

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 71/2026-T

**Tema: IRC – Artigo 23.º do CIRC – Gastos fiscais -
Inutilidade parcial superveniente da lide**

Sumário:

1 – Verificada a inutilidade parcial superveniente da lide quanto à apreciação da legalidade e consequente anulação do ato tributário impugnado pela Requerente, de tal forma que quanto a esta parte do pedido se julga extinta a instância nos termos e para os efeitos previstos no artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

2 – A exigência de comprovação documental constante do Artigo 23.º, n.ºs 3 e 4 do CIRC, conjugada com a alínea c) do n.º 1 do Artigo 23.º-A do mesmo Código, impõe, como requisito de dedutibilidade de um gasto, que os elementos essenciais da operação económica a ele relativos constem de um suporte documental adequado

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Augusto Velloso Ferreira e Fernando Marques Simões, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., SA, doravante designada apenas como “Requerente”, titular do Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC)..., com sede social no ..., ..., ..., ...-... ..., que incorporou, por fusão, a sociedade B..., SA, (adiante designada por “B...”), sociedade anónima, com sede em ..., ..., ..., ...-... ..., titular do Número de Identificação de Pessoa Coletiva ..., foi notificada do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024 ..., emitida em 30 de outubro de 2024, relativa ao exercício de 2021, bem como a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., esta última datada de 1 de novembro de 2024, da qual não resultou IRC a pagar, que ora se juntam como Documentos n.ºs 1 e 2. Por outro lado, a Requerente apresentou, em 25/02/2025, uma reclamação graciosa do ato de liquidação suprarreferido e respetiva demonstração de acerto de contas. Nestes termos, vem, muito respeitosamente, quer contra o indeferimento da reclamação graciosa, quer contra o ato de liquidação acima identificado, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no artigo 5.º, n.º 3, alínea a), no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e seguintes, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, conjugado com o disposto no artigo 99.º, alínea a) e artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) – aplicável ex vi artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do aludido RJAT -, apresentar contra o despacho do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Coimbra datado 15 de outubro de 2025, na parte em que indefere a reclamação graciosa apresentada e, bem assim,

2.

contra a liquidação de IRC n.º 2024..., na parte em que esta liquidação de IRC não foi anulada, Pedido de Pronúncia Arbitral, o que faz nos termos e com os fundamentos seguintes:

V.2 - BENEFÍCIO FISCAL RFAI – AJUSTAMENTOS DE DOTAÇÃO DE 2016 E SALDO A TRANSITAR: 81.122,70 € MOTIVO 1 – ANO DE 2016; MOTIVO 1.1 – ANO DE 2016 – PRAZO DE ANULAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO:

- a. Refere a AT no seu relatório de inspeção: “face ao exposto, relativamente ao ano de 2016 as aplicações relevantes serão corrigidas em 324.490,80 EUR com as consequentes implicações no cálculo do benefício”, o que significa que o benefício fiscal RFAI de 2016 corrigido ascende a 81.122,70 EUR (324.490,80 EUR * 25%).
- b. Relativamente ao RFAI de 2016, o mesmo foi objeto de Reclamação Graciosa (que se junta novamente como Documento n.º 5) entregue em 30/04/2019 (mais concretamente, no Serviço de Finanças da Figueira da Foz) cujo dossier incluiu, entre outra documentação, todas as faturas do investimento consideradas pela Requerente em 2016, certificações de PME, contratos c/ IAPMEI e trabalhadores, certidões de não dívida ao Estado e à Segurança Social.
- c. Esta Reclamação Graciosa obteve despacho de Deferimento em 18/07/2019 (Procº ...2019...). Vide Documento n.º 6.
- d. Esta informação tinha já sido providenciada à técnica encarregue da inspeção (...), através de e-mail, enviado pelo contabilista certificado a 15 de abril de 2024.

-
- e. Tal deferimento da Reclamação Graciosa (que ocorreu em 18/07/2019) – onde, sublinhamos, todas as faturas tinham sido providenciadas – constitui um ato administrativo, sendo que a Requerente nunca foi notificada da anulação de tal decisão (proferida pelo Chefe do Serviço de Finanças da Figueira da Foz).
 - f. Em virtude da aprovação do “novo” CPA, através da publicação do Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro, os prazos que regulam a revogação dos atos administrativos passaram a constar do artigo 168.º daquele código, que dispõe no seu n.º 1 que “Os actos administrativos podem ser objecto de anulação administrativa no prazo de seis meses, a contar da data do conhecimento pelo órgão competente da causa de invalidade, ou, nos casos de invalidade resultante de erro do agente, desde o momento da cessação do erro, em qualquer dos casos desde que não tenham decorrido cinco anos, a contar da respectiva emissão”.
 - g. Em todo o caso, determina o n.º 2 daquele mesmo artigo que “os actos constitutivos de direitos só podem ser objecto de anulação administrativa dentro do prazo de um ano, a contar da data da respectiva emissão”.
 - h. Uma vez que o deferimento parcial de um pedido de reclamação graciosa consiste num ato constitutivo de direitos nos termos do artigo 167.º, n.º 3 do “novo” CPA, porquanto reconhece e atribui uma vantagem patrimonial ao sujeito passivo, é de um ano o prazo previsto para a respetiva revogação.
 - i. O despacho de deferimento da reclamação do contribuinte foi consubstanciado na esfera da Requerente em 18/07/2019 (Proc. ...2019...). Vide cit. Documento n.º 6.

- j. Portanto, o prazo de 1 ano para anular o ato nos termos da legislação já evidenciada terminava em 18/07/2020, isto é, muito antes da emissão da liquidação (30/10/2024) ou até do Relatório de Inspeção Tributária, datado de 24/09/2024 (vide Documento n.º 7), pelo que se terá de concluir que, em qualquer dos cenários, o prazo para a anulação do ato foi largamente excedido.

MOTIVO 1.2 – ANO DE 2016 – CORREÇÃO SIMÉTRICA:

- a. Subsidiariamente, caso esse Douto Tribunal entenda que o ato de anulação suprarreferido foi emitido dentro do prazo estipulado – o que por mera hipótese de raciocínio se concede –, a dotação de RFAI das quantias em causa não estará em todo o caso prejudicada, uma vez que ainda assim, não sendo aceites as respetivas faturas em 2016, a AT deveria considerá-las no RFAI de 2017.
- b. Relativamente a este tema versa o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Processo: 0716/13, de 14/03/2018) onde abordou a temática dos 2 princípios subjacentes: Princípio da Especialização dos Exercícios vs. Princípio da Justiça
- c. Nos termos deste acórdão, a Fazenda Pública sustentou que a sociedade deveria ter constituído uma provisão para o custo da indemnização desde 1989, ano em que o litígio foi iniciado, aplicando-se o princípio da especialização dos exercícios (artigo 18º do Código do IRC).
- d. O STA concordou que, em tese, a provisão deveria ter sido constituída em 1989, mas destacou que a rigidez desse princípio deve ser temperada pelo princípio da justiça (artigo 266º/2 da CRP e artigo 55º da LGT).

- e. Como em 2009 (data da correção) já não era possível rever a autoliquidação de 1989, a imposição da correção em 2004 criaria uma situação injusta, pois a sociedade ficaria impossibilitada de deduzir o custo em qualquer exercício.
- f. De facto, refere o acórdão que numa situação destas, em que não seja possível a “correção simétrica”, por razões de tempestividade, a doutrina (Neste sentido Lei Geral Tributária Anotada, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, Encontro da Escrita, pág. 454 e Rui Duarte Morais, ob. citada, pág. 70) e a jurisprudência supracitadas afirmam que o custo, ainda que indevidamente contabilizado, deve ser aceite, nomeadamente quando a respetiva imputação não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios.
- g. Ora, transpondo para o cenário em questão, nunca foi intenção da Requerente operar a transferência de dotação de RFAI entre exercícios (prova disso é que não existia, à data, dotações de RFAI em risco de caducar: aliás, ainda em 2023, permaneciam por deduzir, quer a grande maioria da dotação de RFAI de 2016, quer a de 2017). Portanto, ao aceitar-se a correção unilateral da dotação de RFAI em 2016, sem se promover a correção simétrica no RFAI de 2017, estaríamos a ferir o princípio da justiça.
- h. Concluindo, tendo em atenção a argumentação acima referida, a dotação de RFAI das quantias em causa não estará em todo o caso prejudicada, uma vez que ainda assim, caso fossem desconsideradas as faturas em 2016, a AT deveria considerá-las no RFAI de 2017 (correção simétrica).

**CORREÇÕES ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL EM SEDE
DE IRC - V.1.1 - DEDUÇÃO INDEVIDA DE GASTOS COM RENDAS, NO MONTANTE
DE 12.080,00€**

- a. Por força do disposto no artigo 23.º do CIRC, alterando-se o resultado tributável de 876,83€ negativos para um lucro de 11.203,17€;
- b. Refere a AT no seu relatório de inspeção tributária (RIT): “Tal como relatado no capítulo IV, o sujeito passivo reconheceu na conta _62613-Outras rendas, o montante de 12.080,00€, decorrente do arrendamento de dois imóveis destinados a habitação, sitos na cidade da Figueira da Foz. Ora, apesar de notificado para o efeito, não veio justificar o motivo de tais arrendamentos terem sido considerados gastos na empresa, comprovando, designadamente a sua relação com a atividade desenvolvida pela sociedade.
- c. Nos termos do n.º 1 do art.º 23º do CIRC, para a determinação do lucro tributável apenas são dedutíveis os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, donde, não tendo o sujeito passivo comprovado que tais gastos se inserem no escopo social da sociedade, não podem os mesmos ser considerados dedutíveis para efeitos fiscais, devendo o resultado fiscal declarado ser corrigido do montante de 12.080,00€, que será acrescido no quadro 07 da declaração modelo 22.”
- d. No entanto, tal não corresponde à verdade.
- e. A Requerente justificou tal gasto através de resposta à Inspetora tributária em 11/06/2024 por e-mail (conforme Documento n.º 8), o qual aqui transcrevemos:

“Atendendo á natureza do projeto com grande parte da tecnologia inicial importada da Alemanha e de outros países, e ao modelo de negócios que norteou a visão comercial durante os primeiros anos baseado em demonstrações sobre o produto, formação e transferência de tecnologia, para futuros licenciamentos, trouxe variados agentes desde consultores, técnicos, representantes de fornecedores, instaladores e claro, comitivas de potenciais clientes, o que gerou a necessidade de garantir alojamento para suportar toda esta atividade relacionada com o desenvolvimento da B...”

