

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 37/2023-T**

**Tema: IRC – Dedutibilidade de gastos: artigo 23.º do CIRC.**

## SUMÁRIO

- I. Na atual redação do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, não consta que os gastos devam ser indispensáveis (ou necessários) para a obtenção de rendimentos, devendo apenas avaliar-se, se os gastos ocorreram no âmbito e por força da atividade empresarial da Requerente, a qual tem, por definição, o escopo lucrativo, e, é, nesse sentido, sujeita a IRC.
- II. O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o artigo 23.º do CIRC refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportados no âmbito das atividades decorrentes do 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.
- III. Para efeitos de dedutibilidade de um custo entendia a doutrina e a jurisprudência que aquele requisito se demonstra através de documentos que comprovem os custos realizados, sendo que esses documentos podem consistir em meros documentos, faturas, recibos ou até uma nota interna da empresa, conquanto se revelem credíveis e consistentes. Só não sendo considerados como custos fiscalmente relevantes os que não são suportados em documentos válidos. Assim sendo, quanto à prova documental, esta é por norma o meio de prova exigido em razão da sua adequação à prática comercial, não sendo, no entanto, de excluir outros meios de prova para comprovar os custos efetivamente realizados, e como complemento da mesma.

## DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Júlio Tormenta, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 27 de março de 2023, acorda no seguinte:

### RELATÓRIO

1. A..., Lda., com o NIF:..., com sede na ... n.º ...%/..., ...-..., ... -... Lisboa, doravante designada por Requerente, vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar o Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) tendo em vista (i) a anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2021..., relativo ao ato tributário de liquidação adicional n.º 2021... de 01.06.2021, referente a IRC - ano de 2017 - no valor de 10.105,66€ (dez mil cento e cinco euros e sessenta seis cêntimos) acrescido de juros compensatórios no valor de 1.123,90€ (mil cento vinte três euros noventa cêntimos), determinando um valor total a pagar de 11.073,05€ (onze mil setenta três euros cinco cêntimos), bem como (ii) a declaração da ilegalidade do respetivo ato tributário de liquidação adicional (imposto e juros compensatórios) acrescido de juros indemnizatórios na medida em que não concorda com a posição da Autoridade de Tributária segundo a qual a Requerente não conseguiu provar a conexão das despesas de angariação de clientes e seu acompanhamento, ao abrigo do artigo 23.º do CIRC<sup>1</sup>, no montante de 50.000€ (cinquenta mil euros), reconhecidos em 2017 como gastos do período e o valor dos serviços prestados pela Requerente. Adicionalmente, a Requerente defende que ao abrigo do artigo 104.º n.º2 da CRP<sup>2</sup> as empresas devem pagar imposto tendo em conta o seu rendimento real, considerando-se que esse rendimento é dado pela diferença entre rendimentos e gastos do

---

<sup>1</sup> CIRC- Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

<sup>2</sup> CRP - Constituição da República Portuguesa

---

período económico sujeito a escrutínio por parte da Autoridade Tributária e que as declarações dos contribuintes se presumem verdadeiras e de boa-fé ao abrigo do artigo 75.º da LGT<sup>3</sup> e que a Autoridade Tributária apenas pôs em causa a conexão entre os gastos de angariação e acompanhamento dos clientes de 2017 e 2018, suportados pela Requerente, e o valor dos serviços prestados pela mesma. Igualmente defende que se da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência e quantificação do ato tributário, deverá o ato impugnado ser anulado nos termos do artigo 100.º n.º 1 do CPPT<sup>4</sup>.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), aqui Requerida.

3. As Requerentes (Requerente e Requerida) não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea *a*) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea *a*), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 8 de março de 2023, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea *c*), do RJAT<sup>5</sup>, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 27 de março de 2023.

5. Como acima referido a Requerente foi notificada da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2021 ... de 01.06.2021 no montante de 11.073,05€ (onze mil setenta três euros cinco cêntimos) referente ao ano de 2017,

---

<sup>3</sup> LGT-Lei Geral Tributária

<sup>4</sup> CPPT- Código de Procedimento e Processo Tributário

<sup>5</sup> RJAT – Regime Jurídico de Arbitragem Tributária

das quais resultou o montante total a pagar de 11.073,05€ (onze mil setenta três euros cinco cêntimos) e, bem assim, da decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação adicional, cuja anulação se requer.

**6.** Na defesa da procedência do seu pedido de anulação da liquidação adicional de IRC referente ao ano de 2017, no montante de 11.073,05€ (onze mil setenta três euros cinco cêntimos), a Requerente argui que:

- a. A Requerente foi criada em abril de 2017 com um capital social baixo de 10.000€ (dez mil euros) e, que, tratando-se o ano de 2017 como ano de arranque, fosse natural que tanto em 2017 como em 2018, o seu resultado fosse quase nulo, já incluindo os gastos relacionados com angariação de clientes e seu acompanhamento. Além disso, em 2017, não existia uma estrutura administrativa e comercial com experiência e pronta para gerar clientes e mantê-los;
- b. O que está em causa nos presentes autos, é saber se foi cumprido o princípio da especialização dos exercícios em termos substantivos, ou seja, se existiu uma conexão entre esses gastos devidamente documentados e a obtenção e resultados e a manutenção da força produtora;
- c. Invoca na defesa da sua posição o conceito de indispensabilidade ínsito no artigo 23.º do CIRC ao abrigo do qual se consideram custos fiscais os custos empresariais suportados pelas empresas. Para isso tem de se fazer a distinção a nível dos custos empresariais entre aqueles que foram efetivamente incorridos no interesse coletivo da empresa e aqueles que foram incorridos pela empresa, mas no interesse individual do sócio ou do grupo de sócios, e, que nesse caso, não podem ser considerados custos fiscais. Esta posição tem respaldo na jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) no processo n.º 01486/06;

- d. Por outro lado, defende que uma despesa com um fim empresarial não tenha que ter um fim imediato lucrativo, mas sim, na sua origem haja um fim empresarial porque se não houver, a AT pode recusar a sua aceitação como custo fiscal. A relevância fiscal de um custo, depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção de um resultado (ligação a um negócio lucrativo), caso estas características não estejam reunidas, pode gerar-se a dúvida se o custo em questão é um custo empresarial;
- e. A par das características referidas em d) quanto a um custo empresarial para que possa ser dedutível fiscalmente, também é preciso que os mesmos sejam devidamente documentados (suportados em documentos externos) porque caso contrário, não são fiscalmente dedutíveis;
- f. A AT não pôs em causa a contabilidade e a respetiva documentação suporte relativa aos anos de 2017 e 2018. Apenas foi posta em causa a conexão entre a faturação dos gastos com a angariação e acompanhamento de clientes e os proveitos desses anos;
- g. Entende que explicou várias vezes à AT e em sede de reclamação graciosa o seguinte:
- ✓ Principalmente em 2017, não tendo ainda uma estrutura definitiva, sem o trabalho de angariação e acompanhamento dos clientes gerados, não havia clientes que suportassem o arranque da empresa e os resultados seriam desastrosos;
  - ✓ Foi através desse trabalho e desses custos de 75.000€ (setenta cinco mil euros) nos dois anos, que foi encontrado o maior cliente da empresa nos anos de 2017 e 2018, o B..., SA., para quem a faturação foi superior a 50% das vendas totais;

