

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1051/2025-T

Tema: IRC. Gastos dedutíveis.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Luciano dos Santos Carvalho e Dr.ª Magda Feliciano (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 10-02-2026, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **LDA.**, com sede na Rua..., ..., ...-... ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e de pessoa coletiva... (doravante "Requerente"), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT"), tendo em vista a anulação parcial do o ato de liquidação de IRC e respetivos juros compensatórios, referente ao exercício de 2022.

O Requerente pede ainda a reembolso da importância que considera indevidamente retida, com juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por "AT" ou simplesmente "Administração Tributária").

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 04-12-2025.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 23-01-2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 10-02-2026.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 22-04-2026, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e por declarações de parte e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é competente.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

A) A Requerente tem como objeto social “a) Atividades de arquitectura, as quais compreendem as atividades de consultoria arquitectónica no âmbito da elaboração de projectos de construção e de transformação de edifícios, incluindo a supervisão das

obras, planeamento urbanístico e arquitectura paisagística; b) Atividades de design em várias áreas de intervenção, compreendendo o design gráfico ou de comunicação, o design industrial, o design/remodelação de interiores e o design de moda e têxtil, nos domínios da criação de projectos específicos e de consultoria, considerando as características e necessidades do cliente, do mercado, da produção, da segurança, entre outras; c) Construção de todo o tipo de edifícios residenciais e não residenciais, executados por conta própria ou em regime de empreitada ou subempreitada, de parte ou de todo o processo de construção, bem como à ampliação, reparação, transformação e restauro de edifícios, assim como a montagem de edifícios pré-fabricados; d) Organização de feiras, exposições, conferências e congressos e ao apoio à organização desses eventos, bem como à produção de espectáculos, criação, promoção, organização e produção de eventos, consultadoria em eventos, fabrico e comercialização de stands e estruturas de apoios a eventos, fabrico e comercialização de expositores e mobiliário de ponto de venda e aluguer de audiovisuais; e) Fabricação de material ortopédico, próteses e de instrumentos médico-cirúrgicos;

- B) Em 2022, a Requerente encontrava-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, em sede de IVA e no regime geral de tributação, em sede de IRC, não apresentando faltas declarativas relativas aos referidos impostos;
- C) No decurso do ano de 2025, a Requerente foi alvo de uma inspeção tributária, credenciada pela ordem de serviço n.º OI2024..., de natureza externa e de âmbito parcial de IRC e de IVA, relativa ao exercício de 2022;
- D) Nessa inspeção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

Da análise efetuada à contabilidade do sujeito passivo e aos documentos que a suportam no âmbito do procedimento de inspeção, com a profundidade que se considerou adequada, e considerando os esclarecimentos prestados nas diligências efetuadas junto do SP e de terceiros e a matéria provada pelos Serviços de Inspeção Tributária, foram detetadas as situações irregulares que neste capítulo se descrevem e fundamentam e das quais resultam as correções que devidamente se quantificam em sede de IRC (gastos não dedutíveis fiscalmente, tributações autónomas).

Releva ainda referir que a fundamentação legal mencionada se reporta à legislação em vigor, à data dos factos.

V.1 Em sede de tributação IRC – Gastos não dedutíveis

O n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, estabelece que “Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. (...)”.

Para o conceito fiscal de gasto vale a definição constante da norma citada, a qual, depois de definir, de uma forma ampla, a noção de gasto como englobando todas as despesas efetuadas pela empresa que, comprovadamente, sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos ou para a manutenção da fonte produtiva, procede a uma enumeração meramente exemplificativa de várias despesas deste tipo.

É no conceito ínsito no artigo 23.º do Código do IRC que radica a questão essencial da consideração fiscal dos gastos empresariais e que assenta a distinção fundamental entre o gasto efetivamente incorrido no interesse coletivo da empresa e o que pode resultar apenas do interesse individual do sócio, de um grupo de sócios, ou de terceiros, ou do seu conjunto e que não pode, por isso, ser considerado gasto.

Temos então que, as despesas efetuadas pelas empresas que se destinem a obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC (formalidade intrínseca - artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC) e suportadas com documentos emitidos nos termos legais (formalidade extrínseca artigo 23.º, n.ºs 3 e 4 do Código do IRC) constituem os elementos negativos da conta de resultados, os quais são dedutíveis do ponto de vista fiscal, quando estando devidamente comprovados.

A ausência destes requisitos implica a não consideração dos referidos elementos como gastos fiscais, devendo os respetivos montantes ser adicionados ao resultado contabilístico.

V.1.1 – Subcontratos (€ 170.736,85)

Em 31/12/2022 foram reconhecidos a débito na conta # 62111-Subcontratos mn - custo factura gastos do exercício no montante total de € 170.736,85 por contrapartida a crédito da conta # 281909 Diferimentos/Gastos a Reconhecer/Outros.

Quadro 8

Conta: 62111-Subcontratos mn - custo factura						
01/jan/22	Jan 1 2022 12:00AM _ABR_0	Movimento de Abertura			0,00	0,00
	(...)					
31/dez/22	2022-12-31 00050 120002	Reg diferimento custos	120002		8 424,77	0,00
31/dez/22	2022-12-31 00050 120002	Reg diferimento custos	120002		35 611,08	0,00
31/dez/22	2022-12-31 00050 120002	Reg diferimento custos	120002		55 571,00	0,00
31/dez/22	2022-12-31 00050 120002	Reg diferimento custos	120002		71 130,00	0,00
31/dez/22	2022-12-31 00072 150001	Apuramentos Resultados Antes Impostos	150001		0,00	1 164 881,94
Conta: 281909-Outros						
01/jan/22	Jan 1 2022 12:00AM _ABR_0	Movimento de Abertura			170 736,85	0,00
07/dez/22	2022-12-07 00041 120100	VFA Nº 1747/2022	120100		2 107,64	0,00
31/dez/22	2022-12-31 00050 120002	Reg diferimento custos	120002		0,00	170 736,85
					172 844,49	170 736,85

O quadro seguinte relaciona a faturação emitida em 2021 por dois fornecedores, cujos gastos foram diferidos na totalidade ou parcialmente para 2022, registando-os apenas contabilisticamente em 31/12/2022. Os registos contabilísticos de 2021 também confirmam que deduziu integralmente o IVA suportado naquelas despesas em 2021.

Quadro 9

Número Documento	Data de Emissão	Nome fornecedor	NIF fornecedor	Total €	IVA €	Base Tributável €	Gasto Diferido € para 2022
FAC 2021A/3024	2021-12-31	N... LDA		13 244,60	2 476,63	10 767,97	8 424,77
FA 2021/30	2021-10-31	E... UNIPessoal LDA		136 079,82	25 445,82	110 634,00	71 130,00
FA 2021/36	2021-12-31	E... UNIPessoal LDA		68 352,33	12 781,33	55 571,00	55 571,00
FA 2021/37	2021-12-31	E... UNIPessoal LDA		43 801,63	8 190,55	35 611,08	35 611,08

Conforme vem demonstrado no quadro anterior, para duas das quatro faturas de gastos diferidos, o SP apenas diferiu em 2021 uma parte dos serviços faturados pelos dois fornecedores (FAC 2021A/3024 de 31/12/2021 e FA 2021/30 de 31/10/2021), reconhecendo logo uma parte como gastos em 2021.

O SP foi notificado na questão 10 da notificação pessoal efetuada em 27/01/2025 para:

“(…)

- enviar cópia dos documentos comprovativos do lançamento contabilístico efetuado, justificando a contabilização efetuada, demonstrando que os mesmos não foram anteriormente considerados como gasto;
- demonstrar que foram gastos necessários para garantir ou obter os seus rendimentos sujeitos a IRC, tal como vem preconizado no artigo 23º do CIRC;
- enviar extrato de 2021 da conta #281909 Deferimentos/Gastos a Reconhecer, com a respetiva documentação (com o respetivo diário de movimentos contabilístico)”

Em resposta ao solicitado, em email de 07/02/2025, o SP remeteu os diários contabilístico dos lançamentos e o extrato de conta de 2021 solicitado e esclareceu apenas que “(…) b)

São trabalhos especializados e subcontratos imprescindíveis para a realização dos projectos”.