- f. Tendo em conta o exposto, solicitamos a aceitação da dedução de gastos com rendas, no montante de 12.080,00€, por força do disposto no artigo 23.º do CIRC.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE GASTOS RECONHECIDOS EM FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS NO MONTANTE DE 108.887,62€, POR FORÇA DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 23.º E 23.º-A, AMBOS DO CIRC, REDUZINDO-SE O SALDO DE PREJUÍZOS DEDUTÍVEIS NO MESMO VALOR.

- a. Refere a AT no seu relatório de inspeção tributária (RIT):
- b. “B) Fatura 90 0/2015000718, de 31/12/2015, no valor de 108.887,62€ e IVA liquidado de 25.044,15€, referente a “cedência de mão de obra e utilização de instalações...conforme documentos anexos”, não tendo sido remetido qualquer documento adicional. De acordo com lançamento contabilístico indicado no documento, o valor de 108.887,62€ foi debitado nas contas 622111 e 6251121.

-
- c. Uma vez que as faturas não contêm todos os elementos exigidos pelo n.º 5 art. 36.º do CIVA e n.º 4 do art. 23.º do CIRC, na medida em que não identificam especificamente os bens e serviços adquiridos, os quais estão apenas descritos de forma genérica, e não foram apresentados, junto com as mesmas, documentos que possam suprir tal formalidade, em visita externa foram solicitados esclarecimentos adicionais ao sujeito passivo sobre as despesas efetivamente suportadas, preços, movimentos financeiros e contratos entre as duas empresas no que respeita, designadamente, à cedência de pessoal.”
- d. Em sede de Reclamação Graciosa, a Requerente apresentou a seguinte argumentação:
- e. “A Requerente esclarece que providenciou a informação solicitada, à data, pela AT. Caso fosse intenção dos serviços de inspeção solicitar informação adicional para comprovar os serviços prestados (nomeadamente o documento justificativo do valor faturado, entregue à administração da B...), poderiam tê-lo solicitado. Mas não o fizeram. Vê-se agora a Requerente confrontada com uma correção que seria evitada, pela simples solicitação da informação detalhada do serviço prestado. Pelo que junta, - como Documento 8 - a informação que contém a justificação requerida, nomeadamente: “Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados” e a data em que os bens foram adquiridos ou os serviços realizados.”
- f. Tendo em conta o exposto, solicitamos a aceitação da dedução do gasto com a Fatura 90 0/2015000718, de 31/12/2015, no valor de 108.887,62€, por força do disposto no artigo 23.º do CIRC.”

- g. Posteriormente, em sede de resposta à Reclamação Graciosa, a AT argumentou o seguinte:
- h. "DEDUÇÃO INDEVIDA DE GASTOS COM FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS Por último, quanto à dedução indevida de gastos reconhecidos em fornecimentos e serviços externos, no montante de 168.056,04€, por força do disposto nos artigos 23.º e 23.º-A ambos do CIRC, refere o RI “B” Fatura 90/0215000718, de 31/12/2015, no valor de 108.887,62€ e IVA liquidado de 25.044,15€ referente a “cedência de mão de obra e utilização de instalações... conforme documentos anexos”, não tendo sido remetido qualquer documento adicional. De acordo com lançamento contabilístico indicado no documento, o valor de 108.887,62€ foi debitado nas contas 62211 e 6251121. Uma vez que as faturas não contêm todos os elementos exigidos pelo n.º 5 do art. 36.º do CIVA e n.º 4 do art. 23.º do CIRC, na medida em que não identificam especificamente os bens e serviços adquiridos, os quais estão apenas descritos de forma genérica, e não foram apresentados, junto com as mesmas, documentos que possam suprir tal formalidade, em vista externa foram solicitados esclarecimentos adicionais ao sujeito passivo sobre as despesas efetivamente suportadas, preços, movimentos financeiros e contratos entre as duas empresas no que respeita, designadamente, à cedência de pessoal. O montante da correção total ascende a 168.056,04€ tendo o reclamante apresentado elementos probatórios relativos ao montante de 108.887,62€, ficando assim em falta elementos probatórios relativos ao montante de 59.168,42€. O reclamante junta a informação que entende conter a justificação

requerida, nomeadamente: “Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados” e a data em que os bens foram adquiridos ou os serviços realizados, solicitando assim a aceitação da dedução do gasto com a Fatura 90 0/201500718. Da análise do referido documento, constata-se que se trata de um documento emitido pela A... e que se refere aos serviços prestados por esta ao reclamante, indicando o nome de pessoas cedidas, funções desempenhadas, % do débito mensal, valor por mês, número de meses e valor total apurado por pessoa, bem como água, eletricidade e uso de instalações com o valor por mês e número de meses e ainda dois valores correspondendo a faturas. Contudo, apesar de ter apresentado informação quanto ao apuramento do quantitativo dos montantes apurados quanto aos recursos humanos, para além dos mesmos não terem sido acompanhados de qualquer prova documental das alegações proferidas, não identificam as datas em que os serviços foram prestados, não foi facultada qualquer informação quanto ao valor apurado com água, eletricidade e uso de instalações. Assim, considera-se que o sujeito passivo não veio demonstrar inequivocamente como foi fixado o valor que lhe foi imputado pela A... e se os bens e serviços, alegadamente adquiridos, se destinavam a obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, não devendo, assim, proceder a pretensão do reclamante.

- i. Não assiste razão à Autoridade Tributária ao manter a correção relativa ao gasto titulado pela fatura n.º 90/0215000718, emitida em 31-12-2015, no montante de 108.887,62 €, com fundamento em alegada insuficiência dos elementos

constantes do documento comprovativo previsto no artigo 23.º, n.º 4 do Código do IRC.

- j. A correção em causa assenta numa interpretação errada e excessivamente formalista do regime legal aplicável, confundindo requisitos de prova material do gasto, exigidos para efeitos de IRC, com formalismos próprios da faturação, e desconsiderando a natureza específica dos serviços prestados.
- k. O artigo 23.º, n.º 1 do CIRC estabelece que são dedutíveis os gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo no âmbito e por força da sua atividade, desde que comprovados.
- l. O n.º 4 do mesmo artigo enumera os elementos mínimos que devem constar do documento comprovativo quando estejam em causa a aquisição de bens ou serviços, entre os quais a data em que os serviços foram realizados (alínea e)).
- m. Todavia, esta norma não pode ser interpretada de forma desligada da realidade económica das operações, sob pena de se transformar num mecanismo de exclusão automática de gastos com base em alegadas imperfeições formais, sem qualquer correspondência com a efetividade ou não dos serviços.
- n. O artigo 23.º do CIRC não é uma norma de faturação, nem pretende impor requisitos formais absolutos; trata-se de uma norma de natureza probatória, cujo objetivo é permitir à Administração Tributária:
 - verificar a existência do gasto;
 - aferir a sua imputação temporal;
 - e avaliar a sua conexão com a atividade do sujeito passivo.

-
- o. No caso concreto, está em causa a cedência de recursos humanos e a utilização de instalações, prestadas de forma continuada ao longo do exercício de 2015, e não uma prestação pontual ou instantânea.
- p. Em serviços desta natureza: (i) não existe uma “data” única de realização; (ii) o elemento temporal juridicamente relevante é o período durante o qual os serviços foram prestados.
- q. É precisamente por essa razão que, na prática empresarial, serviços continuados são contratualizados, faturados e contabilizados por referência a períodos (mensais, trimestrais ou anuais), e não a datas isoladas.
- r. É exatamente essa a situação da Requerente, conforme discriminado no anexo à fatura (cf. Documento n.º 9), o mesmo detalha os serviços prestados, que correspondem a uma percentagem do tempo despendido pelos colaboradores da A... ao serviço da Requerente:
- s. Custo dos colaboradores no valor de 88.695,72 € equivalente a:
- 11 meses em 2015 (fevereiro a dezembro) com a contribuição de 25% do tempo de C..., 15% de D... (ambos na definição e implementação do projeto e licenciamento), 15% de E... (assuntos financeiros), 15% de F... (construção e equipamentos), 10% de G... (equipamentos), bem como:
 - 9 meses (abril a dezembro) com a contribuição de 5% do tempo de H... e 5% de I... (ambas serviço administrativo)
- t. De realçar que a Requerente, no decurso do ano de 2015, só contratou um engenheiro químico para investigação e ensaios de produtos biodegradáveis.

Assim, todo o trabalho relacionado com os registos, legalização, projetos de construção e instalações da B..., foram executados por trabalhadores da A..., daí resultando a emissão da fatura nº 90 0/2015000718.