- 
- ✓ Facilmente se percebe da indispensabilidade para a empresa e para o seu tipo de negócio as despesas suportadas com angariação e acompanhamento de clientes;
  - ✓ Se a impugnante tivesse outro tipo de estrutura, nomeadamente na área de publicidade e marketing, a AT teria grande dificuldade em não aceitar os gastos e provavelmente os Proveitos e Resultados seriam diferentes;
  - ✓ Igualmente foi explicado o facto de o fornecedor de serviços francês ter conta em França e em Portugal;
  - ✓ Foi entregue o contrato em língua francesa entre as duas entidades.
- h. É na conexão entre os gastos suportados, de 50.000€ (cinquenta mil euros) em 2017 e 25.000€ (vinte cinco mil euros) em 2018 e os proveitos gerados, que a AT desejava uma maior explicitação da faturação do fornecedor francês, incluindo outros documentos de apoio;
- i. A AT negou a existência de conexão dos gastos supra com os proveitos (rendimentos) gerados por esses gastos, dando origem a liquidações adicionais referentes a 2017 e 2018, que com juros incluídos já estão perto de 24.000€ (vinte quatro mil euros);
- j. Em defesa da sua posição, a Requerente, evoca a posição assumida na jurisprudência do Tribunal Central Administrativo referido anteriormente (TCAS) e porque a AT teve e tem dúvidas sobre a conexão ou não dos gastos com angariação e suporte de clientes suportados em 2017 e 2018 e os proveitos, decorrentes desses gastos, gerados nesses anos. Para fundamentar a sua posição, quanto ao atrás referido, a Requerente invoca o explicitado no n.º 2 da folha 10 do RIT onde se lê que a conexão entre as faturas de angariação e acompanhamentos de clientes e os serviços prestados pela Requerente não parece viável; por outro lado, a conclusão explicitada no n.º14 do RIT não é afirmativa,

---

mas sim um espelho de dúvidas e sendo assim, não podem haver liquidações adicionais contra os contribuintes ao abrigo do artigo 100.º n.º1 do CPPT onde se prevê *”Sempre que da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado”*, o que se solicita;

- k. Igualmente defende que, ao abrigo do artigo 104.º n.º2 da CRP, as empresas devem pagar imposto tendo em conta o seu rendimento real, considerando-se que esse rendimento é dado pela diferença entre rendimentos e gastos do período económico sujeito a escrutínio por parte da Autoridade Tributária e que as declarações dos contribuintes se presumem verdadeiras e de boa-fé ao abrigo do artigo 75.º da LGT e que a AT apenas pôs em causa a conexão entre os gastos de angariação e acompanhamento dos clientes de 2017 e 2018 e o valor dos serviços prestados. Igualmente defende que se da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência e quantificação do ato tributário, deverá o ato impugnado ser anulado nos termos do artigo 100 n.º 1 do CPPT;
- l. Não foi requerida prova testemunhal;

Conclui peticionando a procedência do PPA, nos seguintes termos:

- ✓ Revogação do indeferimento da reclamação graciosa; e consequente
- ✓ Anulação do ato de liquidação adicional de IRC de 2017 com as devidas consequências legais em sede do acrescido, nos termos do artigo 100.º n.º 1 do CPPT; e
- ✓ Juros indemnizatórios até ao pagamento.

7. Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua Resposta e juntou aos autos o Processo Administrativo (“PA”), em 9 de maio de 2023, peticionando a improcedência do PPA tendo-se defendido por exceção e por impugnação.

7.

A Requerida, em síntese, defende que:

- ✓ Quanto à defesa por exceção, entende que o requerimento apresentado pela Requerente não se revela como uma petição inicial, devendo a mesma ser considerada inepta;
  
- ✓ Quanto à defesa por impugnação entende que quanto aos factos com interesse para a boa decisão da causa, deve-se considerar a prova documental constante do PA, o qual se dá por inteiramente reproduzido nos presentes autos arbitrais, devendo considerar-se como factos assentes os descritos infra:
  - ✓ A Requerente é uma sociedade por quotas, a qual exerce a atividade principal classificada com o CAE principal 41200 - Construção de Edifícios (Residenciais e Não Residenciais), enquadrada no regime geral, em sede de IRC, desde 01.07.2017;
  
- ✓ No exercício de 2017, a Requerente registou um volume de negócios no valor de 451.016,36€ (quatrocentos cinquenta e um mil dezasseis euros trinta seis cêntimos) relativo a trabalhos de construção civil, como resulta evidenciado no Relatório Inspetivo tendo obtido juros de depósitos bancários no valor de 20,59€ (vinte euros cinquenta nove cêntimos) euros alcançando um total de rendimentos no período de 451.036,95€ (quatrocentos cinquenta e um trinta seis euros noventa cinco cêntimos);



- ✓ A 29.06.2018, a Requerente submeteu a declaração modelo 22 identificada com o n.º ...2018..., na qual apurou o lucro tributável, no montante de 1.003,88€ (mil três euros oitenta oito cêntimos) tendo resultado imposto a pagar, no valor de 165,51€ (cento sessenta cinco euros e cinquenta um cêntimos), referente ao período de 2017;
- ✓ Posteriormente, foi alvo de um procedimento de inspeção tributária ao abrigo da OI2019..., do qual resultaram correções ao lucro tributável do período de 2017; o lucro tributável declarado pela Requerente no montante de 1.003,88€ (mil três euros oitenta oito cêntimos) referente ao período de 2017, foi alterado para 51.003,88€ (cinquenta e um mil três euros oitenta um cêntimos) dando origem à liquidação adicional contestada no valor de 11.073,05€ (onze mil setenta três euros cinco cêntimos); a Requerente não concordando com a liquidação adicional apresentou reclamação graciosa e o presente pedido de pronúncia arbitral;
- ✓ A alteração do lucro tributável relativa ao período de 2017 deveu-se a uma correção fiscal no montante de 50.000€ (cinquenta mil euros) por desconsideração daquele montante como gasto fiscal por não reunir os requisitos do artigo 23.º do CIRC;
- ✓ Os 50.000€ (cinquenta mil euros) correspondem a subcontratos, registados na conta SNC<sup>6</sup> 62181 – Subcontr.M.C.c/IVA D.(6ºCiva), referentes à aquisição de serviços de “angariação e acompanhamento comercial” à entidade francesa “C...” e suportada pela fatura n.º 993 de 31-12-2017, tendo sido solicitado à Requerente que indicasse quais os

---

<sup>6</sup> SNC-Sistema Normalização Contabilística

rendimentos, no exercício de 2017, sobre os quais se pudesse estabelecer uma conexão com os serviços adquiridos à “C...”, por forma a aferir se os referidos gastos reúnem os pressupostos para serem gastos fiscais ao abrigo do artigo 23.º do n.º1 do CIRC, uma vez que do teor das faturas correspondentes aos serviços em questão, com a descrição “angariação e acompanhamento”, não era possível evidenciar qualquer conexão;

- ✓ Quer relativamente ao solicitado à Requerente quer em sede do exercício do direito de audição, os SIT<sup>7</sup> concluíram que: *“Desta forma, tendo em conta todos os elementos apresentados pelo sujeito passivo no decorrer do procedimento inspetivo, e tendo em atenção os argumentos e os novos documentos apresentados no exercício do seu direito de audição, no que respeita a esta questão chave do reconhecimento dos gastos contabilizados a título de “angariação e acompanhamento comercial”, após análise e ponderação, sempre se dirá que o requerente não logrou alcançar prova suficiente (Veio juntar cópia de um contrato redigido em língua francesa e comprovativos dos elementos bancários de contas tituladas pela “C...”), na qual atestaria a ligação destes gastos com quaisquer rendimentos obtidos nos exercícios de 2017 e 2018, dado que ao longo de toda a sua exposição apenas tenta demonstrar que estes mesmos gastos em “angariação e acompanhamento comercial” foram praticadas dentro de uma estratégia de “publicidade e marketing” por “ausência de departamento comercial estruturado da empresa”, não apresentando, contudo, qualquer evidência da realização efetiva dos mesmos.”*

---

<sup>7</sup> SIT-Serviços de Inspeção Tributária

- ✓ Adicionalmente os SIT reafirmaram que: *“Não foi colocado em causa, a veracidade das transferências bancárias, das faturas emitidas pela “C...” ou do contrato com esta mesma entidade francesa. O que sempre esteve em causa foi a ligação destes gastos em “angariação” (decorrentes destas faturas e transferências), e efetivamente contabilizados a este título, com qualquer rendimento obtido pela Quadrados & Questões nos exercícios de 2017 e 2018, e esta (ligação) nunca foi demonstrada ou comprovada materialmente, uma vez que nunca foi apresentado qualquer mapa, relatório, lista, estudo, projeto, análise, exame, ou outro qualquer documento que o demonstrasse.”*
  