A aceitabilidade daqueles gastos em termos fiscais exige que as operações que lhe deram origem sejam apresentadas.

Nestes termos, foi ainda solicitado, por email em 20/02/2025, a apresentação de cópia da faturação emitida em 2021 pelos fornecedores visados. Em 12/03/2025, o SP apresentou a faturação suporte dos gastos diferidos e um ficheiro de excel que relaciona aquela faturação emitida pelos SP fornecedores com a sua faturação emitida (ANEXO 3), esclarecendo o seguinte sobre o tema “Deferimentos” – “Os mesmos foram efetuados dado que são custos que dizem respeito a serviços faturados pela A... Lda no ano de 2022, tal como está refletido no mapa em excel enviado em anexo com a correlação entre as faturas diferidas e as faturas efetuadas aos clientes. “

Em face do apurado, importa sublinhar que:

- Quando justificam que os gastos diferidos dizem respeito a serviços faturados pelo SP em 2022, tal justificação é acompanhada com o mapa de excel, que faz uma correlação da faturação emitida pelos fornecedores (datada de 31/10/2021 e 31/12/2021) com faturação emitida pela A... em 2022 e em 2023 (vide ANEXO 3);
- Não estando em causa a efetividade e a documentabilidade dos gastos diferidos para 2022, para garantir a sua dedutibilidade fiscal em 2022, torna-se necessário avaliar a sua conexão com a atividade tributável da sociedade A..., tal como foi notificada;
- Em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, cabe ao SP o ónus de esclarecer, comprovar e documentar as operações em causa;
- Prevê o artigo 18º do CIRC, nos números 1 e 2, 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, de acordo com o regime de periodização económica. 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. Por outras palavras, a periodização do lucro real que se pretende tributar em IRC exige a consideração de rendimentos e de gastos nos respetivos exercícios, não sendo tolerável qualquer margem de manobra na afetação temporal dos movimentos económico-financeiros da empresa, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios;
- Por outro lado, nos termos do artigo 23º n.º 1 do CIRC são aceites fiscalmente “gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”, competindo ao SP um ónus da prova acrescido, concretamente, fazer a prova dos gastos que a empresa efetivamente utilizou para obter ou garantir os rendimentos;
- Dispondo os Serviços Inspetivos do SAFT da faturação da sociedade do exercício de 2022, logo é conhecedor do teor dos descritivos da faturação emitida pelo SP naquele exercício. Sublinha-se ainda que o SP apresentou exaustivamente todos os projetos e eventos do exercício sob análise, tendo apresentado ainda um ficheiro de excel em resposta à questão 1 da notificação pessoal efetuada, em identificou exaustivamente todos os projetos e obras do exercício de 2022 associando-as à faturação emitida e ao cliente. Tendo por base

estes elementos obtidos no levantamento inspetivo da presente ação inspetiva, não se conseguiu estabelecer uma relação direta e inequívoca entre a natureza e os montantes dos gastos diferidos e a faturação emitida pelo SP identificada como associada àqueles gastos.

Em face do informado, não tendo o SP feito prova documental idónea e suficiente de que os gastos diferidos tenham sido suportados para “obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC” do SP, em conformidade com o preceituado nos artigos 18º e 23º, nº1, ambos do CIRC, conclui-se que os gastos reconhecidos em 2022, no montante total de € 170.736,85 em Subcontratos (conta #62111) não podem ser aceites fiscalmente, pelo que devem ser acrescidos ao resultado tributável do exercício.

V.1.2 Deslocações e Estadas (€ 80.569,11)

V.1.2.1 Encargos de terceiros – fornecedores/parceiros comerciais da sociedade (€ 76.306,11)

Na conta corrente de gastos # 6251101 - Desloc. e estadas - aceites p/ tot Deslocações Estadas M.Nacional - Isentos do exercício de 2022, foram contabilizados gastos de alojamento ou de viagens suportados pelo SP, todos identificados no quadro resumo seguinte, cujos beneficiários constam das faturas emitidas pelos fornecedores.

(...)

Os beneficiários destas deslocações e estadas identificados nas faturas emitidas ao SP dizem respeito a staff/colaboradores dos seus fornecedores preferenciais, que o sujeito passivo prefere chamar “parceiros”, com os quais não tem qualquer vínculo laboral direto. Quando apresentou as notas explicativas da atividade exercida em 2022 (por email em 23/01/2025), importa transcrever o que mencionou sobre a sua política de relacionamento com os seus fornecedores mais próximos:

“(…) apostamos muito em desenvolver boas, longas e próximas relações com alguns fornecedores (que preferimos chamar parceiros) estratégicos, no sentido de conseguimos, simultaneamente, manter uma estrutura que nos permita resistir à sazonalidade do mercado e, especialmente, a eventos imprevisíveis como a pandemia da Covid-19, e, ao mesmo tempo, não vacilar quando nos aparecem desafios que nos obrigam a multiplicar a mesma estrutura / recursos, por dois ou três, ou mesmo, duas ou três vezes por ano, por quatro ou cinco.

Isto faz com que os FSE tenham um papel muito importante no nosso dia a dia e, para os segurar, ou nos segurarmos enquanto cliente prioritário dos mesmos, adotámos uma política de não só lhes garantir trabalho regular como também lhes facilitar a vida ao máximo. Queremos que os nossos fornecedores principais se sintam praticamente parte da equipa, que sintam os clientes como sendo deles, e, para isso, montámos uma operação, um modo de trabalhar, que tem como objetivo facilitar-lhes a vida ao máximo, deixando para nós todas as burocracias e trâmites logísticos – nomeadamente voos, mobilidade no estrangeiro, alimentação e acomodações durante as montagens – inerentes a esta atividade particular, tão cheia de variáveis e imponderáveis (...)”

Foi então solicitado ao SP na notificação pessoal efetuada (questão 11) que identificasse, para cada despesa identificada no quadro anterior, o motivo da mesma e os beneficiários

dos gastos, referindo o vínculo laboral com a A..., e que justificasse documentalmente a sua dedutibilidade fiscal nos termos do artigo 23º do CIRC.

Na sua resposta, sublinhou o facto de "(...) As faturas dos parceiros nunca estão relacionadas com as despesas de viagens, mas sim com o trabalho realizado e serviços prestados, as despesas de deslocações e estadas são sempre organizadas, agendadas e pagas pela A... de modo a ser possível coordenar todos os intervenientes nos projetos..." Sobre despesas diversas com deslocações e outras relativas a prestadores de serviços atente-se na Informação vinculativa Processo 2909/19, PIV nº 16 012/19, com Despacho de 2019-11-11, da Diretora de Serviços do IRC:

"As despesas efetuadas pelos prestadores de serviços (trabalhadores independentes) ou entidades terceiras no âmbito da sua atividade, como refeições, alojamento e deslocações, são consideradas como gastos inerentes a sua atividade e não da entidade (pessoa coletiva ou singular) a que prestam o serviço não poderão ser aceites como gastos da entidade a quem prestam o serviço, pois não existe vínculo laboral entre a entidade e os prestadores de serviços.

Os prestadores de serviços (trabalhadores independentes), poderão debitar à entidade, autonomamente, as referidas despesas ou serem incluídas no preço global do contrato, fazendo parte do rendimento tributável na esfera destes, sendo por isso um rendimento sujeito a IRS, e considerado gasto na esfera da entidade."

Tendo presente a política de "facilitar a vida ao máximo aos fornecedores" adotada pelo SP, tal como a doutrina administrativa emanada da AT bem argumentou, a A... suportou encargos com deslocações de colaboradores dos seus fornecedores, no montante total de € 76.306,11, registados em Deslocações e Estadas (conta #6251101), constituindo gastos conexos com o exercício da atividade empresarial dos seus fornecedores e não do sujeito passivo, não podendo nessa medida ser aceites como gastos dedutíveis fiscalmente em conformidade com o princípio geral da dedutibilidade dos gastos previsto no artigo 23º, nº1 do CIRC.