- u. O documento justificativo anexo à fatura identifica, para cada colaborador:
 - as funções desempenhadas;
 - a percentagem de afetação;
 - o número de meses de prestação de serviços ao longo do exercício de 2015;
 - e os valores mensais e totais correspondentes.
- v. Esta informação permite:
 - identificar de forma clara o período temporal da prestação dos serviços;
 - assegurar a correta imputação do gasto ao exercício de 2015;
 - e permitir à AT verificar a coerência económica do custo registado.
- w. Assim, o requisito da alínea e) do n.º 4 do artigo 23.º do CIRC encontra-se materialmente cumprido, uma vez que, em serviços continuados, a indicação do período de prestação substitui funcionalmente a referência a uma data pontual.
- x. Exigir, nestas circunstâncias, a indicação de datas concretas de execução traduz-se numa exigência sem suporte legal, que não decorre da letra nem da finalidade da norma e que não acrescenta qualquer elemento útil ao controlo fiscal.
- y. Da alegada ausência de informação quanto ao valor apurado com água, eletricidade e uso das instalações

-
- z. Não corresponde à realidade a afirmação da Autoridade Tributária segundo a qual “não foi facultada qualquer informação quanto ao valor apurado com água, eletricidade e uso de instalações”.
- aa. Com efeito, o documento justificativo anexo à fatura identifica expressamente uma rubrica autónoma relativa a “Água, Electricidade e uso das instalações”, com indicação de um valor mensal fixo, do número de meses a que respeita e do valor total imputado, permitindo reconstituir integralmente o critério de formação do preço dessa componente do serviço.
- bb. Ao exigir esclarecimentos adicionais quanto à forma como o prestador apurou internamente os seus custos com consumos e utilização das instalações, a Autoridade Tributária confunde indevidamente o valor da contraprestação com a estrutura interna de custos do prestador, impondo ao adquirente do serviço um ónus probatório que não resulta de qualquer norma do artigo 23.º do CIRC.
- cc. O valor faturado não corresponde a um mero reembolso de despesas, mas a uma componente do preço do serviço prestado, fixada de forma objetiva e previamente determinada, sendo juridicamente irrelevante, para efeitos de dedutibilidade fiscal na esfera da Requerente, o custo efetivo suportado pelo prestador.
- dd. Não tendo a Autoridade Tributária alegado nem demonstrado qualquer indício de irreabilidade, excesso ou desvio face a valores de mercado, a desconsideração desta parcela do gasto com fundamento na alegada ausência de prova do apuramento interno dos custos carece de base legal.
- ee. Importa sublinhar que a AT não põe em causa:

- a existência dos serviços;
 - a identidade do prestador;
 - o pagamento dos valores faturados;
 - nem a ligação funcional dos serviços à atividade da Requerente.
- ff. A correção baseia-se exclusivamente numa alegada insuficiência formal do documento comprovativo, desconsiderando que:
- a prova apresentada permite identificar os elementos essenciais da operação;
 - a natureza continuada dos serviços justifica a forma de indicação temporal utilizada;
 - e não existe qualquer indício de irrealidade, duplicação ou imputação indevida do gasto.
- gg. Tal atuação configura um formalismo excessivo, incompatível com uma interpretação material do artigo 23.º do CIRC e com o princípio da tributação pelo rendimento real, consagrado no artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.
- hh. Ainda que se admitisse — por mera hipótese — que subsistissem dúvidas quanto a algum aspeto da documentação apresentada, a AT estava legalmente obrigada, nos termos do artigo 58.º da LGT, a promover diligências adicionais para o apuramento da verdade material.
- ii. Em vez disso, a AT optou por manter a correção com base num juízo estritamente formal, sem solicitar esclarecimentos adicionais concretos nem

realizar quaisquer diligências complementares, o que consubstancia uma violação do dever de inquisitório que sobre si impendia.

jj. Em face do exposto, a correção relativa ao gasto titulado pela fatura n.º 90/0215000718 enferma de:

- erro de interpretação do artigo 23.º do CIRC;
- aplicação indevida de formalismos não exigidos pela lei;
- e violação do princípio do inquisitório.

kk. Tendo a Requerente demonstrado de forma suficiente a realidade, quantificação, imputação temporal e conexão com a atividade dos serviços adquiridos, deve a correção à matéria coletável no valor de 108.887,62 €, ser julgada ilegal e integralmente anulada, com todas as consequências legais.

2. A Autoridade Tributária, na sua resposta, defende a legalidade dos atos tributários praticados e alega, em síntese, o seguinte:

- a. Em concreto, a Requerente invoca erro na autoliquidação do IRC do período de tributação de 2021 em relação às seguintes correções à matéria tributável:
- Benefício Fiscal RFAI – Ajustamentos à dotação do RFAI de 2016 o que originou uma diminuição do saldo a transitar, no montante de € 81.122,70;
 - Correção de 12.080,00€ ao resultado tributável relativa à não aceitação fiscal de gastos com rendas nos termos do art.º 23.º do CIRC;
 - Correção de 108.887,62€ que constitui uma parte da desconsideração fiscal de € 168.056,04 dos prejuízos fiscais transitados de períodos anteriores, referente a

gastos reconhecidos em fornecimentos e serviços externos, por força do disposto nos artigos 23.º e 23.º-A, ambos do CIRC.

b. Por seu turno, o presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto:

(1) imediato - a decisão de Deferimento Parcial da Reclamação Graciosa, tramitada no SICAT com o n.º ...2025..., proferida a 15-10-2025 pelo Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Coimbra (DF Coimbra), por delegação de competências do Diretor da Direção de Finanças;

(2) mediato o pedido de anulação liquidação adicional do IRC n.º 2024..., de 30 de outubro de 2024, referente ao período de tributação de 2021, da qual não resultou imposto – nula.

QUANTO À CORREÇÃO ATINENTE AO RFAI

- a. A B..., no período de tributação de 2021, não apresentou coleta e declarou um saldo de benefício fiscal RFAI a transitar para os períodos seguintes no montante de €1.311.223,79.
- b. Na sequência do pedido de esclarecimentos efetuado pelos SIT da DF Coimbra, relativamente ao RFAI de 2016, em resposta, a B... remeteu para a “Reclamação Graciosa entregue, bem como respetivo deferimento comunicado pela AT, datado de 18-07-2019”
- c. Verificaram os SIT que, no ano de 2016, as aplicações relevantes declaradas para efeitos de RFAI cifraram-se em €2.610.657,57, a que, em face da taxa de 25% aplicável às aplicações relevantes prevista em i) do subponto 1) da al. a) do

- n.º1 do art.º 23.º do CFI, correspondeu a um benefício de RFAI declarado de €652.664,39 (25% de €2.610.657,57).
- d. O investimento realizado no ano de 2016 consta do dossier fiscal e respeita à construção da nave industrial (950m², altura 18m) à fábrica piloto (showroom) de demonstração e disseminação do produto e suas variantes que a B... pretendia colocar no mercado, local de alojamento de equipamentos, tais como máquina de sopro de filme e de distensão de 3 camadas, máquina de impressão flexográfica de 6 cores e máquina de produção de sacos.
- e. Incluía também a construção do edifício (1.460m², altura 6m) para receber o reator do VT-40 e os sistemas de produção auxiliares (doseamento, cristalização, arrefecimento, centrifugação e embalamento).
- f. Os SIT procederam à análise das faturas de suporte à aquisição dos ativos em causa, tendo desconsiderado a elegibilidade do montante de 324.490,80€ como aplicações relevantes do RFAI 2016.
- g. O investimento em causa foi concretizado no ano de 2017, pois a aquisição do equipamento está suportado pela fatura “Final Invoice RG170930”, emitida em 07-08-2017.
- h. A correção levada a efeito às aplicações relevantes declaradas para efeitos de RFAI, no montante de 324.490,80€ conduziram a uma redução da respetiva dotação, declarada em 81.122,70€ (25% de 324.490,80€).
- i. Em sede de reclamação graciosa, a Requerente refutou a correção fiscal em apreço e, tal como é referido naquele procedimento administrativo, alegou que “o RFAI de 2016 foi objeto de reclamação graciosa entregue em 2019-04-30,

- cujo dossier incluiu todas as faturas do investimento consideradas em 2016, e esta reclamação foi objeto de deferimento em 2019-07-18, constituindo um ato administrativo, não tendo sido notificada da anulação da decisão de tal decisão”.
- j. Em síntese, e agora em sede de pedido de pronúncia arbitral, a Requerente contesta os ajustamentos efetuados à dotação do RFAI 2016, apresentando argumentos atinentes ao prazo de anulação do ato administrativo, o qual, na sua perspetiva, foi largamente excedido, referindo ainda que, caso assim não se entenda, “a dotação de RFAI das quantias em causa não estará em todo o caso prejudicada, uma vez que ainda assim, não sendo aceites as respetivas faturas em 2016, a AT deveria considerá-las no RFAI de 2017”.
- k. Acrescenta que, relativamente ao prazo de anulação do ato administrativo e ao RFAI 2016, a Requerente junta ao pedido de pronúncia arbitral a reclamação graciosa, como documento n.º 5, referindo que a mesma foi “entregue a 30-04-2019, cujo dossier incluiu, entre outra documentação, todas as faturas do investimento consideradas pela Requerente em 2016, certificações de PME, contratos c/ IAPMEI e trabalhadores, certidões de não dívida ao Estado e à Segurança Social.
- l. Mais dizendo que reclamação graciosa em questão obteve despacho de deferimento na data de 18-07-2019, conforme documento n.º 6, e que o mesmo constituiu um ato administrativo,
- m. Acrescentando, por fim, que nunca foi notificada da anulação de tal decisão, proferida pelo Chefe do Serviço de Finanças da Figueira da Foz.

n. A respeito da correção referente ao Benefício Fiscal RFAI – Ajustamentos de dotação de 2016 e saldo a transitar de 81.122,70 €, cumpre desde já informar esse tribunal de que tal correção foi revogada por despacho proferido pela Exma. Sra Subdiretora Geral da Área de IR, datado de 23-04-2026, com os fundamentos que abaixo se transcrevem:

«[...]