- ✓ Defende que o artigo 23.º n.º1 do CIRC na redação vigente em 2017 e aplicável ao caso controvertido, estabelece as condições gerais para que um gasto seja dedutível fiscalmente, isto é *“(...) são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”* seguindo-se no n.º2 do mesmo artigo uma enumeração exemplificativa como resulta do advérbio “nomeadamente” donde se destaca a “aquisição de quaisquer bens ou serviços” (onde se poderá incluir a “angariação e acompanhamento comercial”) prevista no artigo 23.º n.º2 alínea a) do CIRC. Assim da leitura do artigo 23.º do CIRC para que um gasto seja gasto fiscal dedutível, torna-se necessário comprovação dos mesmos e a ligação com a obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a IRC;
  
- ✓ A relevância fiscal dos gastos não beneficia da presunção da veracidade que decorre do artigo 75.º n.º1 da LGT, tendo esta posição respaldo na jurisprudência do TCA-Sul de 28 de março de 2019

proferida no processo n.º 69/17.9BCLSB cuja atualidade se mantem, apesar de no referido acórdão estar em ponderação a redação do artigo 23.º do CIRC vigente até 31-12-2003, nos termos da qual se refere que, “*A questão do ónus da prova da indispensabilidade do custo passa ao lado da presunção de veracidade da escrita correctamente organizada (cfr.artº.75, nº.1, da L.G.T.) pois não se questiona a veracidade (existência e montante) da despesa contabilizada mas a sua relevância, face à lei, para efeitos fiscais, no caso, da sua qualificação como custo dedutível, em sede do citado artº.23, do C.I.R.C*” e igualmente com relevância para o caso controvertido aquele aresto conclui que “*no que respeita à qualificação das verbas contabilizadas como custos dedutíveis, cabe ao contribuinte o ónus da prova da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da força produtora, se a Fazenda Pública questionar essa indispensabilidade (cfr. artºs.74, nº.1, e 75, nº.1, da L.G.T.)*”, podendo concluir-se que no caso controvertido se devem aplicar as regras gerais do ónus da prova;

- ✓ Assim, em termos de regras gerais de ónus da prova, cabe à Requerente o ónus de demonstrar e comprovar a veracidade da operação e sua indispensabilidade/necessidade para a obtenção dos rendimentos sujeitos a imposto, uma vez que deve fazer provar que tem o direito à dedutibilidade dos gastos controvertidos, fundamentando esta posição em jurisprudência arbitral (Acórdãos dos processos n.º 97/2020-T e n.º 818/2019-T);
  
- ✓ Havendo falta de demonstração da relação deste gasto com os rendimentos sujeitos a IRC, a correção efetuada ao lucro tributável de 2017 não enferma de qualquer erro, quer de facto quer de direito,

estando a AT adstrita ao cumprimento do princípio da legalidade enunciado no artigo 266.º n.º 2 da CRP e concretizado no artigo 55.º da LGT e no artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA);

- ✓ Não foi requerida prova testemunhal;

Assim, conclui pedindo que:

- ✓ A ineptidão da petição arbitral com as legais consequências, e caso assim não se entenda
- ✓ O pedido deve ser julgado improcedente, com as devidas consequências legais.

**8.** Por despacho arbitral de 15 de maio de 2023 (15.05.2023), a Requerente foi notificada para se pronunciar, querendo, num prazo de 10 dias, sobre a exceção: Ineptidão da petição inicial apresentada pela Requerida, não o tendo feito.

**9.** Foi proferido despacho arbitral com data de 26 de junho de 2023 (26.06.2023) a dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT. As partes foram notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas, de modo simultâneo, no prazo de 15 dias. Só a Requerida exerceu esse direito. O Tribunal designou, ao abrigo do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, que até à data de 26 de setembro de 2023 (26-09-2023) seria proferida a decisão arbitral.

### **Exceção – Ineptidão da Petição Inicial**

**10.** A Requerida na sua Resposta argui que o requerimento apresentado pela Requerente não deve ser considerado como uma petição inicial, nos termos em que é configurada pela lei, devendo a mesma ser considerada inepta, com as legais consequências.

**11.** Ao abrigo do artigo 186.º n.º 2 do CPC aplicável *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT, considera-se que uma petição é inepta quando

“2. Diz-se inepta a petição:

- a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;
- b) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir;
- c) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.”

**12.** Ora no caso controvertido, a Requerente vem pedir na petição inicial (Pedido de Pronúncia Arbitral a anulação da liquidação oficiosa IRC de 2017 e a revogação do indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela mesma resultante do ato de liquidação adicional efetuada pela AT referente ao IRC de 2017, pelo que improcede a exceção apresentada pela Requerida.

### **SANEAMENTO**

**13.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do artigo 2.º n.º 1 e artigo 10.º n.º 1 alínea a), ambos do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto no artigo 4.º e do artigo 10.º n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

14. O processo não enferma de nulidades processuais, nem existem exceções dilatórias ou perentórias ou questões prévias que obstem à apreciação do mérito da causa.

## **DIREITO**

### ***MATÉRIA DE FACTO***

#### **Factos provados**

15. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas, a qual exerce a atividade principal classificada com o CAE principal 41200 – Construção de Edifícios (Residenciais e Não Residenciais), enquadrada no regime geral, em sede de IRC, desde 01.07.2017.
- b) No exercício de 2017, a Requerente registou um volume de negócios no valor de 461.516,36€ (quatrocentos sessenta um mil quinhentos dezasseis euros e trinta seis cêntimos) contabilizados nas várias contas SNC 72-Prestação de Serviços relativos a trabalhos de construção civil, como resulta evidenciado no Relatório Inspeção Tributária (RIT). Ainda neste exercício, obteve juros de depósitos bancários no valor de 20,59€, alcançando um total de rendimentos no período de 461.536,95€ (quatrocentos e sessenta e um mil quinhentos trinta seis euros noventa cinco cêntimos). No ponto II.3.8 – Avaliação contabilístico-fiscal, mais concretamente, no ponto ii.3.8.1 - Em sede de IRS/Retenções na fonte, a AT na página 9 do RIT afirma “*No exercício de 2017, a entidade teve 4 trabalhadores dependentes nos seus quadros e duplicou os referidos no exercício seguinte, cfr. fls. 62/358 do PA.*”

Da análise efetuada pela AT a 2017 e 2018, em termos de gastos, a mesma refere que “*em termos materiais, a estrutura de gastos do sujeito passivo, nos exercícios de 2017 e 2018, foi composta essencialmente por 3 rubricas: os fornecimentos e serviços externos (FSE), os gastos com pessoal e o custo da mercadoria vendida e das matérias consumidas (CMVMC)*”. Em relação a 2017, a AT igualmente refere “*Relativamente aos FSE, conforme é possível observar pela leitura do respetivo balancete do exercício, o gasto resulta maioritariamente do custo incorrido com a subcontratação de trabalhos especializados na área da construção civil (93%) e com as deslocações estadas de pessoal (4%), totalizando esta rubrica um montante inscrito de 408.619,10 euros (89% do valor das prestações de serviços. Esta dependência da subcontratação está relacionada com ano da criação da empresa, com o desenvolvimento da sua atividade na zona metropolitana de Lisboa e conseqüentemente com a incerteza no seu desempenho, optando por esta via em detrimento da contratação de pessoal para os seus casos quadros e obtendo na ótica do gestor um potencial desenvolvimento sustentado*”, conforme pontos 1 e 2 do ponto II.3.8.3 – Em sede de IRC ii) Análise dos Gastos , pág.13 do Relatório de Inspeção Tributária, *cfr. fls. 66/358 do PA.*

- c) A 29.06.2018, a Requerente submeteu a declaração modelo 22 identificada com o n.º ...2018-... -..., na qual apurou o lucro tributável, no montante de 1.003,88€ (mil e três euros oitenta oito cêntimos), tendo resultado imposto a pagar, no valor de 165,51€ (cento e sessenta cinco euros cinquenta e um cêntimos), referente ao período de tributação de 2017, tendo a Requerente pago o mesmo.
- d) Posteriormente, foi alvo de um procedimento de inspeção tributária externa de âmbito parcial (IRC e IVA) ao abrigo da OI2019..., do qual resultaram correções ao lucro tributável do período de tributação de 2017 no montante de 50.000€ (cinquenta mil euros).
- e) Em virtude de terem sido considerados gastos no apuramento do lucro tributável de IRC do período de tributação de 2017, no montante de 50.000€ (cinquenta mil euros), sem enquadramento legal para o efeito no artigo 23.º do Código de IRC,



---

relativos a Fornecimentos e Serviços Externos (FSE), os serviços da inspeção tributária (SIT) procederam à correção do lucro tributável de 2017.