V.1.2.2 Gastos de natureza pessoal e recreativa (€ 4.263,00)

Na conta corrente 6251101 - Desloc. e estadas - aceites p/ tot Deslocações Estadas M.Nacional -Isentos" do exercício de 2022 foram também contabilizados gastos incorridos e suportados pelo SP com a aquisição de passagens aéreas para os 2 sócios-gerentes e para o filho do casal respeitantes a uma viagem de família realizada em julho de 2022 às Maldivas via Dubai com regresso a Lisboa, no montante total de € 4.263,00, conforme documentação recolhida¹³ e discriminada no quadro seguinte.

Quadro 11

Data	Diário	N.º Diário	Descrição	Débito	Saldo	N.º Doc.	Natureza da despesa	descrição das faturas do fornecedor VIAGENS [redacted] SA (NIF [redacted])
2022-05-24	41	50 151	VFAFT 009/07902006787VIAGENS E	1 421,00	13 594,51	626	viagem às Maldivas via Dubai e regresso a Lisboa	G... MR, EK - B - 18/07, LIS/DXB/MLE PXB/LIS
2022-05-24	41	50 152	VFAFT 009/07902006785VIAGENS E	1 421,00	15 015,51	627		P... MS, EK - B - 18/07 LIS/DXB/MLE ~B/LIS
2022-05-24	41	50 153	VFAFT 009/07902006786VIAGENS E	1 421,00	16 436,51	628		G... MR, EK - B • 18/07 LIS/DXB/MLE ~B/LIS

Nota:

LIS = Lisboa, DXB = Dubai, MLE = Malé (Maldivas)

O SP foi questionado na notificação pessoal realizada (questão 9) para justificar o motivo da realização da viagem às Maldivas, bem como a sua dedutibilidade fiscal em sede de IRC, nos termos do preceituado no artigo 23º do CIRC. Em resposta, admitiu o seguinte:

“(…)

Justificação Viagem - Reunião de prospeção no Dubai, para trabalhar parceiros locais para eventuais eventos na região.

Conciliámos com o nosso período de férias e assim, poupando ter que fazer esse voo duas vezes. O terceiro elemento do grupo não pertence aos quadros da empresa e os voos Dubai Malé dos gerentes foram em âmbito recreativo.

Justificação Gastos Necessários - As reuniões de prospeção são imprescindíveis para a angariação de novos clientes e projetos, a viagem em causa deu frutos na angariação de um cliente para 2025 para o qual estamos neste momento a fazer um projeto (Qatar).”

- Apenas ficou provado que se tratou de uma despesa cujos beneficiários foram os dois sócios-gerentes e a sua família nuclear, com um fito claramente privado e recreativo da célula familiar do casal de sócios-gerentes;
- Não tendo sido demonstrado e comprovado a sua efetiva finalidade empresarial, em conformidade com o preceituado no artigo 23º, nº1 do CIRC, a totalidade dos gastos incorridos pelo SP com a viagem às Maldivas da família nuclear dos sócios-gerentes, no montante total de € 4.263,00, não podem ser aceites fiscalmente, pelo que deverão ser acrescidos ao resultado tributável do exercício de 2022.

V.1.3 Ofertas (€ 2.690,00)

Na conta corrente de gastos na conta # 6234 - Artigos para oferta do exercício de 2022 foi contabilizado o gasto suportado pelo SP com a aquisição um anel de ouro 19.2k, no montante de € 2.690,00, titulado pela fatura nº FB 22/363 de 12/04/2022, registada no diário 41, sob o nº 40100 e emitida pela sociedade B..., SA (NIF ...).

Foi solicitado ao SP que identificasse o beneficiário da despesa incorrida e que justificasse de que forma foi um gasto necessário para garantir ou obter os seus rendimentos sujeitos a IRC, tal como vem preconizado no artigo 23º do CIRC (questão 8 da notificação ao SP). Em resposta, foi assumido o seguinte, que se transcreve:

“(…) PONTO 8 – Artigo de Oferta – Anel - Por uma questão burocrática alheia não conseguimos fechar os contratos de financiamento da Linha FEI no trimestre em que isso estava previsto, por dois ou três dias. A nossa gestora de conta e a sua chefia contavam com isso para os objetivos do seu trimestre. Pela excelente relação que temos, e pela

dedicação e competência que tiveram no processo, e fim de conseguirmos aprovar este financiamento, entendemos por bem ajudar com os objetivos do trimestre e foi-nos sugerido que adquiríssemos um produto prestígio do market place do ... para esse efeito. Aproveitámos a ocasião para compensar uma cliente que, além de nos adjudicar muito trabalho diretamente, para o Rock in Rio, nos recomendou a mais dois clientes / patrocinadores para o mesmo evento, que representaram faturação considerável.”

Os esclarecimentos prestados pelo SP sobre este tema merecem as seguintes considerações:

- Podemos concluir que não foi o interesse empresarial que levou o SP a adquirir o anel de ouro, mas sim o facto de poder ajudar a gestora de conta a cumprir os seus objetivos profissionais;
- Depois, não foi comprovado pelo SP que esta aquisição estaria conexas com o interesse empresarial da sociedade em análise, ou se beneficiou terceiros, até porque também não identificou comprovadamente o beneficiário da “oferta”;
- Nestes termos, atendendo ao preceituado no artigo 23º do CIRC quanto à dedutibilidade dos gastos, conclui-se que os gastos reconhecidos pela sociedade na sua contabilidade em 2022 como artigos para ofertas, no montante total de € 2.690,00 não se mostram dedutíveis fiscalmente, uma vez que não foi comprovado que tenham sido suportados para “obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”, pelo que devem ser acrescidos ao resultado tributável do exercício.

V.1.4 Rendas e Alugueres (€ 24.150,00)

Nas contas de gastos #62611 Rendas de Imóveis – subcontas # 6261106 e # 626110714 do exercício em análise encontram-se contabilizados gastos no montante total de € 24.150,00 associados ao arrendamento para fins habitacionais do prédio urbano associado à morada da sede da sociedade à data 15, celebrado pela sociedade em 22/10/2018 com C... (NIF ...1) e D... (NIF ...), cidadãos chineses.

Segundo o ponto 1 da cláusula 2ª do contrato de arrendamento, “O IMÓVEL arrendado destina-se à habitação própria de um trabalhador da ARRENDATÁRIA e seu agregado familiar.

Em termos operacionais, o levantamento inspetivo confirma que o local de escritório e de produção da sua atividade era feito em instalações arrendadas pelo seu principal fornecedor, a sociedade E... Unipessoal Lda (NIF...), sitas em Av., armazém ...-..., ..., em ..., constituindo esta a morada indicada na sua presença na internet e o local onde se encontra o mobiliário e equipamentos de escritório e os equipamentos da atividade da sociedade, tal como vem indicado na apólice de seguro da sociedade do ramo Multirriscos Industrial apresentada para verificação.

O SP foi questionado para que justificasse a afetação dada ao imóvel arrendado (questão 3 da notificação ao SP), tendo aquele assumido em resposta o seguinte, como se transcreve:

“(...)

- 6261106 – Contrato de Arrendamento C... e D... – Local adaptado para toda a atividade de escritório principalmente durante e pós pandemia (Remote Office)
- 6261107 – Contrato de Arrendamento C... e D... – Local adaptado para toda a atividade de escritório principalmente durante e pós pandemia (Remote Office)... (...)”

Do levantamento documental efetuado, importa referir:

- O contrato de arrendamento para fins habitacionais celebrado prevê a afetação do imóvel arrendado à habitação familiar dos órgãos sociais da sociedade em Aldeia...;
- As instalações do principal fornecedor sitas em .../ ... constituem as instalações a partir das quais a sociedade desenvolveu a sua atividade no exercício analisado de 2022, encontrando-se aí localizado o equipamento de escritório e industrial da atividade da sociedade.

É no conceito ínsito no artigo 23.º do Código do IRC que radica a questão essencial da consideração fiscal dos gastos empresariais e que assenta a distinção fundamental entre o gasto efetivamente incorrido no interesse coletivo da empresa e o que pode resultar apenas do interesse individual do sócio, de um grupo de sócios, ou de terceiros, ou do seu conjunto e que não pode, por isso, ser considerado gasto.