27. Em primeiro plano e como ponto prévio, a questão aqui em causa é a de saber se, com referência ao RFAI 2016, será de manter (ou não) a decisão da reclamação graciosa ...2025..., proferida em 15-10-2025 objeto imediato do PPA que não aceita parcialmente a dotação do RFAI 2016 em 81.122,70€, quando se constata que, relativamente à mesma matéria de facto e de direito, já foi emitido despacho de deferimento datado de 17-07-2019 na reclamação graciosa n.º ...2019..., pelo Chefe do Serviço de Finanças da Figueira da Foz e devidamente notificado à Requerente em 24-07-2019. (vide páginas 105 a 107 do ficheiro PROC ADMINISTRATIVO-71-26-T.pdf, junto ao GPS9

28. Sobre esta questão, após análise de todos os elementos disponíveis que também abrangem a resposta ao pedido efetuado à DF Coimbra de remessa do processo administrativo relativo à reclamação graciosa n.º ...2019..., incluindo os Documentos n.º 7 e n.º 8 juntos à petição do contribuinte e que terão sido objeto de análise pelos Serviços de Inspeção Tributária da DF Coimbra (na sequência de solicitação do Serviço de Finanças da Figueira da Foz), somos de PARECER QUE HÁ RAZÕES PARA ANULAR a correção de 81.122,70€ relativa à dotação do RFAI de 2016, pelas razões que se passam a expor.

29. Da observação e leitura da petição e decisão de deferimento da reclamação graciosa n.º ... 2019..., verifica-se que a mesma, apesar de não evidenciar uma análise pormenorizada às aplicações relevantes e de ter decorrido no âmbito de um procedimento de inspeção interno, neste se concluiu, face à documentação de prova entregue pela ora Requerente e demais elementos ao dispor da AT e legislação aplicável (sendo de salientar que, nos documentos anexados pela Requerente estavam incluídos os documentos que agora foram e diga-se que legalmente, desconsiderados pelos SIT), PELO DEFERIMENTO TOTAL DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA.

30. De facto, verificamos que os documentos que suportam o afastamento agora efetuado pelos SIT das aplicações relevantes declaradas que deram origem à dotação do RFAI 2016 declarada pela B..., já constavam no Documento n.º 8 junto à reclamação graciosa (RG) n.º...2019... .

31. Conforme se pode comprovar, as aplicações relevantes no total de 324.490,80€, constam nas páginas 9, 35, 39 e 51 do documento 8 da RG ...2019...e correspondem a 200.000,00€ -fatura Pro-Forma n.º 70005984 emitida em 23/12/2016 por J... Gmbg – Horizontal..., 113.740,80€ (34.122,24€ + 79.618,56€)- Dr. K... GmbH – Adiantamentos para a compra do “Container Mixer CM” 113.740,80€ (34.122,24€ + 79.618,56€) e 10.750,00€ ...– Compressor Atlas, Nota de Crédito 1/8. (cf. GPS, Ficheiro: PROCESSO ADMINISTRATIVO_ ENVIO DE DOCUMENTOS.msg)

32. Genericamente, em 2016, foi concedida uma dotação de RFAI 2016 de 652.664,39€ e dedução à coleta de 2016 de 444,87€, a título de benefício fiscal

RFAI, através do preenchimento do quadro 74 e 78 do quadro 07 do Anexo D da DM22, que não tinha sido efetivado na submissão da 1.^a declaração de rendimentos.

33. No entanto, ainda que se possa verificar que a aludida decisão de reclamação graciosa possa padecer de algum erro de facto ou de direito, a verdade é que não foi produzido qualquer despacho de reforma a invalidar a decisão daquele procedimento administrativo, nos termos legalmente previstos no art.º 168.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

34. Face ao exposto, entende-se que assiste razão à requerente, propondo-se a anulação da correção à dotação do RFAI 2016 no montante de 81.122,70€. [...]

88. Após análise dos argumentos apresentados pela requerente, somos de parecer que a correção à dotação do RFAI 2016 deve ser anulada porquanto a matéria em causa já tinha sido objeto de deferimento, em 18-07-2019, no âmbito da reclamação graciosa n.º ...2019..., devidamente notificada à Requerente em 24-07-2019, não se encontrando reunidos os pressupostos legais de reforma daquela decisão previstos no art.º 168.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

[...]

96. Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral e com os fundamentos supramencionados, propõe-se, a revogação parcial do ato contestado (deferimento parcial da reclamação graciosa tramitada no SICAT com o n.º ...2025..., proferido em 15-10-2025 pelo Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Coimbra) designadamente quanto à peticionada anulação da correção à dotação

do RFAI 2016, no montante de 81.122,70€, com as obrigatórias repercussões no saldo RFAI a transitar (...)»

DA DEDUÇÃO INDEVIDA DE GASTOS COM RENDAS – CORREÇÃO NO VALOR DE 12.080,00€

- a. Neste ponto, remete-se desde logo para a fundamentação constante no RIT OI2023..., bem como para o teor da decisão da reclamação graciosa apresentada pela Requerente, onde se encontra explanada a factualidade relevante e os fundamentos de direito que sustentam as correções à matéria tributável.
- b. Desde logo, a B... registou na contabilidade, designadamente na conta na conta 62613-outras rendas, o montante de €12.080,00, relativo ao arrendamento de duas habitações, tendo em sede de procedimento de inspeção sido fornecido aos Serviços de Inspeção Tributária, a nota dos locadores e números de contratos, com envio de recibos.
- c. Uma vez que, em sede de procedimento de inspeção, não foi apresentada justificação sobre o motivo de tais arrendamentos terem sido considerados gastos, bem como da sua relação com a atividade desenvolvida pela empresa, aquela importância foi desconsiderada para efeitos fiscais, nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, dada a inexistência de comprovação de que se tratam de gastos incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC da B... .
- d. Em sede de reclamação graciosa, foi alegado pela Requerente que tais gastos foram suportados “atendendo à natureza do projeto com grande parte da tecnologia inicial importada da Alemanha e de outros países, e ao modelo de

negócios que norteou a visão comercial durante os primeiros anos baseado em demonstrações sobre o produto, formação e transferência de tecnologia, para futuros licenciamentos, trouxe variados agentes desde consultores, técnicos, representantes de fornecedores, instaladores e claro, comitivas de potenciais clientes, o que gerou a necessidade de garantir alojamento para suportar toda esta atividade relacionada com o desenvolvimento da B...”.

- e. Na reclamação graciosa, a correção fiscal sub judice manteve-se, em face dos elementos probatórios submetidos não fornecerem a comprovação de que tais gastos se inserem no escopo social da sociedade, designadamente com informação concreta sobre a utilização dos dois imóveis para as situações identificadas – alojamento para “variados agentes desde consultores, técnicos, representantes de fornecedores, instaladores e claro, comitivas de potenciais clientes”.
- f. Não obstante, em sede arbitral, a ora Requerente insiste com a ideia de que justificou o gasto junto dos serviços inspetivos, através de e-mail de 11-06-2024, solicitando a aceitação dos gastos com rendas no montante de 12.080,00€, por força do disposto no artigo 23.º do CIRC.
- g. Salvo o devido respeito, a ora Requerente não avançou com elementos de prova que suportassem a tese de que tais gastos concorriam para a sua fonte produtora.
- h. Aqui chegados, conforme é sabido, a contabilidade organizada goza da presunção de veracidade, nos termos do disposto no artigo 75.º da LGT, e, por isso, cabe à AT o ónus de ilidir essa presunção, demonstrando que os factos contabilizados não são verdadeiros.

-
- i. Todavia, e no que respeita à qualificação das verbas contabilisticamente registadas como gastos fiscalmente dedutíveis, se, ao abrigo do art.º 23.º do CIRC, a AT questionar o respetivo enquadramento naquele normativo legal, é ao sujeito passivo que cabe o ónus da prova de que foram suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.
 - j. A relação de causalidade entre a assunção de um gasto e a sua realização no interesse da sociedade deve ser realizada com base na prova e no objeto social da entidade em causa, para evitar que determinados gastos inapropriados ou excessivos registados na contabilidade sejam fiscalmente dedutíveis.
 - k. A ligação dos gastos suportados com os rendimentos sujeitos a imposto e com o escopo societário é indispensável e tem que ser devidamente comprovada, sob pena de serem afastados por falta de associação com a atividade prosseguida pela empresa ou o fim económico da mesma, ainda que registados na contabilidade.
 - l. O critério decisivo a ter em atenção respeita ao interesse da própria empresa que suporta o gasto e não as motivações e operações destinadas à satisfação de interesses alheios.
 - m. No caso concreto, face à natureza dos gastos em crise – rendas suportadas no arrendamento de duas habitações - tendo sido solicitada à Requerente a comprovação da relação daqueles encargos com a atividade desenvolvida, aquela não juntou ao processo quaisquer elementos de prova que demonstrassem inequivocamente a idoneidade da sua argumentação.