- f) Consequentemente, o lucro tributável de IRC declarado pelo sujeito passivo (Resultado Fiscal) para o período de tributação de 2017 de 1.003,88€ (mil e três euros e oitenta oito cêntimos) foi alterado para 51.003,88€ (cinquenta um mil três euros e oitenta cêntimos), dando origem à liquidação adicional contestada no valor de 11.073,05€ (onze mil e três euros e cinco cêntimos).
- g) Ao abrigo do artigo 52.º do RCPITA<sup>8</sup> – Representante Para as Relações Com a Administração Tributária, a Requerente na pessoa do seu sócio-gerente -D..., com o NIF ...- nomeou E... (doravante designada por E...), com o NIF:..., contabilista certificada da Requerente, como Representante Para as Relações Com a Administração Tributária, descritos a *cf. fls. 232/358 e 233/358 do PA.*
- h) A Requerente foi notificada pelos SIT, em 17 de dezembro de 2020, ao abrigo do artigo 38.º do RCPITA, para apresentar diversos elementos de natureza contabilística e contratual, relativos aos anos de 2017 e 2018, descritos a *fls. 232/358 e 233/358 do PA.*
- i) Em 6 de janeiro de 2021, *cf. fls. 192/358 do PA*, os SIT notificaram via e-mail a Requerente para serem enviados os elementos/mapas de apuramentos de tributação autónoma relativamente aos exercícios de 2017 e 2018, assim como o envio dos três (3) documentos com maior materialidade das seguintes contas SNC relativamente a 2017<sup>9</sup>:

- 1) 62141- Subcontr.c/Inversão do SP Tx.Normal

---

<sup>8</sup> Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira.

<sup>9</sup> Também no mesmo e-mail foram solicitados, relativamente a 2018, os três (3) documentos com maior materialidade de naturezas de gastos e rendimentos, algumas diferentes daquelas que foram pedidas relativamente a 2017, *cf. fls. 192/358 do PA.*

- 2) 61181 - Subcontr. M. C. c/IVA D. (6ºIVA)
  - 3) 625112 - Despesas de Alimentação
  - 4) 625113 – Despesas de Alojamento
  - 5) 7212 – Prest. Serviço A- Tx. Nor.
  - 6) 7215 – Prest. Serviço A – Iva devido pelo adquirente
- j) A contabilista certificada E... enviou em 26/1/2023, através de “We Transfer” os documentos supra solicitados pelos SIT relativos a 2017 e 2018, *cfr. fls. 190/358 do PA.*
- k) Os SIT ao abrigo da OI2019... (Ordem de Serviço respeito ao período de tributação de 2017), através de e-mail datado de 16/2/2021, *cfr. fls. 180/358 e 181/358 do PA,* solicitaram a seguinte informação: “Indicação da relação dos gastos contabilizados na conta SNC “62181 – Subcontr. M. C. c/IVA D. (6ºIVA)”, no montante de 50.000 euros (*inscritos na fatura n.º 993 emitida pela sociedade francesa*) C... em 31-12-2017) com os rendimentos obtidos neste mesmo exercício, nos termos do n.º1 do artigo 23.º do CIRC, bem como a inexistência de um carácter anormal ou montante exagerado dos mesmos.”
- l) A Requerente através da contabilista certificada E..., enviou em 18/2/20121 um email, *cfr. fls. 180/358 e Anexo 3 do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária também a fls. 180/358,* onde clarificava aspetos relativos à fatura 1430 datada de 30/11/2018 da entidade C... acompanhado dos comprovativos de pagamento e esclarecia que “*Tal como já se traduziu a entidade C... foi responsável pela angariação e acompanhamento mercial (subtende-se que se pretendeu afirmar “comercial”) do melhor Cliente de 2017 da empresa A... Lda., ou seja, do Cliente que representou o maior volume de negócios nesse mesmo ano, correspondendo a esse esforço de angariação e acompanhamento comercial a referida contrapartida negocial expressa na fatura 993. De igual forma e na continuidade do que ocorreu em 2017, a entidade C... foi responsável pela angariação e acompanhamento*

*comercial do melhor Cliente de 2018 da empresa A... Lda., o mesmo Cliente que alcançou esse estatuto no ano de 2017, tendo voltado a representar o maior volume de negócios no ano de 2018, correspondendo a esse esforço de angariação e acompanhamento comercial a referida contrapartida negocial expressa na fatura 1430. Neste âmbito e tendo em conta que em empresa A... Lda. seria completamente inviável nos referidos anos de 2017 e de 2018 se não pudesse contar com este Cliente e a expressiva faturação emitida ao mesmo, considera-se que tal angariação e acompanhamento comercial consubstanciou a sobrevivência da empresa nesta importante fase de arranque da A... Lda.”*

- m) A C... emitiu a fatura n.º 933 com data de 31/12/2017 com a seguinte descrição: “*Recherche des prospects pour l’année 2017 - 25.000 € e Mise en relation avec des potentiels clients année 2017 - 25.000 €*”, totalizando 50.000€, conforme Anexo 2 do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (PRI), *cfr. fls. 178/358 do PA.*
- n) A fatura n.º 933 emitida pela C... foi contabilizada na conta SNC 62181- Subcontr. M. C. c/IVA D. (6ºIVA), conforme extrato de conta (conta SNC 62181- Subcontr. M. C. c/IVA D. (6ºIVA)) relativo ao período de 1/1/2017 a 31/12/2017 e Anexo 1<sup>10</sup> do PRI, *cfr. fls. 176/358 do PA.*
- o) A fatura n.º 933, emitida pela C... foi paga em duas (2) tranches, cada uma no montante de 25.000 € (vinte cinco mil euros), conforme comprovativos de pagamento constante do PA como Anexo 4 do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, *cfr. fls. 181/358 e 182/358 do PA.*
- p) A Requerente emitiu três (3) faturas em 2017 ao seu cliente B... SA com o NIF:...:
- 1) Fatura FT QQCTR/1, em 18/5/2023, com um valor líquido de 63.934,90€ (sessenta três mil novecentos trinta quatro euros

<sup>10</sup> Refira-se que consta como Anexos do PRI, os seguintes Anexos: Anexo 1- Extrato de conta 62181-2017; Anexo 2- Fatura 993 C...- 2017; Anexo 3-Justificação do gasto; Anexo 4 – Comprovativos de pagamento FT 993; Anexo 5 – Extrato de conta 62214 – 2018; Anexo 6 – Fatura 1430 C...- 2018 e Anexo 7 – Comprovativos de pagamento FT 1430, *cfr. fls. 174/358 do PA.*

noventa cêntimos) ao qual acresce 23% de IVA, totalizando 78.639,93€ (setenta três mil seiscentos trinta nove mil noventa três cêntimos), *cfr. fls. 226/358 do PA;*

- 2) Fatura FT QQCTR/2, em 18/5/2023, com um valor ilíquido de 61.050€ (sessenta e um mil cinquenta euros) ao qual acresce 23% de IVA, totalizando 75.091,50€ (setenta cinco mil noventa um euros cinquenta cêntimos), *cfr. fls. 227/358 do PA;*
- 3) Fatura FT QQCTR/3, em 18/5/2023, com um valor ilíquido de 62.172,56€ (sessenta dois mil cento setenta dois euros cinquenta seis cêntimos) ao qual acresce 23% de IVA, totalizando 76.472,25€ (setenta seis mil quatrocentos setenta dois euros vinte cinco cêntimos), *cfr. fls. 228/358 do PA.*

q) As faturas descritas no ponto p) foram reconhecidas como rendimentos sob a forma de prestação de serviços e contabilizadas na conta SNC 7212 – Prest. Serviço A- Tx. Nor., concorrendo como componente positiva do lucro tributável de 2017, *cfr. fls. 216/358 do PA.* O conjunto destas três (3) faturas emitidas pela Requerente ao seu cliente B... SA em 2017, totaliza 187.157,46€ (cento oitenta sete mil cento cinquenta sete euros quarenta seis cêntimos) representando 47,09% do saldo da conta SNC 7212 – Prest. Serv. A-Tx. Nor. (397.484,16€ - trezentos noventa sete mil quatrocentos oitenta quatro euros e dezasseis cêntimos).