A ausência destes requisitos implica a não consideração dos referidos elementos como gastos fiscais, devendo os respetivos montantes ser adicionados ao resultado contabilístico.

Em face do apurado, não ficou comprovado que os gastos incorridos com este arrendamento tenham sido suportados para “obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC” do SP, em conformidade com o preceituado no artigo 23º, nº1 do CIRC, ou se beneficiariam entidades terceiras, pelo que se conclui que os gastos reconhecidos em 2022 no montante total de € 24.150,00 em gastos de Rendas e Alugueres não podem ser aceites fiscalmente, pelo que devem ser acrescidos ao resultado tributável do exercício.

V.2 Em sede de tributação autónoma - IRC

V.2.1- Despesas de representação

Gastos com atividades de "team building"/Festa de Natal

Relativamente à fatura nº VFA Nº 1641/2022 de 22/11/2022, registada no diário 41 sob o nº 110148, emitida pela sociedade F..., Lda (NIF...), no montante total de € 13.455,01, na conta # 638209 – Outros custos com o pessoal, com o descritivo “Programa de 2 dias – Natal” sem qualquer identificação dos beneficiários na fatura emitida, foi solicitado ao SP na notificação efetuada (questão 7) que explicitasse a natureza da despesa e identificasse os nomes de todos os seus beneficiários, indicando o vínculo com a sociedade, e justificasse de que forma estes gastos constituíram gastos necessários para garantir ou obter os seus rendimentos sujeitos a IRC, tal como vem preconizado no artigo 23º do CIRC.

Em resposta, o SP:

- Identificou como beneficiários colaboradores e prestadores de serviços do seu principal fornecedor, a sociedade E... Unipessoal Lda e prestadores de serviços subcontratados pela própria A..., identificando os nomes de todos os alegados participantes no Programa de 2 dias;

- Justificou o gasto incorrido argumentando que,

“(...)

Participaram todos os colaboradores da empresa mais alguns parceiros regulares que são essenciais para a nossa atividade e com quem colaboramos diariamente, são parte

da “família”, não podendo ficar fora deste evento, que não é apenas uma festa de Natal mas também uma atividade de team building, para reforçar laços e preparar a equipa para o ano seguinte, estas pessoas têm que perceber e trabalhar sob os valores / cultura da empresa porque, perante os nossos clientes, são vistos como staff nosso e são a nossa “cara”, muitas vezes, no terreno.”.

Em face do apurado, conclui-se que:

- A despesa incorrida pela sociedade cabe no conceito de despesa de representação, uma vez que foi provado que se tratou de uma despesa para representar a empresa junto de terceiros (no caso fornecedores e outros) e não junto de trabalhadores da empresa. No caso em apreço, esta despesa numa atividade de grupo oferecida a fornecedores da própria empresa e a colaboradores do seu principal fornecedor constituiu uma forma de representação da empresa junto de terceiros com vista a “reforçar laços e preparar a equipa para o ano seguinte”, podendo concluir-se que constitui um gasto com vista a fortalecer os laços comerciais, numa estratégia de motivação, reconhecimento de resultados e para fomentar o crescimento empresarial, pelo que a sua dedutibilidade fiscal não será posta em causa.

De acordo com o disposto no nº 7 do artigo 88º do CIRC, são consideradas despesas de representação, nomeadamente, as despesas suportadas com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras entidades.

Estas despesas englobam as verbas destinadas à representação da empresa junto de terceiros e estão sujeitas a tributação autónoma à taxa de 10%, nos termos do referido preceito legal.

A Tributação Autónoma incide sobre os gastos efetivos registados na contabilidade, independentemente da sua eventual dedução no apuramento do lucro tributável. Ou seja, ainda que se esteja perante encargos que não sejam fiscalmente aceites, em virtude dos limites fiscais existentes, tais encargos serão tributados autonomamente, pode daqui resultar uma dupla tributação, isto é, não serão gastos dedutíveis para efeitos fiscais, e ainda assim estarão sujeitos a Tributação Autónoma.

A despesa suportada pela sociedade neste programa de 2 dias será considerada uma despesa de representação nos termos do artigo 88º, nº 7 do CIRC, porque se trata de uma despesa oferecida em representação da sociedade junto de terceiros, estando, por conseguinte, sujeita a tributação autónoma à taxa de 10%.

Assim, apurou-se tributação autónoma em falta no valor de € 1.345,50 (= €13.455,01 x 10%).

V.3 Resumo das correções propostas em sede de IRC

As propostas de correção em sede de IRC para o exercício de 2022 encontram-se sintetizadas no quadro resumo seguinte.

Quadro 12

RESUMO DAS CORREÇÕES FISCAIS PROPOSTAS	2022 (€)
V.1 Em sede de tributação IRC – Gastos não dedutíveis	278 145,96
V.1.1 Subcontratos	170 736,85
V.1.2 Deslocações e Estadas	80 569,11
V.1.3 Ofertas	2 690,00
V.1.4 Rendas e Alugueres	24 150,00
V.2 Em sede de tributação autónoma - IRC	1 345,50
V.2.1- Despesas de representação	1 345,50

Quantificados os valores das correções propostas em sede de IRC, importa agora quantificar o valor do Resultado Fiscal Corrigido em sede de IRC do exercício de 2022, conforme quadro infra.

Quadro 13

APURAMENTO DO RESULTADO FISCAL CORRIGIDO	2022 (€)
Lucro Tributável declarado (1)	59 599,07
(+) Gastos não dedutíveis (2)	278 145,96
Lucro tributável corrigido (3) = (1) + (2)	337 745,03
Acréscimo ao Resultado Tributável (2)	278 145,96

- E) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., datada de 13-06-2025, que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, com o valor a pagar de 68.173,80 euros, em que se incluem os valores de € 4.940,83 de juros compensatórios e de € 1.345,50 de tributação autónoma (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F) A Requerente não pagou a quantia liquidada, pelo que foi instaurado processo de execução fiscal com o n.º ...2025... (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G) A Requerente solicitou no processo de execução fiscal o pagamento da dívida exequenda em prestações, pedido que foi autorizado pelo plano prestacional

n.º ...2025 ... (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- H) A principal atividade da Requerente prende-se com a produção, montagem e desmontagem de estruturas de apoio a eventos, para o que necessita de contratar diversos fornecedores (declarações de parte de G... e depoimento das testemunhas H... e I...);
- I) Tratando-se de construção de estruturas, são trabalhos que se prolongam no tempo, por vezes iniciando-se num ano e terminando no ano seguinte (declarações de parte de G... e depoimento das testemunhas H... e I...);
- J) Os fornecedores da Requerente exigem que a mesma lhes pague pelos trabalhos quando os realizam, mas os clientes da Requerente apenas pagam os serviços a final, aquando da disponibilização das estruturas (declarações de parte de G... e depoimento das testemunhas H... e I...);
- K) Nestas situações, embora as facturas sejam emitidas pelos fornecedores quando os serviços são prestados, a Requerente optou por registar o gasto apenas no período em que regista o respetivo rendimento, neste caso no ano de 2022 (declarações de parte de G... e depoimento das testemunhas H... e I...);
- L) Os gastos no valor de € 170.736,85, relativos a subcontratos, referidos no Relatório da Inspeção Tributária, foram essenciais para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC no exercício de 2022, sendo gastos com fornecedores suportados em 2021 que, em 2022, foram incorporados na faturação aos clientes pela Requerente (declarações de parte de G... e depoimento das testemunhas H... e I...);
- M) A Requerente pagou aos prestadores de serviços o trabalho e os serviços prestados, suportando directamente todas as despesas relacionadas com as viagens, alimentação e alojamento desses prestadores, por tal ser necessário para assegurar a eficiência da prestação de trabalho por eles, designadamente a comparência atempada de todos nos locais em que é necessário realizar os trabalhos de montagem e desmontagem de estruturas Requerente, que não seria assegurada se cada um dos prestadores fizesse as viagens quando entendesse e escolhesse alojamentos e locais das refeições muito distantes dos locais onde os trabalhos têm de ser realizados (declarações de parte de G... e depoimento de J...);