-
- n. A este respeito, e conforme explica Gustavo Lopes Courinha, no seu “Manual de IRC”, desde a reforma de IRC, no ano de 2014, que a nova lógica (baseada na jurisprudência do STA) se passou a focar em saber se o gasto foi incorrido no interesse da sociedade (finalidade empresarial), e não tanto em aferir se tal gasto resultou numa ação de sucesso ou de causalidade necessária com a fonte produtora da sociedade.
- o. Conforme aquele autor, o critério de “Business Purpose Test” traduz-se na verificação sobre se o gasto foi incorrido no interesse da sociedade, ou seja, se existe uma motivação ou finalidade empresarial subjacente à despesa.
- p. O mencionado critério, segundo o aludido autor, serve para identificar e excluir gastos que, claramente, não têm um propósito empresarial, como despesas de natureza pessoal dos sócios ou administradores, liberalidades não justificadas ou gastos que extravasam o objeto social da empresa.
- q. Em suma, o “Business Purpose Test” garante que a dedutibilidade dependa da causalidade económica (o gasto como parte do processo produtivo ou comercial) e não de um resultado positivo garantido, protegendo a liberdade de gestão das empresas.
- r. Acontece que, na situação em apreço, e tal como sobejamente demonstrado, a Requerente não logrou fazer prova de aqueles encargos suportados com o arrendamento de duas habitações servirem o interesse do escopo societário, não comprovando a respetiva racionalidade económica, à luz da interpretação moderna do artigo 23.º do CIRC.

- s. De modo que não merece censura a não aceitação como gasto das rendas, no valor de € 12.080,00.

**DA CORREÇÃO AO VALOR DOS PREJUÍZOS FISCAIS REPORTADOS PARA 2021
– DEDUÇÃO INDEVIDA DE GASTOS RECONHECIDOS EM FORNECIMENTOS E
SERVIÇOS EXTERNOS- CORREÇÃO 108.887,62€**

- a. Também neste ponto, remete-se desde logo para a fundamentação constante no RIT OI2023..., bem como para o teor da reclamação graciosa, onde se encontra explanada a factualidade relevante e os fundamentos de direito que sustentam as correções à matéria tributável.
- b. Atendendo a que a B... apresentou no ano 2021 prejuízos fiscais dedutíveis no montante de 565.954,80€, os quais tiveram origem no prejuízo fiscal de 584,269,28€ apurado em 2015 (ano em que a B... declarou um volume de negócios de €0,02), os SIT da DF Coimbra, por consulta à Informação Empresarial Simplificada (IES), verificaram que o resultado líquido negativo apurado em 2015 teve a sua origem nos gastos com fornecimento e serviços externos (FSE), registados na contabilidade que ascenderam ao montante de 513.593,18€.
- c. Nessa sequência, averiguaram os SIT, através da consulta à aplicação e-fatura, que os gastos contabilizados em FSE compreendiam duas faturas, emitidas pela Requerente no montante total de 291.685,05€, cujas cópias foram solicitadas à B..., e, no final, após análise, os SIT, tendo em conta o disposto no artigo 52.º do CIRC, desconsideraram para efeitos fiscais os gastos reconhecidos em FSE

no montante global de 168.056,04€ (59.168,42€ + €108,887,62€), por aplicação da al. c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

- d. Em discussão no presente pedido de pronúncia está a correção de 108,887,62 €, de que a Requerente discorda.
- e. Aquele valor respeita à fatura n.º 90 0/2015000718, de 31-12-2015, registada na contabilidade nas contas 622111 e 6251121, e denota o seguinte descritivo: “cedência de mão de obra e utilização de instalações...conforme documentos anexos”.
- f. A fatura supra indicada não contém todos os elementos exigidos pelo n.º 5 art.º 36.º do Código do IVA (CIVA) e n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, na medida em que se limita a uma descrição genérica,
- g. E sendo que não foram apresentados documentos que tivessem suprido tal formalidade.
- h. Os SIT solicitaram esclarecimentos adicionais à B... sobre aquelas despesas efetivamente suportadas, preços, movimentos financeiros e contratos entre as duas empresas no que respeita, designadamente, à cedência de pessoal.
- i. Concluíram os SIT que os documentos apresentados não cumprem com os requisitos exigidos pelo CIRC para que os gastos sejam aceites fiscalmente pelo conjunto de razões infra descritas.
- j. Os esclarecimentos prestados adicionalmente não foram acompanhados de qualquer prova documental das alegações proferidas, concluindo, assim, os SIT que a Requerente não veio demonstrar:
 - qual a natureza dos serviços em causa;

- que os serviços tenham sido efetivamente prestados;
 - quais os trabalhadores que estiveram ao serviço da empresa;
 - quantas horas e que tarefas desempenharam;
 - de que forma foi fixado o valor que lhe foi imputado pela ora Requerente;
 - e se os bens e serviços, alegadamente adquiridos, se destinaram a obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.
- k. A comprovação de todos aqueles elementos supra indicados é imprescindível para aferir do direito à dedução dos gastos, tornando-se ainda mais premente quando se trata de operações entre entidades do mesmo grupo, as quais devem ser o mais claras possível, nos termos legais.
- l. Quanto à argumentação da B... e os gastos em causa terem sido proveitos que se traduziram na esfera da Requerente, foi referenciado pelos SIT que as sociedades têm personalidade e identidade próprias, independentemente de terem ou não relações especiais entre si.
- m. A B... é uma entidade distinta da Requerente e os direitos e obrigações de uma não se confundem com os direitos e obrigações da outra.
- n. Tratando-se de gastos indevidamente documentados, os mesmos não foram dedutíveis para efeitos fiscais, nos termos da al. c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.
- o. Deste modo, tendo havido lugar à desconsideração dos gastos reconhecidos em fornecimentos externos no montante global de 168.056,04 € [59.168,42 € (não contestado) + 108.887,62€ (contestado)], o saldo dos prejuízos dedutíveis foi

alterado para o montante de 397.898,76 €, por inscrição desta importância no campo 303 do quadro 09 da DM22.

- p. Em sede de reclamação graciosa, a B... juntou informação relativa à fatura 90/201500718, no montante de 108.887,62€.
- q. Após observação, constataram os SIT tratar-se de um documento emitido pela ora Requerente e que se refere aos serviços prestados por esta à B..., ali se indicando o nome de pessoas cedidas, funções desempenhadas, % do débito mensal, valor por mês, número de meses e valor total apurado por pessoa, bem como água, eletricidade e uso de instalações com o valor por mês e número de meses e ainda dois valores correspondendo a faturas.
- r. Não obstante, manteve-se o entendimento de que a fatura em causa não reunia os requisitos para a sua aceitação fiscal, uma vez que a informação relativa ao apuramento do quantitativo dos montantes quanto aos recursos humanos não vieram acompanhados de qualquer prova documental, não identificaram as datas em que os serviços foram prestados e, no que se refere ao valor apurado com água, eletricidade e uso de instalações, não foi facultada qualquer informação.
- s. Face ao exposto, o gasto no valor de 108.887,62€ foi afastado da dedutibilidade fiscal, com o fundamento de que a B... não veio demonstrar inequivocamente como foi fixado o valor que lhe foi imputado pela ora Requerente e se os bens e serviços, alegadamente adquiridos, se destinaram a obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.
- t. Por seu passo, a Requerente refuta a manutenção da correção relativa ao gasto titulado pela fatura n.º 90/0215000718, emitida 31-12-2015, no montante de

108.887,62 €, com fundamento em alegada insuficiência dos elementos constantes do documento comprovativo previsto n.º 4 do artigo 23.º do CIRC, alegando que a correção em causa assenta numa interpretação errada e excessivamente formalista do regime legal aplicável, confundindo requisitos de prova material do gasto, exigidos para efeitos de IRC, com formalismos próprios da faturação, resultando na desconsideração da natureza específica dos serviços prestados.

- u. Sustenta ainda que a norma prevista no n.º 4 do artigo 23.º do CIRC não pode ser interpretada de forma desligada da realidade económica das operações, tendo uma natureza probatória, com o objetivo de permitir à Requerida verificar a existência do gasto, aferir a sua imputação temporal e avaliar a sua conexão com a atividade do sujeito passivo.
- v. Contrapõe a fundamentação efetuada pela Requerida, invocando a natureza continuada dos serviços prestados, a suficiência da indicação do período de prestação de serviços (número de meses), a rubrica autónoma relativa a “água, eletricidade e uso das instalações”, excesso de formalismo e inexistência de fundamento material para a correção.
- w. Remete para o anexo à fatura (documento n.º 9, junto ao pedido de pronúncia arbitral), referindo que a ora Requerida não deu cumprimento ao princípio do inquisitório,
- x. E que não colocou em causa a existência dos serviços, a identidade do prestador, o pagamento dos valores faturados nem a ligação funcional dos serviços à atividade da Requerente.

- y. Alega que a prova apresentada permite identificar os elementos essenciais da operação e que a natureza continuada dos serviços justifica a forma de indicação temporal utilizada, não existindo, por consequência, qualquer indício de irrealidade, duplicação ou imputação indevida do gasto.
- z. Analisados os documentos junto ao pedido de pronúncia arbitral, relativos aos gastos sub judice, conclui-se inexistir motivos de censura referentes à correção em análise.
- aa. Isto porque, dispõe a al. c) do n.º1 do art.º 23.º - A do CIRC, que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação “[o]s encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido, por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º ou por sujeitos passivos que não tenham entregue a declaração de inscrição, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 117.º”
- bb. Note-se, a este respeito, que a fatura n.º 90 0/2015000718, de 31-12-2015, no valor de 108.887,62€ e IVA liquidado de 25.044,15€, não está apoiada em qualquer contrato de prestação de serviços.
- cc. A operação foi realizada entre duas entidades relacionadas entre si - a ora Requerente detinha no período de 2021, 26% do capital social da B... e 93,08% à data da fusão (junho de 2024).

