluindo que “a lei comercial conferiu ampla liberdade à sociedade quanto à forma de dotar de fundos as entidades por si dominadas, numa clara não ingerência nas livres opções dos sujeitos, e na suposição de que essa liberdade asseguraria da melhor forma o interesse principal de capitalização das sociedades”. No mesmo sentido, “a lei fiscal não contém qualquer regra específica (norma anti-abuso ou outra) que impeça ou cerceie esta liberdade de gestão”. Reafirmando doutrina e jurisprudência que julgou assente, o Tribunal considerou que:

(i) a indispensabilidade entre custos e proveitos deve ser aferida em sentido económico: “os custos indispensáveis são os contraídos no interesse da empresa, que se ligam com a sua capacidade, por inserção no seu escopo lucrativo (de forma mediata ou imediata) e no exercício da sua atividade concreta”;

(ii) a Administração Tributária não pode sindicicar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa;

(iii) o gasto imprescindível equivale a todo o gasto contraído em ordem à obtenção dos proveitos e que represente um decaimento económico para a empresa;

(iv) o art. 23.º do CIRC intima não apenas uma conexão causal adequada entre o custo e o proveito como se conexas alternativamente com a manutenção da fonte produtora e a manutenção da sociedade e sua atividade; e que

(v) o art. 23.º do CIRC apenas recusa a aceitação fiscal dos custos não empresariais, que não se inscrevam no respetivo âmbito de atividade, exigindo um interesse próprio e egoístico da sociedade que regista o custo; esse interesse tem de existir autonomamente e não pode ser diluído no interesse coletivo ou do grupo.

Seguindo de perto a jurisprudência arbitral firmada nos processos arbitrais n.ºs 9/2012-T, de 7/9/2012, e 69/2012-T, de 29/10/2012, o Tribunal Arbitral concluiu que as prestações suplementares não se incluem no conceito fiscalmente relevante de “partes de capital”, subsumindo-se antes no conceito de “outras componentes de capital próprio”, e que o conceito de “partes de capital” previsto no art. 32.º do EBF deve ser restringido às ações e quotas.

## 26. Imposto Único de Circulação – Incidência subjetiva – Locação financeira – Presunções legais

No processo arbitral n.º 26/2013-T, de 19/7/2013, os tribunais arbitrais foram, pela primeira vez, chamados a pronunciar-se sobre a questão de saber se a norma de incidência subjetiva prevista no n.º 1 do art. 3.º do Código do Imposto Único de Circulação (IUC), no segmento em que considera como proprietário a pessoa em nome da qual o veículo se encontra registado, constitui uma presunção ou ficção legal de incidência.

De acordo com o disposto no n.º 1 do art. 3.º do Código do IUC, são sujeitos passivos deste imposto os proprietários dos veículos, sendo como tal con-

sideradas as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados. E nos termos do n.º 2 do art. 3.º do Código do IUC prevê-se que são “equiparados a proprietários”, para efeitos de delimitação da incidência subjetiva do imposto, entre outros “os locatários financeiros”.

Nos autos, o requerente (sociedade de locação financeira) advogou a tese de que a norma de incidência estabelece uma presunção derivada do registo, ilidível por força do disposto no art. 73.º da LGT, enquanto a Administração Tributária defendeu que “o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram (...) como proprietários ou nas situações previstas no n.º 2 as pessoas aí enunciadas (...) as pessoas em nome das quais os mesmos (os veículos) se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal”.

Partindo da distinção entre ficção e presunção legal, o Tribunal Arbitral concluiu que na definição da incidência subjetiva estabelecida no n.º 1 do art. 3.º do Código dos IUC o legislador estabeleceu uma presunção derivada do registo automóvel a que “atribui plena eficácia (...) acolhendo-a, como tal”, e que essa eficácia se justifica à luz do “conceito legal de presunção e no respeito dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva”. Mais concluiu que tendo sido feita prova de que “à data da exigibilidade do imposto a que respeitam as liquidações questionadas [a sociedade locadora] não era (...) o proprietário dos veículos naquelas identificados, por se ter já anteriormente operado as respectivas transferências, nos termos da lei civil”, o pedido de pronúncia arbitral, no que concerne à elisão da presunção de incidência subjetiva do IUC, deveria ser julgado procedente, com a conseqüente anulação das liquidações questionadas e restituição do imposto indevidamente pago.

DULCE NETO  
(Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo)

PAULA CADILHE  
(Jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Norte e do Tribunal Central Administrativo Sul)

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA (\*)  
(Jurisprudência dos Tribunais Arbitrais Tributários)

(\*) Com a colaboração de Jorge Lopes de Sousa.