- N) Trata-se de despesas que, se fossem suportadas pelos fornecedores, teriam de lhes ser reembolsadas na facturação dos serviços (declarações de parte de G... e depoimento de J...);
- O) Para a Requerente é mais fiável e económico tratar dessas deslocações, alimentação e alojamentos porque, com mais volumosas aquisições de viagens, alojamento e alimentação, consegue obter melhores preços (depoimento de J...);
- P) Para os fornecedores também é preferível que seja a Requerente a suportar essas despesas com viagens, alojamento e alimentação, por dessa forma não terem de suportar tais despesas nos casos de desistências (depoimento de K...);
- Q) A Requerente adquiriu um anel de ouro para poder ajudar uma gestora de conta a cumprir os seus objectivos profissionais (declarações de parte de G...);
- R) O imóvel sito na Rua..., n.º ..., ..., Cascais, estava afecto à habitação familiar dos sócios gerentes da Requerente, tendo estes e funcionários da empresa trabalhado no local, no ano de 2022, situando-se nele a sede da empresa (declarações de parte de G... e depoimento da testemunha I...);
- S) O local de escritório e de produção da atividade da Requerente situava-se nas instalações do seu principal fornecedor, a sociedade E... Unipessoal Lda., sita na ..., ..., ..., em ..., sendo a partir destas instalações que a sociedade desenvolveu a sua atividade no exercício de 2022, encontrando-se aí localizado o equipamento de escritório e industrial da atividade da sociedade (Relatório da Inspeção Tributária);
- T) A Requerente efectuou uma festa de Natal, que aproveitou para fazer um *team building*, em que participaram trabalhadores da Requerente e de outras empresas fornecedoras;
- U) Os Serviços de Inspeção Tributária não contactaram os trabalhadores da Requerente e os prestadores de serviços à mesma para apurar os efectivos participantes na referida festa de Natal;
- V) Em 02-12-2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e, nos pontos indicados, com base nas declarações de parte de G... e depoimentos das testemunhas H..., I..., J..., L... e K... .

O declarante G... é gerente da Requerente desde 2016.

A testemunha H... é consultor financeiro e presta serviços de consultadoria à Requerente desde 2018.

A testemunha I... é contabilista da Requerente desde 2018.

A testemunha L... é gerente de produção, trabalhando com a Requerente desde 2018.

A testemunha J... é gestor de projectos e presta serviços à Requerente desde 2022.

A testemunha L... é gerente de produção e presta serviços à Requerente desde 2018.

A testemunha K... tem uma empresa que fornece à Requerente mão-de-obra especializada, desde 2017.

O declarante e as testemunhas aparentaram, em geral, depor com isenção e com conhecimento directo dos factos que foram dados como provados com base nos seus depoimentos.

2.2.2. Não se provou que a aquisição de passagens aéreas para os dois sócios-gerentes e para o filho destes, respeitante a uma viagem realizada em 2022, às Maldivas, via Dubai, com regresso a Lisboa, esteja relacionada com a actividade da Requerente.

No que concerne ao filho de ambos os sócios-gerentes, uns dos quais é o declarante de parte G..., este reconheceu que aquele não tem qualquer função na empresa. Por outro lado, também reconheceu que a viagem às Maldivas foi para férias e é excessivo o custo da viagem entre o Dubai e as Maldivas (Relatório da Inspeção Tributária e ponto 73 das alegações da Requerente).

Os factos de estas despesas com a viagem do filho dos sócios-gerentes não estar relacionada com a actividade da empresa e de a viagem ter sido aproveitada para fins recreativos (férias) e, apesar disso, a totalidade dessas despesas ter sido indevidamente incluída na contabilidade da Requerente, gera suspeitas do objectivo global de tal viagem.

A presunção de veracidade dos dados inscritos na contabilidade, prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, cessa quando existam indícios fundados de que não reflecte a matéria tributável real do sujeito passivo, como se estabelece na alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo 75.º.

Por isso, o ónus da prova da empresarialidade das despesas recai sobre a Requerente, no caso em apreço, não foi apresentada qualquer prova convincente de que a viagem teve, ao menos, parcialmente, qualquer relação com o interesse empresarial.

Designadamente, não foi revelada a identidade de qualquer parceiros/clientes com quem os gerentes se tenham reunido no Dubai e as facturas que constam do documento n.º 6, relativas a serviços prestados pela Requerente, em 2025, à empresa N..., Lda, não têm qualquer relação perceptível com o Dubai, nem com a viagem referida.

Para além disso, as declarações de parte de G... e o depoimento de H... não são congruentes, pois o primeiro disse que foi ao Dubai para conhecer um futuro gestor no Médio Oriente, com quem diz depois ter trabalhado, a O..., e a testemunha falou numa prospeção de fornecedores no Médio Oriente e numa empresa chamada Vega (admitindo poder estar em erro).

Não foi apresentada qualquer prova de qualquer contacto, em 2022, com qualquer destas alegadas empresas do Médio Oriente, nem qualquer justificação relacionada com o interesse empresarial para serem os dois sócios gerentes da Requerente a fazer a viagem e não apenas um.

Neste contexto, é convicção do Tribunal que tal viagem não foi efectuada no interesse empresarial, mas no interesse familiar e recreativo da família constituída pelos sócios gerentes e seu filho.

2.2.3. Não se provou que a aquisição de um anel referida no RIT tenha relação com o interesse da Requerente.

O declarante de parte G... referiu que um dos motivos da compra foi ajudar a gerente de conta bancária a atingir os objectivos profissionais. Não se provou que a eventualidade de a gerente da conta bancária alcançar os seus objectivos tenha potencialidade para influenciar a obtenção de rendimentos pela Requerente.

Por outro lado, não é identificada a pessoa a quem alegadamente terá sido oferecido o anel, dizendo o declarante de parte que é uma cliente bastante importante para a Requerente, por ser uma das responsáveis pela organização do Rock In Rio e a testemunha I... diz que será alguém relacionado com a Web Summit, admitindo erro.

Nestas circunstâncias não se considera provado que o anel em causa tenha sido oferecido a alguém relacionado com o Rock in Rio nem com a Web Summit, nem que haja qualquer relação

da alegada oferta com o interesse empresarial da Requerente, designadamente que tal oferta tivesse sido efectuada para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC.

Por outro lado, pelo que se refere ao ponto anterior, é sobre a Requerente que recai o ónus da prova da empresarialidade das despesas, pelo que a falta de prova tem de ser valorada contra ela.

2.2.4. Não se provou que a Requerente tenha efectuado o pagamento parcial ou total da quantia liquidada, nem que tenha prestado garantia bancária para suspender a execução fiscal, que foi instaurada para sua cobrança coerciva.

Na verdade, não foi apresentado qualquer comprovativo de pagamento nem da prestação de garantia (que a Requerente diz no artigo 111.º do pedido de pronúncia arbitral que estava a negociar com a banca).

3. Matéria de direito

A Autoridade Tributária e Aduaneira fez uma inspecção à Requerente em que efectuou várias correcções em sede de IRC, relativas a não aceitação da dedutibilidade de gastos, e tributação autónoma.

Antes de mais, é conveniente definir o regime da dedutibilidade gastos em sede de IRC e o respectivo ónus da prova.

3.1. Gastos dedutíveis

O artigo 23.º, n.º 1 do CIRC, na redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, estabelece o 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.

O conceito de gastos dedutíveis, a que se reporta o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, refere-se aos gastos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário (*business purpose*). 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, como se refere no acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de e 27-06-2018, processo n.º 1402/17:

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

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

Assim, um custo ou perda será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínoza, e a AT apenas pode desconsiderar os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos)» - neste sentido vide também os Acórdãos Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Novembro de 2011, recurso n.º 107/11, e de 24.09.2014, recurso 779/12.

Assim, para dedutibilidade de gastos, não se exige uma ligação causal entre custos e proveitos, bastando que as despesas tenham uma relação com o objecto da empresa, sejam incorridas no âmbito da sua actividade ou evidenciem um *business purpose*.