- r) Do balancete analítico da Requerente reportado ao período de tributação de 2017, está relevado na conta SNC 72 - Prestações de Serviços o montante de 461.516,36€ (quatrocentos sessenta um mil quinhentos dezasseis euros e trinta seis cêntimos), *cfr. fls. 250 a 252/358 do PA.* Na página 11 do RIT refere-se que “*Apurou-se que, durante os exercícios de 2017 e 2018 a Quadrados e Questões emitiu faturas ao seu cliente B... SA-NIF..., no montante de 294.157,10 euros (2017) e de 156.891,53 euros (2018), relativas à prestação de serviços de construção civil, tendo procedido à liquidação do IVA à taxa normal deste imposto nas respetivas faturas,*

---

*nos montantes totais de 67.656,13 euros e 36.085,06 euros, respetivamente.”, cfr. fls.161/358 do PA.*

- s) É celebrado um contrato entre a Requerente e a C... (sociedade de direito francês), em 11/1/2017, com uma duração de dois (2) anos contados a partir da assinatura do mesmo, com uma renovação automática de um (1) ano, salvo denúncia por qualquer das partes com uma antecedência de seis (6) meses. O contrato é redigido em francês com o nome de “CONTRAT D’APPORTEUR D’AFFAIRES” e no seu preâmbulo consta “C..., (...) a proposé à A..., ses services em matière de recherche et de presentation de clientèle , et a souhaité percevoir à ce titre, une remuneration spécifique d’apporteur d’affaires, ce qui a été accepté par la Société”., cfr.fls.98 a 105/358.
- t) Como consequência do procedimento inspetivo externo levado a cabo pela AT, através dos SIT, a Requerente é notificada através do Ofício n.º..., de 24/3/2021, do PRI relativo aos exercícios de 2017 e 2018. Relativamente a 2017, é proposto uma correção ao lucro tributável de 2017, no montante de 50.000€ (cinquenta mil euros), implicando a alteração do lucro tributável declarado de 1.003,88€ (mil e três euros e oitenta cêntimos) para 51.003,88€ (cinquenta um mil três euros oitenta oito cêntimos) com o fundamento de que apesar de estarem reconhecidos e contabilizados em Fornecimento e Serviços Externos (FSE) tendo por base a fatura n.º 933 emitida pela C... em 31/12/2017 e, por isso, contribuído para o lucro tributável de 2017 como componente negativa, os referidos gastos não reúnem os requisitos previstos no artigo 23.º n.º1 do CIRC, para que os mesmos sejam fiscalmente dedutíveis. Os SIT defendem nos n.ºs 9 e 10 do ponto III.1 – Gastos contabilizados a título de FSE em 2017, do PRI que

” 9. (...) os documentos de suporte apresentados não apresentam qualquer relação com os rendimentos obtidos pela A... neste exercício de 2017,

*nomeadamente pela inexistência de qualquer mapa, relatório, estudo, projeto ou outro qualquer documento que sustente a ligação entre a fatura n.º 993 de 31/12/2017, no montante de 50.000 euros, emitida pela sociedade francesa “C...” e qualquer rendimento obtido pela empresa em análise, neste mesmo exercício”, e*

10. A sociedade A..., conforme já referido, apenas justifica o gasto associado a esta fatura com a *"angariação e acompanhamento comercial do melhor cliente de 2017 da empresa A... Lda., correspondendo a esse esforço de angariação e acompanhamento comercial a referida contrapartida negocial expressa na fatura 993"* não indicando, por exemplo, qual o cliente ou quais as tarefas e trabalhos desenvolvidos pela empresa francesa neste “esforço de angariação”, *cfr. fls. 169/358 do PA.*

u) A Requerente foi notificada para exercer o contraditório através do direito de audiência previsto nos artigos 60.º da LGT e 60.º do RCPITA.

v) Em direito de audiência, a Requerente exerceu o direito de audiência tendo arguido, nomeadamente, no seu n.º 3 arguido o seguinte:

*“3. A empresa A..., Lda, informou, por escrito, qual foi a conexão entre os gastos relacionados com os serviços adquiridos à entidade C... nos de 2017 e de 2018 e os rendimentos obtidos nesses mesmos anos. Em bom rigor, se não existissem esses gastos não existiriam os rendimentos obtidos no seu melhor cliente, a B... SA \_ NIF ... . Aliás, informou mesmo por escrito que empresa A..., Lda. Seria completamente inviável NOS referidos anos de 2017 e 2018 se não pudesse contar com este cliente ( ) e a expressiva facturação emitida ao mesmo, considerando que tal angariação e acompanhamento comercial consubstanciou a sobrevivência da empresa na sua fase de arranque. Esta matéria não NOS parece diz  $\pi$  e se, tendo em conta a referenciada fase de arranque e é ausência de departamento comercial estruturado da empresa. Aliás, na ausência de departamento comercial*

*não é de estranhar que se envidem esforços de angariação de clientes em regime de outsourcing. Caso estas verbas tivessem sido gastas em publicidade e marketing direcionado aos targets da empresa (na sua fase de arranque) também não seriam considerados no âmbito da aplicação do artigo 23.º do CIRC? Não nos parece que fosse viável tal entendimento! De igual forma, não concordamos que a proposta de que os gastos com os serviços prestados pelo fornecedor C... não sejam devidamente reconhecidos como gastos fiscais por exclusão da aplicação do artigo 23.º do CIRC. Concordamos mesmo com a referência feita no próprio projeto de relatório sobre: “(...) por exemplo, o gasto de um operador económico corresponderá, em princípio, ao dia de um rendimento noutro) o que é indicador da importância dada às exigências de luta contra a fuga e a evasão fiscal(...). Depois foi precisamente o que aconteceu entre dois operadores económicos do espaço europeu.”, conforme Anexo 8 do Relatório de Inspeção Tributária (doravante designado por RIT), cfr. fls. 95/358 e seguintes do PA.*

- w) A AT manteve a sua posição de não aceitar o montante de 50.000€ (cinquenta mil euros) relativo à fatura n.º 993 emitida pela C... como gasto dedutível no exercício de 2017, convalidando em definitivo o PRIT, tendo a Requerente sido notificada do RIT resultante da inspeção externa levada a cabo ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI2019... (exercício de 2017) e OI2019... (exercício de 2018) através do Ofício ... de 10/5/2021 registado via CTT em 10.05.2021, cfr. fls.51/358 e seguintes do PA .
- x) Do RIT relativo ao exercício de 2017. a AT emitiu a liquidação adicional n.º 2021 ..., em 1/6/2021, referente ao ano fiscal de 2017 no montante de 11.073,05 (inclui juros compensatórios no valor de 1.132,90€), conforme Doc. 5 anexo ao PPA. Não concordando com a liquidação adicional apresentou reclamação graciosa n.º ...2021... fundamentando com os mesmos argumentos dos utilizados em sede de direito de audição ao PRI e também ao longo do procedimento inspetivo. Foi notificada através do Ofício ... com registo via CTT de 16/9/2022

para exercer o direito de audição, não o tendo exercido. A AT indeferiu a Reclamação Graciosa.

- y) A Requerente apresentou PPA tendo o mesmo sido validado e aceite em 18 de janeiro de 2023 (18.01.2023) pelo CAAD.

### **Factos não provados**

- 16.** Com relevo para a decisão da causa, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

### **Fundamentação da fixação da matéria de facto**

- 17.** Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º n.º 2 do CPPT e do artigo 607.º n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alínea a) e e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência de vida (cf. artigo 16.º alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alínea e), do RJAT).

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos.