- dd. Desde logo, os gastos alegadamente suportados correspondem a uma estimativa de custos supostamente referentes a uma percentagem do tempo despendido pelos colaboradores da ora Requerente, colocados ao serviço da B... e das suas instalações, assim como com consumos em água e eletricidade, relacionados com o projeto da B..., no ano de 2015.
- ee. A tese da ora Requerente, a ser aceite sem mais, conduziria a uma situação inadmissível de consentir a importância em questão (ou qualquer outra quantia) como uma componente negativa para a determinação do lucro tributável, isso quando não estão reunidos os requisitos mínimos exigidos no n.º 4 do art.º 23.º do CIRC.
- ff. Evidencia-se que, ao abrigo das regras do ónus da prova (art.º 74.º da LGT), cabe à Requerente a demonstração de que os dispêndios em causa foram efetivamente direcionados para os fins propugnados e que apresentam correspondência com a realidade.
- gg. Em concreto, conforme se pode observar pelo documento n.º 9 junto ao pedido de pronúncia arbitral, os pretensos serviços prestados, no valor de 88.695,72 €, referem-se, alegadamente, a dispêndios de 11 meses em 2015 (fevereiro a dezembro) com contribuição de:
- (i) 25% do tempo de C... (administrador /I&D);
 - (ii) 15% de D... (administrador /Comercial) - ambos na definição implementação do projeto e licenciamento;
 - (iii) 15% de E... (acompanhamento e execução de todos os assuntos de índole financeira);

- (iv) 15% de F... (Instalações/Equipamentos-construção da nova fábrica e montagem de equipamentos);
 - (v) 10% de G... (equipamentos); bem como 9 meses (abril a dezembro) com a contribuição de:
 - (vi) 5% do tempo de H... (receção e envio de correspondência, registos e apoio administrativo e
 - (vii) 5% de I... (procedimentos relativos a compras - ambas no serviço administrativo.
- hh. Refutam-se os elementos que constam na fatura que suporta os encargos sub judice, direcionando a atenção especificamente para os administradores C... e D..., responsáveis pela imputação de um valor correspondente a 74% dos gastos em apreço.
- ii. Contrariamente à tese defendida no pedido de pronúncia arbitral, não se vislumbra a invocada realidade económica das operações, na medida em que, da consulta à base de dados da Requerida, se constata que C... e D... foram membros do Conselho de Administração da B..., desde a constituição daquela sociedade (2015-02-15), até à operação de fusão por incorporação na Requerente.
- jj. Ou seja, eram - e continuaram a ser até que fosse incorporada - administradores da Requerente.
- kk. A par das funções que exercem na Requerente - conforme consta na certidão permanente junta ao pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 1 -, C... é presidente do Conselho de Administração da Requerente desde dezembro de

2010 e D... é vogal do conselho de administração, também desde dezembro de 2010.

II. A imputação de atividades a título de fornecimentos e serviços externos – cedência de mão-de-obra por parte da Requerente, nomeadamente de administração na implementação do projeto e licenciamento da B..., não pode merecer validação nos termos legais, na medida em que estamos perante pessoas singulares que também são administradores dessa sociedade.

mm. Por assim ser, não merece censura a correção efetuada à fatura n.º 90 0/2015000718, no valor de 108.887,62 €.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 19-01-2026, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 21-01-2026. Na sequência da designação dos árbitros pelo Conselho Deontológico do CAAD, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação, em 09-03-2026, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou, assim, constituído em 27-03-2026, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data em cumprimento do disposto no artigo 17º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.

A AT apresentou a sua Resposta, em tempo, em 06-05-2026.

Na sequência de despacho arbitral que designou a data da audiência, a Requerente em 11-06-2026 solicitou adiamento da mesma para data posterior.

Em 15-06-2026 foi proferido o seguinte despacho arbitral:

- “1. Considerando pedido da Requerente, dá-se sem efeito a diligência designada para o próximo dia 16/06/2026.*
- 2. Notifique-se a Requerida para, querendo, se pronunciar sobre o requerimento apresentado pela Requerente.*
- 3. Notifique-se a Requerente para concretizar os factos sobre os quais pretende que a testemunha seja inquirida.”*

A Requerente respondeu em 25-06-2026 “a informar que os factos sobre os quais pretende a inquirição de testemunhas são os factos constantes dos artigos 29.º a 38.º da petição inicial.”

Reunido o Tribunal e perante a resposta da Requerente, em 13-07-2026 foi proferido Despacho arbitral com o seguinte teor:

- “1. Perante a resposta da Requerente à notificação e ponderados argumentos expendidos, pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.*

2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

3. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar desta notificação.

4. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

POSTO ISTO:

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

Tudo visto, cumpre decidir.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- a. O presente pedido de pronúncia arbitral é referente à sociedade B..., SA (B...), cessada a 2024-12-12, em razão de uma operação de fusão por incorporação entre a ora

- Requerente - na qualidade de sociedade incorporante - e a B... (sociedade incorporada), conforme consta na certidão permanente da Requerente - Insc.10 AP. 35/20241212 (cf. Documento 1, junto ao pedido de pronúncia e no Portal da Justiça - Publicações de atos societários e de outras entidades).
- b. Deste modo, a ora Requerente, enquanto sociedade incorporante da B..., dispõe de todos os direitos e obrigações conferidos àquela sociedade, designadamente os meios contenciosos administrativos de defesa e judiciais, podendo-os, tal como acontece no presente processo, fazer valer em juízo.
 - c. A B..., no período de tributação de 2021 exercia a atividade principal de “Fabricação de matérias plásticas sob formas primárias”, centrada na produção de novas soluções na área dos bioplásticos feitos à base de fécula, alegadamente com vista a garantir a biodegradabilidade da matéria compósita final, a que corresponde o código de atividade económica (CAE) 20160 e a atividade secundária de “Fabricação de embalagens de plástico” (CAE 22220).
 - d. Em sede de IRC, aquela sociedade estava enquadrada no regime geral de tributação e adotava um período de tributação coincidente com o ano civil.
 - e. Na sequência de procedimento de inspeção OI2023..., ao ano fiscal de 2021, levado a cabo na esfera da B..., foram efetuadas correções fiscais que deram origem à liquidação do IRC n.º 2024..., mediatamente contestada no presente pedido de pronúncia.
 - f. Por discordar da referida liquidação do IRC, a Requerente apresentou reclamação graciosa, instaurada no sistema informático da AT - SICAT com o n.º ...2025..., a qual mereceu despacho de deferimento parcial em 15-10-2025, pela Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Coimbra.

- g. Note-se que, como ponto de interesse para os presentes autos, a B... declarou um prejuízo fiscal de €584.269,28, do qual se encontra por deduzir o saldo de €565.954,80, conforme devidamente declarado no campo 303 do quadro 09 da declaração de rendimentos modelo 22 (DM22) do ano de 2021.
- h. Por sua vez, a B... declarou investimentos em aplicações relevantes para efeitos de benefício fiscal RFAI, efetuados nos anos de 2016 a 2020, geradores de um saldo de benefício acumulado de € 1.311.223,79, conforme inscrito no quadro 074 do Anexo D à DM22.

A.2. Factos dados como não provados

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a

considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

B. DO DIREITO

B.1.Da inutilidade superveniente da lide

Tendo sido revogado parcialmente o ato de liquidação impugnado pelo Requerente nos presentes autos, quanto à correção referente ao Benefício Fiscal RFAI – Ajustamentos de

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

dotação de 2016 e saldo a transitar de 81.122,70 €, que foi revogada por despacho proferido pela Exma. Sra Subdiretora Geral da Área de IR, datado de 23-04-2026, cumpre apreciar a utilidade da apreciação do pedido.

A respeito da inutilidade superveniente da lide pronunciou-se já o Supremo Tribunal Administrativo em acórdão de 30 de Julho de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 0875/14, no qual referiu que “A inutilidade superveniente da lide (que constitui causa de extinção da instância - al. e) do art. 277.º do CPC) verifica-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio”.

É também este o sentido que a doutrina tem conferido ao conceito em análise, referindo LEBRE DE FREITAS, RUI PINTO e JOÃO REDINHA, em Código de Processo Civil Anotado, Volume 1.º, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2008, p. 555, que “(...) a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por já ter sido atingido por outro meio”.

Ora, conforme resulta da matéria de facto dada como provada nos presentes autos, o ato tributário impugnado pelo Requerente foi revogado parcialmente pela AT quanto ao Benefício Fiscal RFAI – Ajustamentos de dotação de 2016 e saldo a transitar de 81.122,70 €, o que implica a inutilidade e impossibilidade deste Tribunal declarar a ilegalidade e determinar a consequente anulação de um ato que já se encontra suprimido da ordem jurídica. Com a referida revogação

o Requerente atingiu parcialmente os efeitos pretendidos com o presente pedido de pronúncia arbitral, já que a AT reconheceu nesta parte já identificada o ato de revogação parcial anulatória. Em face do exposto entende este Tribunal que se verifica a inutilidade parcial superveniente da lide quanto à apreciação da legalidade e consequente anulação do ato tributário impugnado pelo Requerente, de tal forma que quanto a esta parte do pedido se julga extinta a instância nos termos e para os efeitos previstos no artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

A instância segue para decisão quanto a estas componentes do ato de liquidação impugnado:

- Correção de 12.080,00€ ao resultado tributável relativa à não aceitação fiscal de gastos com rendas nos termos do art.º 23.º do CIRC;
- Correção de 108.887,62€ que constitui uma parte da desconsideração fiscal de € 168.056,04 dos prejuízos fiscais transitados de períodos anteriores, referente a gastos reconhecidos em fornecimentos e serviços externos, por força do disposto nos artigos 23.º e 23.º-A, ambos do CIRC.