Para existir esse *business purpose*, não é necessário que os gastos tenham relação directa com a actividade operacional do sujeito passivo, sendo também relevantes os gastos que tenham

uma relação meramente **indirecta**, desde que tenham sido motivados pelo objectivo último de obtenção de lucros. (¹)

3.2. Ónus da prova

O artigo 75.º, n.º 1, da LGT estabelece que «presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos».

Como decorre do teor expresso da parte final desta norma, a presunção aqui não prejudica os «**demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos**».

Não existe, assim, qualquer presunção de empresarialidade, dependendo a dedutibilidade da comprovação da conexão dos gastos contabilizados com a actividade empresarial, que está subjacente ao n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, ao limitar a dedutibilidade aos «**gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC**».

¹ Neste sentido, pode ver-se TOMÁS 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, in *Ciência e Técnica fiscal*, n.º 396, 1999, páginas 136-137:

“A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento, directo ou indirecto, da motivação última para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. Este desiderato aproxima, de forma propositada, as categorias económicas e fiscais, através de uma interpretação primordialmente lógica e económica de causalidade legal. O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa”.

(...)

“A indispensabilidade subsume-se a todo qualquer acto realizado no interesse da empresa... A noção legal de indispensabilidade reprime, pois, os actos desconformes com o escopo da sociedade, não inseríveis no interesse social, sobretudo porque não visam o lucro...”.

Não se aplicando a presunção quanto à dedutibilidade de gastos, vale a regra geral sobre a repartição do ónus da prova que como consta do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, que estabelece que «o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque».

Nesta matéria, sendo o Sujeito Passivo quem invoca o interesse empresarial das despesas que efectuou, é sobre ele que recai o ónus da prova dos requisitos necessários para a sua dedutibilidade em sede de IRC.

3.3. Subcontratos (€ 170.736,85)

A Requerente diferiu para 2022, na totalidade ou parcialmente, a dedutibilidade de gastos facturados em 2021 por dois fornecedores, registando-os apenas contabilisticamente em 31-12-2022.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que.

- «*não estando em causa a efetividade e a documentabilidade dos gastos diferidos para 2022, para garantir a sua dedutibilidade fiscal em 2022, torna-se necessário avaliar a sua conexão com a atividade tributável da sociedade A...*»;
- «*cabe ao SP o ónus de esclarecer, comprovar e documentar as operações em causa*»;
- «*a periodização do lucro real que se pretende tributar em IRC exige a consideração de rendimentos e de gastos nos respetivos exercícios, não sendo tolerável qualquer margem de manobra na afetação temporal dos movimentos económico-financeiros da empresa, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios*»;
- «*nos termos do artigo 23º nº 1 do CIRC são aceites fiscalmente “gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”, competindo ao SP um ónus da prova acrescido, concretamente, fazer a prova dos gastos que a empresa efetivamente utilizou para obter ou garantir os rendimentos*»;
- «*não se conseguiu estabelecer uma relação direta e inequívoca entre a natureza e os montantes dos gastos diferidos e a faturação emitida pelo SP identificada como associada àqueles gastos*»;
- «*não tendo o SP feito prova documental idónea e suficiente de que os gastos diferidos tenham sido suportados para “obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC” do SP, em*

conformidade com o preceituado nos artigos 18º e 23º, nº1, ambos do CIRC, conclui-se que os gastos reconhecidos em 2022, no montante total de € 170.736,85 em Subcontratos (conta #62111) não podem ser aceites fiscalmente, pelo que devem ser acrescidos ao resultado tributável do exercício»;

Resulta da prova produzida que o diferimento da relevância fiscal de gastos para 2022 se deveu ao facto de os fornecedores da Requerente que emitiram as facturas em causa exigirem que a mesma lhes pagasse pelos trabalhos quando os realizam, mas os clientes da Requerente apenas pagam os serviços a final, aquando da disponibilização das estruturas, o que levou a Requerente a optar por imputar esses gastos ao exercício em que relevaram fiscalmente os rendimentos com que estão conexonados.

O artigo 18.º do CIRC enuncia o princípio da «*periodização do lucro tributável*», também denominado «*princípio da especialização dos exercícios*», estabelecendo 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, de acordo com o regime de periodização económica*».

No caso em apreço, não é clara a fundamentação da posição da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois, por um lado, diz que não está «*em causa a efetividade e a documentabilidade dos gastos diferidos para 2022*», mas, por outro diz que há falta de prova de «*uma relação direta e inequívoca entre a natureza e os montantes dos gastos diferidos e a faturação emitida pelo SP identificada como associada àqueles gastos*».

De qualquer forma, resulta da matéria de facto fixada, designadamente da indicada na alínea L), que os serviços a que se referem as facturas identificadas no RIT como fundamento da correcção no valor de € 170.736,85, relativa a subcontratos, foram essenciais para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC no exercício de 2022, sendo esses gastos com fornecedores suportados em 2021 que, em 2022, foram incorporados na faturação aos clientes pela Requerente.

Provou-se, assim, a existência de uma relação directa entre tais gastos e os rendimentos obtidos pela Requerente em 2022, pelo que os gastos se enquadram no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Aliás, nem seria necessária uma relação directa entre os gastos e os rendimentos, para a relevância fiscal de gastos, basta a existência de *business purpose*, como entendeu o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 27-06-2018, processo n.º 1402/17:

Quanto à indispensabilidade dos custos, como vem afirmando a doutrina de referência (António Moura Portugal, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa* e Tomás de Castro Tavares, *Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas*, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 396, págs. 7 a 180) e também a mais significativa jurisprudência, o conceito a que se reporta o artº 23º do CIRC tem sido ligado 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.

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

Assim, um custo ou perda será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa, e a AT apenas pode desconsiderar os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos)» - neste sentido vide também os Acórdãos Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Novembro de 2011, recurso n.º 107/11, e de 24.09.2014, recurso 779/12.

Assim, o artigo 23.º n.º 1, do CIRC, não exige uma ligação causal entre custos e proveitos, bastando que as despesas tenham uma relação com o objecto da empresa, sejam incorridas no âmbito da sua actividade ou evidenciem um *business purpose*.

Para existir esse *business purpose*, não é necessário que os gastos tenham relação directa com a actividade operacional do sujeito passivo, sendo também relevantes os gastos que tenham uma relação meramente **indirecta**, desde que tenham sido motivados pelo objectivo último de obtenção de lucros. (²)

² Neste sentido, pode ver-se TOMÁS 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*, in *Ciência e Técnica fiscal*, n.º 396, 1999, páginas 136-137:

“A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento, directo ou indirecto, da motivação última para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. Este desiderato aproxima, de forma propositada, as categorias económicas e fiscais, através de uma

No que concerne ao artigo 18.º do CIRC, não se justifica a sua aplicação quando ela contende com o princípio constitucional e legal da justiça, como vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo: «*esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos (agora gastos) referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios*». (³)

Aliás, há muito que a Administração Tributária reconheceu a necessidade de flexibilidade na aplicação do princípio da especialização dos exercícios, no Ofício-Circular n.º C-1/84, de 8-6-84, publicado, com o respectivo parecer, em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 307-309, páginas 781-791, em que se adoptou o seguinte entendimento, a propósito da questão paralela que se colocava no domínio da Contribuição Industrial:

Sempre que em determinado exercício existam custos e proveitos de exercícios anteriores, o tratamento fiscal correspondente deverá obedecer às seguintes regras:

- a) Não aceitação dos custos e dos proveitos resultantes de omissões voluntárias ou intencionais no exercício em que são contabilizados, considerando-se, em princípio, como tais as que forem praticados com intenções fiscais, designadamente, quando:*
- está para expirar ou para se iniciar um prazo de isenção;*
 - o contribuinte tem interesse em reduzir os prejuízos em determinado exercício para retirar maior benefício do reporte dos prejuízos previsto no artigo 43.º do Código;*
 - o contribuinte pretende reduzir o montante dos lucros tributáveis para aliviar a sua carga fiscal.*

interpretação primordialmente lógica e económica de causalidade legal. O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa”.

(...)