## MATÉRIA DE DIREITO

### *Questões decidendas*

O presente PPA tem por objeto imediato a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2021... relativo à liquidação adicional n.º 2021... de 01.06.2021 e por objeto mediato o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2021... de 01.06.2021 referente ao período de tributação de 2017, uma vez que não foi aceite pela AT um gasto de 50.000€ (cinquenta mil euros) em sede de IRC, por o mesmo não cumprir os requisitos do artigo 23.º n.º1 do CIRC com a redação em vigor à data do facto controvertido, 2017.

Tendo em conta a posição das partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são:

- A. Se o gasto de 50.000€ (cinquenta mil euros) reconhecido pela Requerente, é elegível para efeitos de aplicação do regime previsto no artigo 23.º n.º 1 do CIRC**
  
- B. Da ilegalidade ou não da liquidação adicional de IRC n.º 2020 ... no montante de 11.073,05€ (onze mil setenta três euros e cinco cêntimos), referente ao período de tributação de 2017, com fundamento em erro nos pressupostos de facto e direito**
  
- C. Da ilegalidade ou não no despacho de indeferimento proferido pela AT quanto à reclamação graciosa apresentada pela Requerente;**
  
- D. O direito da Requerente a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT**

Tendo em conta o exposto acima, há que analisar:

**A. Se o gasto de 50.000€ (cinquenta mil euros) reconhecido pela Requerente, é elegível para efeitos de aplicação do regime previsto no artigo 23.º n.º 1 do CIRC**

1. Para se poder responder à questão supra, torna-se necessário tecer algumas considerações sobre o artigo 23.º do CIRC, com a redação em vigor em 2017, data do facto controvertido. A norma que interessa analisar, é a norma que consta no artigo 23.º n.º 1 do CIRC que prevê ”*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*“ que tem que ser articulada com o plasmado nos n.º3 e 4.º da mesma. Assim, nos n.ºs 3 e 4 da norma em causa, está previsto que:

*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;*

*Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.”*

2. Este Tribunal adere à análise efetuada na Decisão proferida no Processo n.º 793/2021-T relativamente aos números 1, 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC transcrevendo-se aquilo que é relevante para o presente pleito:

“

[Como se pode ler na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 735/2019-T, são três requisitos para que um gasto possa ser deduzido.

O primeiro requisito encontra-se na primeira parte do n.º 1 do art.º 23.º e consiste em que o gasto tenha efetivamente ocorrido. Trata-se do requisito da “efetividade” do gasto, que a jurisprudência há muito estabeleceu (ac. STA de 22-01-2014, proc. n.º 01632/13). Ter o gasto efetivamente ocorrido implica que tenha sido efetuado um pagamento, ou a obrigação de pagamento tenha sido satisfeita e extinta por outra forma que não o pagamento (compensação ou dação em pagamento, por exemplo), ou que tenha sido criada na esfera do sujeito passivo uma obrigação de pagamento.

Assim sendo, de uma forma genérica, não é possível aos sujeitos passivos deduzirem um gasto, ainda que bem documentado e ainda quando os documentos de suporte mostrem que tal gasto seria perfeitamente justificado pelo fim de realização do lucro, se não se demonstrar que o gasto é real, seja por existir um pagamento, seja por se ter extinguido por outra forma a dívida respetiva (vg. por compensação de créditos), seja ainda por ter sido gerada para o sujeito passivo uma obrigação de pagamento.

O segundo requisito encontra-se na segunda parte do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, sendo este um requisito de natureza finalística, que consiste em que o gasto deve ter sido realizado “*para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”. A lei deixou de falar em indispensabilidade dos gastos, como fazia anteriormente, exigindo agora que o gasto tenha sido incorrido para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Determinante para a dedutibilidade do gasto na atualidade é que o gasto tenha como objetivo contribuir para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. A este segundo requisito, a fim de facilitar a exposição, daremos a designação de “*justificação do gasto*”.

O terceiro requisito diz respeito à documentação do gasto, subdividindo-se em dois aspetos. Em primeiro lugar, é necessário que o gasto se encontre documentado, ou seja que exista prova documental que permita verificar, pelo menos, a existência do gasto. Em segundo lugar, é necessário que o documento que prova a existência do gasto cumpra, ele próprio, vários requisitos quanto ao seu conteúdo, nomeadamente que contenha os elementos de informação elencados nas alíneas a) a c) do n.º 4 do artigo 23.º.

Quanto ao sentido e alcance do artigo 23.º do CIRC, verifica-se que, na verdade, da atual redação do artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC, não consta que os gastos devam ser indispensáveis (ou necessários) para a obtenção de rendimentos, devendo apenas avaliar-se se os gastos ocorreram no âmbito e por força da atividade empresarial da Requerente, a qual tem, por definição, escopo lucrativo e é, nesse sentido, sujeita a IRC.

Note-se, porém, que, já no domínio da redação anterior, em vigor até 31.12.2013, a noção legal de indispensabilidade era interpretada sob uma perspetiva económico-empresarial, por preenchimento direto ou indireto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivaliam aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os atos abstratamente subsumíveis num perfil lucrativo. Este desiderato aproximava, de forma propositada, as categorias económicas e fiscais, através de uma interpretação primordialmente lógica e económica da causalidade legal.

O gasto imprescindível equivalia a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que representasse um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo dependia, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade da empresa. E *“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.”* (Ac. STA, proferido a 30-11-2011, processo n.º 0107/11): *“A regra é que as despesas corretamente contabilizadas sejam custos fiscais; o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração intrometer-se na gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da atividade da empresa, foram incorridos não para a sua prossecução*

---

*mas para outros interesses alheios. Em rigor, não se trata de verdadeiros custos da empresa, mas de gastos que, tendo em vista o seu objeto, foram abusivamente contabilizadas como tal. Sem que a Administração possa avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a sua oportunidade e mérito.*

O conceito de indispensabilidade não só não podia fazer-se equivaler a um juízo estrito de imperiosa necessidade, como já se disse, como também não podia assentar num juízo sobre a conveniência da despesa, feito, necessariamente, *a posteriori*. Por exemplo, os gastos feitos com uma campanha publicitária que se revelou infrutífera não podiam, só em função desse resultado, afirmar-se dispensáveis.

O juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos era e é exclusivo do empresário. Se ele decidisse fazer despesas tendo em vista prosseguir o objeto da empresa, mas fosse mal sucedido e essas despesas se revelassem, por último, improfícuas, não deixavam de ser custos fiscais. Mas todo o gasto que contabilizasse como custo e se mostrasse estranho ao fim da empresa não era custo fiscal, porque não indispensável. Como ficou consignado em Acórdão do STA “*Entendemos (...) que, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não diretamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objetivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objetivas da empresa.*” (Acórdão proferido a 29-03-2006, processo n.º 01236/05).

Mais recentemente defendeu, por unanimidade, o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 27-02-2018, proferido no processo n.º 01402/17: *O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o artº 23º do CIRC refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades 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 actividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados. (nosso negrito)*

Mais entendeu que é aplicável à generalidade dos encargos suportados no interesse da atividade da empresa:

*Consideramos definitivamente arredada uma visão finalística da indispensabilidade (enquanto requisito para que os custos sejam aceites como custos fiscais), segundo a qual se exigiria uma relação de causa efeito, do tipo conditio sine qua non, entre custos e proveitos, de modo que apenas possam ser considerados dedutíveis os custos em relação aos quais seja possível estabelecer uma conexão objectiva com os proveitos (23) (Criticando esse entendimento restritivo da indispensabilidade, ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, pág. 243 e segs., e TOMÁS CASTRO TAVARES, *Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal Na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos*, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 396, págs. 131 a 133, e *A Dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC*, *Fisco* n.º 101/102, Janeiro de 2002, pág. 40.). Entendemos a indispensabilidade como referida à ligação dos custos à actividade desenvolvida pelo contribuinte. «Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. [...] O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção dos ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa» (24) (TOMÁS CASTRO TAVARES, *Da Relação...*, loc. cit., pág. 136.). Só não serão indispensáveis os custos que não tenham relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa.*

A resposta à questão pressupõe, assim, a necessidade de ponderação entre a exigência de ligação entre os custos e a actividade da empresa e a liberdade de gestão dos seus órgãos sociais, com vista a encontrar o equilíbrio entre ambos os vetores.