Cumpra decidir.

B.2. Quanto ao thema decidendum

Atenta a posição das partes, assente nos argumentos apresentados, a questão central que importa analisar reside em geral no regime de dedutibilidade de gastos em sede de IRC, no que em concreto respeita aos seguintes gastos objeto de correção:

-
- Correção de 12.080,00€ ao resultado tributável relativa à não aceitação fiscal de gastos com rendas nos termos do art.º 23.º do CIRC;
 - Correção de 108.887,62€ que constitui uma parte da desconsideração fiscal de € 168.056,04 dos prejuízos fiscais transitados de períodos anteriores, referente a gastos reconhecidos em fornecimentos e serviços externos, por força do disposto nos artigos 23.º e 23.º-A, ambos do CIRC.

A) QUESTÃO GERAL: DA NATUREZA DA REGRA DE DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS EM SEDE DE IRC

A análise jurídica em questão foi já objeto de várias decisões do CAAD, as quais naturalmente beneficiam a presente análise pela exposição técnica aportada.

Sem prejuízo do que acima se refere relativamente ao entendimento de ambas as Partes, para efeitos de pronúncia do presente Tribunal, importa saber se do contraditório realizado existe prova bastante de que os gastos em crise determinam a anulação da respetiva liquidação aqui identificada, com referência à sua dedutibilidade em sede de IRC, respeitante aos períodos indicados pela Requerente.

Dispõe o art.º 23.º, n.º 1 do Código do IRC que *"são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC"*.

Se até à introdução da redação do art.º 23.º do Código do IRC dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, a norma em causa referia expressamente o conceito de *indispensabilidade* do gasto para efeitos da sua dedução em sede de determinação do lucro tributável, tal conceito deixou de ter expressa previsão legal.

Tal não significa, contudo, que não se deva admitir atualmente o conceito de *indispensabilidade* para efeitos de apuramento de um gasto como dedutível para efeitos fiscais. Na verdade, volvidos cinco anos da introdução da nova redação do artigo 23.º do Código do IRC, a doutrina e jurisprudência (judicial e arbitral) continuam a defender a presença deste conceito, admitindo como gasto dedutível para efeitos de determinação da matéria coletável, *«todo o gasto decorrente da gestão realizado na prossecução do objecto societário, excluindo-se assim todo o gasto que seja estranho a tal prossecução.»*

Neste sentido, pode ler-se na Decisão prolatada no Processo n.º 398/2020-T que *«A exclusão, propositada, da menção comprovadamente sejam indispensáveis», não significa uma alteração radical nas regras da dedutibilidade. A doutrina considera que é bastante consensual que a indispensabilidade dos gastos deve, num plano geral, ser entendida como considerando dedutíveis aqueles que sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das respetivas atividades. De facto, não se eliminou toda a subjetividade que poderia existir com a anterior redação, pois a relevância fiscal de um gasto continuará a depender de uma ponderação de critérios, tais como, a prova da sua necessidade, adequação, ou da produção do resultado, sendo que a falta geral dessas características gera a dúvida sobre se é um gasto efetivamente incorrido no interesse da empresa e, como tal, se estamos perante um gasto aceite fiscalmente ou não.»* Conclui assim que *«Um dos objetivos destes limites à dedutibilidade dos gastos consiste em impedir eventuais situações de abuso fiscal, daí que o legislador tenha estabelecido uma lista exemplificativa de gastos dedutíveis por forma a limitar as reduções indevidas de impostos, ou estaria aberto o caminho à prossecução de interesses alheios, mormente dos sócios em detrimento dos da empresa, resultando numa violação do princípio da tributação do lucro real.»*

Assim, no seguimento do que se refere na Decisão prolatada no Processo n.º 33/2018-T deste Tribunal: *«há que concluir que a relevância fiscal de um gasto depende unicamente da sua conexão com a atividade da empresa, independentemente do mérito da opção de gestão empresarial que tenha sido seguida na assunção desse encargo, havendo apenas de afastar-se os gastos que tenham sido determinados por outras motivações.»* [nosso sublinhado].

Entendimento que se afigura em linha com o já propugnado pelo Supremo Tribunal Administrativo [Acórdão de 30 de novembro de 2011, prolatado no processo n.º 0107/11] quando refere, *«Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os atos abstratamente subsumíveis num perfil lucrativo. (...) O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade da empresa.»*

No entendimento de MOURA PORTUGAL, *«Os custos indispensáveis equivalem, assim, aos gastos contraídos no interesse da empresa. A dedutibilidade fiscal do custo deve depender apenas de uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se “sempre que – por funcionamento da teoria da especialidade das pessoas coletivas – as operações societárias se insiram na sua capacidade, por subsunção ao respetivo escopo societário e, em especial, desde que se conectem com a obtenção de lucro ainda que de forma indireta ou mediata”»*. [nosso sublinhado].

Sendo que, por lucro deverá entender-se *«(...) o resultado ou produto líquido de uma atividade produtiva, que tem a natureza de uma compensação líquida, por se tratar de retribuição que já vem depurada de todos os custos correlativos.»*[2] Nesta senda, e nas palavras de VÍTOR

FAVEIRO, os custos assim apurados apenas poderão *«ser objeto de correção directa, (...) quando se trate de factos que, por natureza e univocidade se evidenciem objectivamente como estranhos ao objecto e ao fim económico e gestor global da empresa.»*

Perante o exposto, é possível afirmar que o regime que decorre atualmente do artigo 23.º do Código do IRC norteia a dedutibilidade de gastos através de dois critérios: um de natureza formal, através do qual se exige que os gastos ou perdas tenham um suporte documental adequado, em conformidade com o disposto no n.º 3 do referido artigo; e outro de natureza material, nos termos do qual se exige que os gastos ou perdas tenham sido *«incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC»* [cf. artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC].

A par das conclusões expendidas anteriormente, *«só perante normas expressas e uma motivação intrínseca se poderá afastar a dedutibilidade de custos contabilísticos que preencham os requisitos legais do citado artigo 23.º do CIRC»*.

Deste modo, a não dedutibilidade de um gasto para efeitos fiscais terá de *«passar no teste da “motivação”*», sendo que para efeitos de consideração da referida não dedutibilidade *«tem de ser visível e identificável o interesse fiscal específico que se visa acautelar. Ora se esta exigência recai sobre o legislador, mais se justifica que na tarefa de aplicação do preceito ao facto concreto o julgador tenha presente que está a aplicar uma norma que constitui uma excepção à regra geral de identidade conceptual entre custos contabilísticos e custos fiscais.»*

Neste sentido, cabe igualmente acolher o entendimento de acordo com o qual *«Só respeitando estes requisitos e fazendo um uso restritivo da limitação à dedutibilidade dos custos para efeitos fiscais se respeitarão o princípio da tributação pelo lucro real e o princípio segundo o qual a conexão dos custos com a actividade do contribuinte justifica a respectiva dedutibilidade.»*

Desta forma, exposto o que se deve entender por *gasto fiscal* para efeitos de apuramento do lucro tributável, em sede de IRC, bem como das exigências que a aplicação do artigo 23.º-A do Código do IRC reclama em sede da própria construção e funcionamento do ordenamento jurídico-tributário, nomeadamente do respeito pelo princípio da tributação pelo rendimento real, importa analisar o caso concreto.

Estão em causa as seguintes correções:

- Correção de 12.080,00€ ao resultado tributável relativa à não aceitação fiscal de gastos com rendas nos termos do art.º 23.º do CIRC;
- Correção de 108.887,62€ que constitui uma parte da desconsideração fiscal de € 168.056,04 dos prejuízos fiscais transitados de períodos anteriores, referente a gastos reconhecidos em fornecimentos e serviços externos, por força do disposto nos artigos 23.º e 23.º-A, ambos do CIRC.

B) PRIMEIRA QUESTÃO ESPECIAL – QUANTO À NÃO ACEITAÇÃO FISCAL DE GASTOS COM RENDAS

Relativamente aos gastos com as rendas, não seria controvertida a suficiência e adequação do respetivo suporte documental, suscitando-se fundamentalmente a não relação de tais gastos com a obtenção de rendimento, atento o invocado nível de atividade da Requerente e ausência de massa salarial.

Pretendendo-se aferir da respetiva dedutibilidade, o mesmo é dizer que se se considera ou não que os referidos gastos foram incorridos no interesse da empresa e na prossecução da respetiva atividade.