“A indispensabilidade subsume-se a todo qualquer acto realizado no interesse da empresa... A noção legal de indispensabilidade reprime, pois, os actos desconformes com o escopo da sociedade, não inseríveis no interesse social, sobretudo porque não visam o lucro...”.

³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2-4-2008, processo n.º 0807/07. Na mesma linha, podem ver-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo citados em nota anterior.

b) Nos restantes casos, não deverão corrigir-se os custos e proveitos de exercícios anteriores.

Subjacente à referida jurisprudência está a circunstância de o sujeito passivo ter sido prejudicado ou, pelo menos, não ter tido vantagem pelo atraso da relevância fiscal do gasto, pois, sendo assim, é de presumir, à faxe das regras da experiência comum, que o erro foi involuntário e não intencional.

No caso em apreço, não se demonstra qualquer vantagem da Requerente em atrasar a relevância fiscal dos gastos com os fornecedores e, pelo contrário, esse atraso tem ínsito um prejuízo para ela.

Na verdade, o próprio diferimento da consideração fiscal de gastos, obrigando o sujeito passivo a suportar o pagamento de um imposto que podia ser evitado, é, em si mesmo, prejudicial para o sujeito passivo, pois atrasa a disponibilidade da quantia de imposto que resulta da consideração dos gastos.

Assim, não há qualquer razão para crer que o atraso na consideração fiscal desses gastos tenha como motivação obter qualquer vantagem fiscal e, pelo contrário, é de concluir que a Requerente foi prejudicada com tal atraso.

Nestas condições, em que a Requerente já foi prejudicada pelo erro em que incorreu, é flagrante a injustiça que consubstanciaria a não relevância desses gastos, agravando consideravelmente o seu prejuízo, já que a Autoridade Tributária e Aduaneira nem fez qualquer correcção simétrica relativa aos exercícios a que entendeu dever ser imputável os gastos, do que resulta correlativo benefício injustificado do erário público.

A Administração Tributária tem de orientar a sua actividade pela prossecução do interesse público (artigo 266.º, n.º 1, da CRP), que se reconduz, em IRC, a que os contribuintes paguem o que devem em função do seu rendimento (artigo 104.º, n.º 2, da CRP), o que não se compatibiliza com o aproveitamento parcial pela Administração Tributária dos efeitos de erros dos contribuintes sobre a imputação de gastos e perdas aos exercícios a que devem ser imputados.

Nesta linha de entendimento, a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a reconhecer que a aplicação do princípio da justiça prevalece sobre o princípio da legalidade estrita, nomeadamente em situações em que da violação deste não há

prejuízo para o interesse público. (⁴)

Mas, não se pode olvidar que o princípio da legalidade estrita (subordinação à Constituição e à lei) é também um princípio constitucional enunciado no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, pelo que a optimização da aplicação conjunta desse princípio e dos princípios da justiça e da proporcionalidade será atingida reservando a aplicação destes para os casos em que se seja manifesta a inaceitabilidade das consequências da aplicação da solução normativa especificamente prevista para determinada situação. (⁵)

Pelo exposto, as correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente aos gastos titulados pelas facturas emitidas pelos fornecedores em 2021 que só foram considerados para a formação do lucro tributável de 2022 enfermam de vício de violação de lei, por erros de interpretação dos artigos 18.º e 23.º do CIRC do CIRC.

Este vício justifica a anulação da correcção relativa a «subcontratos», no valor de € 170.736,85, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.4. Encargos de terceiros – fornecedores/parceiros comerciais da sociedade (€ 76.306,11)

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu desconsiderar o montante de € 76.306,11, registado na conta #6251101 – Deslocações e Estadas relacionadas com os seus prestadores de serviços, por que são «gastos conexos com o exercício da atividade empresarial dos seus fornecedores

⁴ Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 25-06-2008, processo n.º 0291/08 (em que se decidiu que não se justifica a aplicação do princípio da especialização dos exercícios, quando não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios) e de 19-11-2008, processo n.º 0325/08 (em que se entendeu «constatando-se que contribuinte incorreu em vários erros na aplicação do princípio da especialização dos exercícios e constatando-se que, da globalidade deles, resultou ele próprio prejudicado, por ter invocado tardiamente mais custos do que os que antecipou, não há lugar a aplicação de juros compensatórios pela invocação de custos antecipados, por imperativo do princípio da justiça»).

⁵ Essencialmente neste sentido, em alguma medida, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/2001, de 12-07-2001, proferido no processo n.º 667/00, publicado em Acórdãos do Tribunal Constitucional, n.º 50, página 867: «O princípio da justiça, como parâmetro aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas pressupõe que esteja em causa uma solução normativa absolutamente inaceitável, que afecte uma dada dimensão do núcleo fundamental dos interesses essenciais da pessoa humana e que colida com os valores estruturais do ordenamento jurídico».

e não do sujeito passivo, não podendo nessa medida ser aceites como gastos dedutíveis fiscalmente em conformidade com o princípio geral da dedutibilidade dos gastos previsto no artigo 23.º, n.º 1 do CIRC».

No entanto, resulta da prova produzida que se trata de gastos suportados no interesse da Requerente, pois interessa-lhe assegurar que todos os trabalhadores dos seus fornecedores estejam simultaneamente nos locais onde é necessária a prestação de serviços, evitando atrasos nas montagens e desmontagens, o que só é possível garantir sendo a Requerente a organizar as viagens simultâneas, o alojamento e a alimentação num mesmo local próximo do local onde tem de ser prestado cada serviço.

Assim, pelo que atrás se referiu sobre a interpretação do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, trata-se de gastos suportados no interesse empresarial, o que basta para assegurar a sua dedutibilidade.

Por outro lado, trata-se de despesas que, se fossem suportadas pelos fornecedores, teriam de ser-lhes reembolsadas pela Requerente na facturação dos serviços e, como resulta da matéria de facto fixada, a Requerente consegue obter melhores preços ao fazer maiores aquisições de viagens, alojamento e alimentação.

O interesse empresarial justifica, assim, que a Requerente suporte essas despesas.

Pelo exposto, esta correcção enferma de vício de violação de lei, por erro de interpretação e aplicação do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.5. Gastos de natureza pessoal e recreativa (€ 4.263,00)

Como resulta da decisão da matéria de facto, não se provou que os gastos com viagens dos sócios-gerentes da Requerente e seu filho às Maldivas via Dubai estivessem relacionados com a actividade da Requerente e seu interesse empresarial.

Pelo que se refere no ponto 2.2.2., o ónus da prova da empresarialidade das despesas recai sobre a Requerente, pelo que a falta de prova tem de ser processualmente valorada contra ela.

Por isso, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção.

3.6. Ofertas (€ 2.690,00)

Como resulta do que se referiu no ponto 2.2.3., não se provou que a aquisição de um anel estivesse relacionada com o interesse da Requerente.

Por isso, recaindo sobre a Requerente o ónus da prova da empresarialidade das despesas, a falta de prova tem de ser valorada processualmente contra a Requerente.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção.

3.7. Rendas e alugueres (€ 24.150,00)

Resulta da prova produzida que o imóvel sito na Rua..., n.º ..., ..., Cascais, estava afecto à habitação familiar dos sócios gerentes da Requerente, mas estes e funcionários da empresa trabalharam no local, no ano de 2022, situando-se nele a sede da empresa.

É certo que o local de escritório e de produção da atividade da Requerente se situava nas instalações do seu principal fornecedor, como se informa no Relatório da Inspeção Tributária, mas o facto de a sede da Requerente ser no imóvel arrendado, leva a concluir que, parcialmente, este imóvel estava afecto à actividade da Requerente, no ano de 2022.

Na verdade, sendo nesse imóvel situada a sede da empresa, e tendo sido declarada à Autoridade Tributária e Aduaneira que aí era a sua sede, haveria necessariamente uma afectação parcial à actividade da Requerente, pelo menos para recepção de correspondência, inclusivamente de natureza fiscal.

Sendo assim, se é certo que a maior parte da afectação do imóvel não está relacionada com a actividade da Requerente, também não se pode deixar de concluir que há alguma afectação à actividade empresarial, o que impõe que, para efeito de relevância de gastos da Requerente, não fosse de excluir totalmente essas despesas com o arrendamento.