Por sua vez, em relação ao funcionamento do ónus de prova, constitui jurisprudência pacífica que nesta sede tal ónus incide sobre o Sujeito Passivo, por estar em causa um facto constitutivo da dedução invocada (art. 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária). A este respeito, constitui pertinente orientação jurisprudencial que: “*Se a contabilidade organizada goza da presunção de veracidade e, por isso, cabe à AT o ónus de ilidir essa presunção, demonstrando que os factos contabilizados não são verdadeiros, já no que respeita à qualificação das verbas*

*contabilizadas como custos dedutíveis, cabe ao contribuinte o ónus da prova da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da força produtora, se a AT questionar essa indispensabilidade” (cfr. os acórdãos do TCA Norte de 11-02-2016, proc. n.º 00080/03 e do TCA Sul de 02-02-2010, proc. n.º 03669/09 e de 1610-2012, proc. n.º 05014/11). Nestes termos, os gastos contabilizados fundamentamente questionados pela AT, para serem fiscalmente dedutíveis, têm de ser objeto de comprovação objetiva quanto à sua indispensabilidade por parte do sujeito passivo que os contabilizou. Neste sentido, cfr., entre outras, as Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 735/2019T; 510/2020-T; 534/2020-T. Embora hoje se tenha deixado de se falar em indispensabilidade, a verdade é que o ónus de prova da ligação do custo à atividade empresarial continua a caber ao Sujeito Passivo, atenta a fundamentação subjacente deste ónus. Finalmente, no que concerne à comprovação dos custos, constitui jurisprudência pacífica que, nesta sede, os meios de prova não têm de revestir necessariamente natureza documental. Como ficou consignado nas Decisões arbitrais proferidas nos processos 510/2020-T e 534/2021-T, “(...) para efeitos de dedutibilidade de um custo entendia a doutrina e a jurisprudência que aquele requisito se demonstra através de documentos que comprovem os custos realizados, sendo que esses documentos podem consistir em meros documentos, faturas, recibos ou até uma nota interna da empresa, conquanto se revelem credíveis e consistentes. Só não sendo considerados como custos fiscalmente relevantes os que não são suportados em documentos válidos. Assim sendo, quanto à prova documental, esta é por norma o meio de prova exigido em razão da sua adequação à prática comercial, não sendo, no entanto, de excluir outros meios de prova para comprovar os custos efetivamente realizados, e como complemento da mesma, como, por exemplo, a prova testemunhal ou a prova pericial.” ]*

Apliquemos então o exposto aos gastos desconsiderados pela Requerida, no caso dos autos.

### **Elegibilidade dos gastos de 50.000€ para efeitos do artigo 23.º n.º 1 do CIRC**

3. No caso dos autos, a Requerente é uma sociedade comercial (sociedade por quotas) que iniciou a sua atividade em 2017 com uma estrutura muito reduzida em termos de recursos humanos (com quatro trabalhadores dependentes nos seus quadros), como provado. Nesse ano de 2017, conforme ficou provado, os SIT no RIT reconheceram que “*em termos materiais, a estrutura de gastos do sujeito passivo, nos exercícios de 2017 e 2018, foi composta essencialmente por 3 rubricas: os fornecimentos e serviços externos (FSE), os gastos com pessoal e o custo da mercadoria vendida e das matérias consumidas (CMVMC)*”. Em relação a 2017, a AT igualmente refere “*relativamente aos FSE, conforme é possível observar pela leitura do respetivo balancete do exercício, o gasto resulta maioritariamente do custo incorrido com a subcontratação de trabalhos especializados na área da construção civil (93%) e com as deslocações estadas de pessoal (4%), totalizando esta rubrica um montante inscrito de 408.619,10 euros (89% do valor das prestações de serviços. Esta dependência da subcontratação está relacionada com o ano da criação da empresa, com o desenvolvimento da sua atividade na zona metropolitana de Lisboa e conseqüentemente com a incerteza no seu desempenho, optando por esta via em detrimento da contratação de pessoal para os seus casos quadros e obtendo na ótica do gestor um potencial desenvolvimento sustentado*”. Daqui se conclui que a subcontratação de trabalhos especializados exerceu um papel fundamental na fase de arranque da Requerente, em particular em 2017.

4. Ficou provado que a nível de prestação de serviços, em 2017, o montante total ascendeu a 461.516,36€ (quatrocentos sessenta e um mil quinhentos dezasseis euros trinta seis cêntimos) dos quais 294.157, 10€ (duzentos noventa quatro mil cento e cinquenta sete euros e dez cêntimos) dizem respeito a serviços faturados a B... SA -NIF ... e que os mesmos se enquadram no objeto da Requerente. Da leitura do material probatório existente nos autos (RIT, documentos de índole contabilística e fiscal, como por exemplo, balancetes e extratos de conta constantes no PA), ficou provado que o terceiro chamado B... SA -NIF..., constitui o principal cliente em 2017 da Requerente. Também ficou provado relativamente a 2017, que as três maiores faturas emitidas pela Requerente referente a prestação de serviços e contabilizadas na conta SNC 72 – Prestação de Serviços pertencem à entidade B... SA-NIF.... Da factualidade descrita, não há dúvida de que por um lado, a Requerente em 2017 utilizou a subcontratação como ferramenta de gestão para desenvolvimento do seu escopo societário a montante, e, por



outo lado, a nível da sua atividade a jusante, a nível dos seus rendimentos, a entidade B... SA-NIF ... assumiu especial importância e materialidade em termos de apuramento do lucro tributável de 2017.

5. Ficou igualmente provado que a sociedade de direito francês C... emitiu em 2017, a fatura n.º 933 com data de 31/12/2017 no montante de 50.000€ (cinquenta mil euros) com a descrição “*Recherche des prospects pour l’année 2017 - 25.000 € e Mise en relation avec des potentiels clients année 2017 - 25.000 €*” e que a mesma foi contabilizada na conta SNC 62181- Subcontr. M. C. c/IVA D. (6º IVA). A questão que se levanta e que constitui o dissídio em análise nos presentes autos, é saber se existe conexão entre este gasto suportado pela Requerente e os rendimentos gerados por este gasto, tendo os mesmos, gasto e rendimento, contribuído para a formação do lucro tributável de 2017 da Requerente. A Requerida entende que não porque “*Não foi colocado em causa, a veracidade das transferências bancárias, das faturas emitidas pela “C...” ou do contrato com esta mesma entidade francesa. O que sempre esteve em causa foi a ligação destes gastos em “angariação” (decorrentes destas faturas e transferências), e efetivamente contabilizados a este título, com qualquer rendimento obtido pela A... nos exercícios de 2017 e 2018, e esta (ligação) nunca foi demonstrada ou comprovada materialmente, uma vez que nunca foi apresentado qualquer mapa, relatório, lista, estudo, projeto, análise, exame, ou outro qualquer documento que o demonstrasse.*”, enquanto a Requerente entende que foi devido a estes gastos suportados em 2017, que foi possível gerar os rendimentos de prestação de serviços, em especial os relativos à entidade B... SA-NIF... .

6. Da prova documental apresentada pela Requerente torna-se verosímil que os serviços prestados pela C... tenham tido impacto na geração de rendimentos por parte da Requerente em 2017, através do reconhecimento de rendimentos sob a forma de prestação de serviços ao seu cliente B... SA-NIF... . Conforme acima foi descrito, na atual versão do artigo 23.º n.º 1 do IRC, existe um requisito de ordem finalística que consiste em que o gasto deve ter sido realizado “*para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”. De facto, com a entrada em vigor da Lei 2/2014, de 16 de janeiro, deixou na letra do artigo 23.º do IRC de constar o requisito da “*indispensabilidade*” dos gastos, exigindo-se que o gasto tenha sido incorrido para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. O que se torna relevante, é o facto de os gastos

terem como objetivo a geração de rendimentos. É aquilo a que na Decisão 793/2021-T se chamou de “*justificação do gasto*” quanto a este requisito de conexão entre gastos e rendimentos. Diga-se que, embora o conceito de indispensabilidade não esteja expresso na redação atual do artigo 23.º n.º1 do CIRC, ele está no espírito da lei na versão atual do artigo 23.º n.º1 do CIRC, na medida em que agora se exige que os gastos incorridos pelos sujeitos passivos de IRC para serem dedutíveis fiscalmente neste imposto “*devem obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*” com esta particularidade, não menos importante, que é o facto desses gastos terem de ser incorridos no interesse da empresa ou suportados no âmbito das atividades decorrentes do escopo societário do sujeito passivo, como lapidarmente foi pronunciado pelo Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 27-8-2018 proferido no processo 01002/17, a propósito do conceito de indispensabilidade dos custos.