A Autoridade Tributária e Aduaneira alega que «*sempre seria necessária a existência de uma prova formal, documental*», mas essa prova documental existe, pois há um contrato de arrendamento escrito e, necessariamente, uma declaração através da qual foi feita a comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de que nesse imóvel estava localizada a sede da Requerente.

A rejeição total da aceitabilidade de gastos suportados relacionados com a actividade da empresa seria incompatível com o princípio constitucional da proporcionalidade, como, de resto, se assume implicitamente no CIRC, ao prever-se em situação análoga a imputação proporcional de «gastos comuns», no artigo 54.º do CIRC, relativamente às «pessoas colectivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola».

Por isso, o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC deve ser interpretado como dando relevância parcial aos gastos que só parcialmente estejam relacionados com a actividade empresarial.

Pelo exposto, a correcção que desconsiderou como gastos a totalidade das despesas com o arrendamento, enferma de vício de violação de lei por erro de interpretação do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.8. Tributação autónoma – despesas de representação – gastos com atividades da festa de Natal (€ 1.345,50)

A Requerente efectuou uma festa de Natal que aproveitou para fazer um *team building*, em que participaram trabalhadores da Requerente e de outras empresas suas fornecedoras.

A Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou o valor € 1.345,50, a título de tributação autónoma, com base na despesa de € 13.455,01, por entender que se tratou de uma despesa para representar a sociedade junto de terceiros (fornecedores e outros), enquadrável no n.º 7 do artigo 88.º do CIRC, dizendo, no RIT, o seguinte:

A despesa incorrida pela sociedade cabe no conceito de despesa de representação, uma vez que foi provado que se tratou de uma despesa para representar a empresa junto de terceiros (no caso fornecedores e outros) e não junto de trabalhadores da empresa. No caso em apreço, esta despesa numa atividade de grupo oferecida a fornecedores da própria empresa e a colaboradores do seu principal fornecedor constituiu uma forma de representação da empresa junto de terceiros com vista a “reforçar laços e preparar a equipa para o ano seguinte”, podendo concluir-se que constitui um gasto com vista a fortalecer os laços comerciais, numa estratégia de motivação, reconhecimento de resultados e para fomentar o crescimento empresarial, pelo que a sua dedutibilidade fiscal não será posta em causa.

(...)

A despesa suportada pela sociedade neste programa de 2 dias será considerada uma despesa de representação nos termos do artigo 88º, nº 7 do CIRC, porque se trata de uma

despesa oferecida em representação da sociedade junto de terceiros, estando, por conseguinte, sujeita a tributação autónoma à taxa de 10%.

A Requerente defende que

- uma vez que os Serviços de Inspeção Tributária constataram a participação de todos os colaboradores da empresa, parte dessa despesa não poderia ter sido considerada como sendo sujeita totalmente a tributação autónoma, justificando-se apenas uma correcção parcial com base num *pro rata*;
- os Serviços de Inspeção Tributária deveriam ter aceitado (sem qualquer sujeição a tributação autónoma) a despesa relativa a todos os colaboradores da Requerente;
- enquadram-se no n.º 1 do artigo 43.º do Código do IRC as despesas com almoços e jantares de convívio dos trabalhadores, incluindo o jantar de Natal, bem como os gastos com a disponibilização de água, café, snacks, sumos e fruta, por se tratar de iniciativas de carácter geral destinadas à promoção do bem-estar e da coesão interna;
- a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter efectuado diligências para apurar quais dos participantes na festa eram funcionários da empresa e, não o fazendo, violou o princípio do inquisitório, enunciado no artigo 58.º da LGT.

O artigo 58.º da LGT estabelece o princípio do contraditório, determinando que «a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido».

A Autoridade Tributária e Aduaneira considerou que a despesa em causa era, na totalidade, «uma despesa para representar a empresa junto de terceiros (no caso fornecedores e outros) e não junto de trabalhadores da empresa» e, nesse pressuposto, não era necessário, para aplicar o direito, a realização de diligências para apurar a identidade dos participantes, distinguindo os que eram e os que não eram funcionários da Requerente.

Por isso, não há violação do princípio do inquisitório uma vez que apenas há o dever de realizar diligências **necessárias** para aplicar as normas de tributação.

No entanto, a Requerente tem razão quanto à alegação de que não deveria ser considerada sujeita a tributação autónoma a globalidade da despesa, designadamente a parte correspondente aos trabalhadores da Requerente que estiveram na festa.

Na verdade, o n.º 7 do artigo 88.º do CIRC estabelece, na redacção vigente em 2022, que «*são tributados autonomamente à taxa de 10 % os encargos efetuados ou suportados relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades*».

Resulta da prova produzida que a festa referida não se destinou exclusivamente «*representação da sociedade junto de terceiros*», pois nela foi feito *team building* com os próprios trabalhadores da Requerente, o que não cabe no conceito de despesas de representação da empresa.

Por isso, o princípio da proporcionalidade (a que se reconduz o *pro rata* invocado pela Requerente) impunha que apenas em relação à parte da despesa relacionada com terceiros fosse aplicada a tributação autónoma.

Pelo exposto, a interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira, que se reconduz a sujeitar a tributação autónoma toda a despesa, por nela se incluírem despesas com fornecedores, enferma de vício de violação de lei, por erro de interpretação do artigo 88.º, n.º 7, do CIRC, o que justificar a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.9. Liquidação de juros compensatórios

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de IRC, pelo que liquidação de juros compensatórios enferma dos mesmos vícios, justificando-se a sua anulação na parte correspondente à anulação da liquidação de IRC.

4. Reembolso, juros indemnizatórios e indemnização por garantia indevida

A Requerente formula pedido de reembolso de quantias, com juros indemnizatórios, bem como indemnização por garantia indevida.

Como resulta da decisão da matéria de facto, não se provou que a Requerente tenha efectuado qualquer pagamento da quantia liquidada, nem que tenha prestado qualquer garantia para suspender o processo de execução fiscal.

Por isso, improcede o pedido de pronúncia arbitral, sem prejuízo de os direitos a reembolso, juros indemnizatórios e indemnização por garantia poderem vir a ser reconhecidos em execução desta decisão arbitral, proporcionalmente à procedência do pedido de pronúncia arbitral.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente a liquidação de IRC n.º 2025..., na parte em que tem como pressuposto:
 - a correcção relativa a subcontratos (€ 170.736,85, ponto 3.3 desta decisão);
 - a correcção relativa a encargos de terceiros – fornecedores/parceiros comerciais da sociedade (€ 76.306,11), ponto 3.4. desta decisão;
 - rendas e alugueres (€ 24.150,00), ponto 3.7. desta decisão;
- c) Anular parcialmente aquela liquidação, na parte relativa a tributação autónoma, no montante de € 1.345,50;
- d) Anular parcialmente a liquidação de juros compensatórios, na parte correspondente às anulações referentes às correcções referidas na alínea b) e à tributação autónoma;
- e) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte restante e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos respectivos pedidos, sem prejuízo de os direitos a reembolso, juros indemnizatórios e indemnização por garantia indevida poderem ser reconhecidos em execução desta decisão arbitral.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 68.173,809**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 2,38% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 97,62%.

No cálculo destas percentagens de responsabilidade por custas teve-se em conta o seguinte:

- a correcção que é base da tributação autónoma tributação autónoma (de 10%) é no valor de € 13.450,00, o valor global das correcções impugnadas é de € 291.595,96 (€ 278.145,96 em sede de IRC + € 13.459,00 de tributação autónoma);
- o pedido de pronúncia arbitral procede quanto a correcções em sede de IRC no valor de € 271.192,96, mais a correcção de € 13.459,00 relativa à tributação autónoma, isto é, procede quanto a correcções no valor global de no € 284.651,96;
- assim, a percentagem de vencimento da Requerente é de 97,62% e a da Autoridade Tributária e Aduaneira de 2,38%.

Lisboa, 21-05-2026

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(relator)

(Luciano dos Santos Carvalho)

(Magda Feliciano)