7. Assim, no caso controvertido, é convicção deste Tribunal que tendo em conta a factualidade assente e provada relativamente a 2017, existiu uma conexão entre o gasto de 50.000€ (cinquenta mil euros) e os rendimentos gerados a nível de prestação de serviços, em particular com o seu principal cliente B... SA-NIF... .

Vejamos

8. A AT reconhece que a subcontratação assumiu um papel importante no ano de arranque da Requerente. Foi celebrado um contrato, em 2017, entre a Requerente e a C..., em que no preâmbulo do mesmo consta que a “*C..., (...) a proposé à A..., ses services en matière de recherche et de presentation de clientèle , et a souhaité percevoir à ce titre, une remuneration spécifique d’apporteur d’affaires, ce qui a été accepté par la Société*”. Adicionalmente a própria fatura 933 emitida pela C..., 31/12/2017, no seu descritivo consta (“*Recherche des prospects pour l’année 2017 - 25.000 € e Mise en relation avec des potentiels clients année 2017 - 25.000 €*”), indiciando que estava a debitar serviços de “*procurement*” quanto a potenciais clientes a apresentar à Requerente. A questão que se pode levantar é saber se o gasto suportado pela Requerente, tem a ver com o seu escopo societário. É convicção deste Tribunal que sim, na medida em que clientes angariados pela C... iriam originar rendimentos na esfera da Requerente. Refira-se que o juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos, é exclusivo dos Órgãos Sociais dos sujeitos passivos (Órgãos de Administração). Os referidos

---

Órgãos de Administração têm de ter em conta que os gastos a incorrer pela empresa devem ter em vista prosseguir o objeto social da mesma.

9. Ora os SIT mencionam que, em 2017, a Requerente prestou serviços de construção civil maioritariamente para 3 (três) clientes, e, como provado um (1) deles é o B...-NIF... . A Requerente quer em sede de audição prévia no procedimento inspetivo quer em sede de reclamação graciosa, enfatizou o aspeto da subcontratação relativamente a 2017 e 2018, apresentou um contrato relativo a prestações de serviços a serem efetuados por uma sociedade de direito francês – C...- e faturas emitidas com base nesse contrato (fatura 930 e fatura 1430) , nomeadamente, e no que é relevante nestes autos, a fatura n.º 933 emitida em 31/12/2017, no montante de 50.000€ (cinquenta mil euros). Relativamente quer ao contrato celebrado pela Requerente com a C... quer à fatura n.º 933 datada de 31/12/2017 emitida por aquela, verifica-se que têm em comum, o facto de representarem prestação de serviços sob a forma de angariação de clientes à Requerente por parte da C... . A validade dos mesmos não foi posta em causa pela AT. Se os gastos suportados pela Requerente fossem para além do escopo societário, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial, então sim, o gasto suportado não podia ser considerado dedutível face ao plasmado no artigo 23.º n.º 1 do CIRC, o que não parece verificar-se no caso controvertido.

10. É convicção deste Tribunal que é plausível que o gasto de 50.000€ (cinquenta mil euros) suportado pela Requerente, esteja relacionado com o seu escopo societário e que não merece censura o juízo sobre a oportunidade e conveniência do gasto de 50.000€ (cinquenta mil euros) pelas razões supra, e, deste modo, a “*justificação do gasto*” foi efetuada pela Requerente. Sendo assim, está justificada a dedutibilidade fiscal do gasto de 50.000€ (cinquenta mil euros) no período de tributação e 2017.

11. Um outro requisito a ter em conta ainda na primeira parte do artigo 23.º n.º 1 do CIRC tem a ver se o gasto ocorreu. Trata-se do requisito da “efetividade” do gasto que a jurisprudência há muito estabeleceu (Acórdão de 22.01.2014, processo n.º 01632/13). Assim, a ocorrência de um gasto, implica que tenha sido efetuado um pagamento, ou a obrigação do pagamento tenha sido satisfeita e extinta por outra forma que não o pagamento (compensação

---

ou dação em pagamento, por exemplo), ou que tenha sido criada na esfera do sujeito passivo uma obrigação de pagamento.

12. Ficou provado que o gasto de 50.000€ (cinquenta mil euros) foi pago em duas (2) tranches pela Requerente. Deste modo, o requisito da ocorrência do gasto, encontra-se verificado.

13. Um outro requisito é a documentação do gasto, isto é, que exista prova documental com o conteúdo necessário previsto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC, de molde a permitir a verificação da existência do gasto. No caso controvertido, a fatura 933, de 31/12/2017, reúne os requisitos para a verificação da existência do gasto no montante de 50.000€ (cinquenta mil euros).

Do exposto acima, é procedente o pedido da Requerente quanto à dedutibilidade do gasto de 50.000€ (cinquenta mil euros) no período de tributação de 2017.

### **B. Da ilegalidade ou não da liquidação adicional de IRC n.º 2020..., referente ao período de tributação de 2017, com fundamento em erro nos pressupostos de facto e direito**

Uma vez que no ponto A. - Elegibilidade do gasto de 50.000€ (cinquenta mil euros), foi considerado procedente o pedido por parte da Requerente quanto à dedutibilidade fiscal do gasto suportado em 2017, no montante de 50.000€ (cinquenta mil euros), a liquidação adicional de IRC n.º 2020..., referente ao período de 2017, no montante de 11.073,05€ (onze mil setenta três euros e cinco cêntimos), é ilegal com fundamento em erro nos pressupostos de facto e direito relativos ao artigo 23.º n.º1 do CIRC, devendo a mesma ser anulada em conformidade.

### **C. Da ilegalidade ou não no despacho de indeferimento proferido pela AT quanto à reclamação graciosa apresentada pela Requerente**

A decisão da reclamação graciosa que manteve a liquidação adicional relativa ao período de tributação de 2017 enferma dos mesmos vícios que afetam esta, pelo que também se justifica a sua anulação.

### **D. O direito da Requerente a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT**

A Requerente pagou a quantia liquidada no montante de 11.075,05€ (onze mil setenta três euros e cinco cêntimos) e pede a devolução do imposto pago e respetivos juros compensatórios, acrescido dos juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto no artigo 29.º n.º1 alínea a) do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa

---

em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o artigo 24.º n.º5 do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumprido, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente suportada e paga, no montante de € 11.075,05€ (onze mil setenta três euros e cinco cêntimos).

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

### **Artigo 43.º Pagamento indevido da prestação tributária**

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso em apreço, conclui-se que há erro na liquidação adicional contestada imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que a elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde a data em que a Requerente efetuou os pagamentos das quantias liquidadas, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

### **DECISÃO**

Nestes termos, acorda este Tribunal Arbitral em:

- a. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral.
- b. Anular a liquidação adicional n.º 2021 ... de IRC e juros compensatórios no montante total de 11.073,05€ (onze mil setenta três euros e cinco cêntimos) relativa ao período de tributação de 2017.
- c. Anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2021....
- d. Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente o montante de 11.073,05€ (onze mil setenta três euros e cinco cêntimos).

- e. Julgar procedente o pedido de reembolso de juros indemnizatórios e condenar a a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los nos termos referidos no ponto V.1.D
  - O direito da Requerente a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT
  - da presente Decisão Arbitral.
- f. Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo, nos termos *infra* determinados.

## **VALOR DO PROCESSO**

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 11.073,05€ (onze mil setenta três euros e cinco cêntimos).

## **CUSTAS**

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de 918,00€ (novecentos dezoito euros) a cargo da Requerida devido ao seu decaimento no presente PPA, conforme ao disposto no artigo 12.º n.º 2, e artigo 22.º n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de setembro de 2023.

O Árbitro



Júlio Tormenta