Ora, em relação às correções referentes a gastos com rendas, no montante de 12.080,00€, entendo que a Requerente não demonstrou, nem alegou no seu PPA, quaisquer factos suscetíveis de abalar a conclusão do Relatório Insetivo. A Requerente limitou-se a referir que “trouxe variados agentes desde consultores, técnicos, representantes de fornecedores, instaladores e claro, comitivas de potenciais clientes, o que gerou a necessidade de garantir alojamento para suportar toda esta atividade relacionada com o desenvolvimento da B...” (Artigo 28.º do PPA). Ora, nesta afirmação genérica e vaga está em causa uma mera conclusão, não se encontrando alegado qualquer facto que pudesse sequer ser sujeito à instrução probatória do Tribunal Arbitral - cabia à Requerente alegar os factos concretos que permitissem ao Tribunal, depois de provados, formar a referida conclusão. Isto é, cabia à Requerente identificar especificadamente as pessoas que teriam sido alojadas nesses imóveis, delimitar temporalmente os períodos desses alojamentos e referir, para cada um deles, a concreta atividade ou a razão de ser da necessidade do seu alojamento. Na ausência da alegação desses factos concretos e específicos de nada serviria estar a produzir prova, na medida em que, neste ponto do seu pedido, a alegação da Requerente é matéria puramente conclusiva, genérica e vaga, sem qualquer suporte ou lastro de factualidade. Pelo que nesta parte o pedido deve improceder, com as legais consequências.

C) SEGUNDA QUESTÃO ESPECIAL – CORREÇÃO DE 108.887,62€ QUE CONSTITUI UMA PARTE DA DESCONSIDERAÇÃO FISCAL DE € 168.056,04 DOS PREJUÍZOS FISCAIS TRANSITADOS DE PERÍODOS ANTERIORES, REFERENTE A GASTOS RECONHECIDOS EM FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS, POR FORÇA DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 23.º E 23.º-A, AMBOS DO CIRC.

Em discussão no presente pedido de pronúncia está a correção de 108,887,62 €, de que a Requerente discorda. Aquele valor respeita à fatura n.º 90 0/2015000718, de 31-12-2015, registada na contabilidade nas contas 622111 e 6251121, e denota o seguinte descritivo: “cedência de mão de obra e utilização de instalações...conforme documentos anexos”.

Refere a Requerida que a fatura supra indicada não contém todos os elementos exigidos pelo n.º 5 art.º 36.º do Código do IVA (CIVA) e n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, na medida em que se limita a uma descrição genérica, sendo que não foram apresentados documentos que tivessem suprido tal formalidade. Ademais invoca a Requerida que os SIT solicitaram esclarecimentos adicionais à B... sobre aquelas despesas efetivamente suportadas, preços, movimentos financeiros e contratos entre as duas empresas no que respeita, designadamente, à cedência de pessoal. Concluíram os SIT que os documentos apresentados não cumprem com os requisitos exigidos pelo CIRC para que os gastos sejam aceites fiscalmente pelo conjunto de razões infra descritas.

Os esclarecimentos prestados adicionalmente não foram acompanhados de qualquer prova documental das alegações proferidas, concluindo os SIT que a Requerente não veio demonstrar:

- qual a natureza dos serviços em causa;
- que os serviços tenham sido efetivamente prestados;
- quais os trabalhadores que estiveram ao serviço da empresa;
- quantas horas e que tarefas desempenharam;
- de que forma foi fixado o valor que lhe foi imputado pela ora Requerente;

- e se os bens e serviços, alegadamente adquiridos, se destinaram a obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Acresce que também parece merecer particular atenção a questão suscitada pela Requerida no ponto 86 da Resposta. Aí, a AT sustenta que determinados custos não poderiam ser repercutidos na B... por respeitarem a pessoas que eram simultaneamente administradores daquela sociedade, evidenciando aqui eventualmente comportamentos abusivos.

Senão vejamos.

Em relação à não aceitação da dedução de prejuízos no valor de € 108.887,62, é nosso entendimento que a Requerente não logrou demonstrar diversos elementos indispensáveis à consideração fiscal daquele gasto. Na nossa opinião, trata-se de matéria que apenas poderia ser demonstrada documentalmente (através da correspondente fatura ou de documentos complementares à fatura), mas já não por prova testemunhal.

Na verdade, a exigência de comprovação documental constante do Artigo 23.º, n.ºs 3 e 4 do CIRC, conjugada com a alínea c) do n.º 1 do Artigo 23.º-A do mesmo Código, impõe, como requisito de dedutibilidade de um gasto, que os elementos essenciais da operação económica a ele relativos constem de um suporte documental adequado (mas não necessariamente de uma fatura), podendo os aspetos meramente instrumentais e complementares ser demonstrados por outros meios de prova não documentais, mormente, pela prova testemunhal (assim, cf. na Decisão Arbitral de 10/12/2020, do processo 735/2019-T; e Decisão Arbitral de 10/4/2024, do processo 425/2023-T). Por esta razão, não tendo a Requerente logrado fazer a demonstração probatória (e necessariamente documental) desses elementos essenciais do gasto aqui em causa, o pedido também improcede nesta parte.

C. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Declarar, parcialmente, a inutilidade superveniente da lide no que diz respeito ao pedido de anulação da correção referente ao Benefício Fiscal RFAI – Ajustamentos de dotação de 2016 e saldo a transitar de 81.122,70 €, em virtude e na medida da revogação parcial do ato por iniciativa da Requerida, julgando extinta a instância nos termos do artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT;
- b) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral relativo à parte não revogada do ato tributário controvertido, correspondente:
 - à correção de 12.080,00€ ao resultado tributável relativa à não aceitação fiscal de gastos com rendas nos termos do art.º 23.º do CIRC;
 - à correção de 108.887,62€ que constitui uma parte da desconsideração fiscal de € 168.056,04 dos prejuízos fiscais transitados de períodos anteriores, referente a gastos reconhecidos em fornecimentos e serviços externos, por força do disposto nos artigos 23.º e 23.º-A, ambos do CIRC;
- c) Condenar a Requerente e a Requerida nas custas do processo, na proporção do vencimento (59,86% e 40,14%, respetivamente).

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **202.090,32**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, b) e c), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º

1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

O valor da taxa de arbitragem é fixado em € **4.284,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e fica a cargo da Requerente (no valor de € **2.564,33**) e da Requerida (no valor de € **1.719,67**) na proporção do vencimento (59,86% e 40,14%, respetivamente).

Notifique-se.

Lisboa, 17 de agosto de 2026

O Árbitro Presidente,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins - com declaração de voto)

O Árbitro Vogal

(Augusto Velloso Ferreira)

O Árbitro Vogal

(Fernando Marques Simões – Com Declaração de Voto)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Do Árbitro-Presidente Guilherme W. d'Oliveira Martins

Voto vencido em relação à alínea b) do conteúdo decisório da Decisão Arbitral.

A) QUANTO À NÃO ACEITAÇÃO FISCAL DE GASTOS COM RENDAS

Relativamente aos gastos com as rendas, não seria controvertida a suficiência e adequação do respetivo suporte documental, suscitando-se fundamentalmente a não relação de tais gastos com a obtenção de rendimento, atento o invocado nível de atividade da Requerente e ausência de massa salarial.

Pretendendo-se aferir da respetiva dedutibilidade, o mesmo é dizer que se se considera ou não que os referidos gastos foram incorridos no interesse da empresa e na prossecução da respetiva atividade.

Ora, da análise efetuada aos factos apresentados, e atentos os requisitos de aplicação do artigo 23.º do Código do IRC, não se revela possível o afastamento de que os mesmos foram incorridos no interesse da empresa, sendo manifesta a sua adequação atendendo à regular prossecução do objeto societário (e, portanto, à atividade económica desenvolvida pela Requerente), não tendo ficado comprovada qualquer outra motivação.

Na verdade, e conforme reconhecido na resposta pela Requerida, a Requerente veio em sede de Reclamação graciosa alegar que “atendendo à natureza do projeto com grande parte da tecnologia inicial importada da Alemanha e de outros países, e ao modelo de negócios que norteou a visão comercial durante os primeiros anos baseado em demonstrações sobre o

produto, formação e transferência de tecnologia, para futuros licenciamentos, trouxe variados agentes desde consultores, técnicos, representantes de fornecedores, instaladores e claro, comitivas de potenciais clientes, o que gerou a necessidade de garantir alojamento para suportar toda esta atividade relacionada com o desenvolvimento da B...”.

Ademais, do processo administrativo resulta claro que a Requerente não se limitou a invocar, já em sede arbitral, uma afetação empresarial dos imóveis. Pelo contrário, durante o procedimento inspetivo apresentou uma explicação concreta para os contratos de arrendamento, referindo que os imóveis se destinavam ao alojamento de técnicos, consultores, fornecedores, instaladores e potenciais clientes ligados ao desenvolvimento do projeto industrial da sociedade. Por outro lado, não deixa o Tribunal de notar que a Administração Tributária não parece ter desenvolvido, no procedimento inspetivo, uma atividade instrutória particularmente intensa destinada a infirmar aquela explicação, limitando-se essencialmente a considerá-la insuficiente.

Não tendo a Requerida juntado mais elementos para contrariar o alegado pela Requerente, não se revela assim possível, e atentos os requisitos de aplicação do artigo 23.º do Código do IRC, o afastamento de que os mesmos foram incorridos no interesse da empresa, sendo manifesta a sua adequação atendendo à regular prossecução do objeto societário, pelo que quanto a esta parte procederiam os argumentos da Requerente formulados no pedido, com as consequências na procedência do pedido.

B) QUANTO À CORREÇÃO DE 108.887,62€ QUE CONSTITUI UMA PARTE DA DESCONSIDERAÇÃO FISCAL DE € 168.056,04 DOS PREJUÍZOS FISCAIS TRANSITADOS DE PERÍODOS ANTERIORES,

REFERENTE A GASTOS RECONHECIDOS EM FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS, POR FORÇA DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 23.º E 23.º-A, AMBOS DO CIRC.

Quanto à correção de 108,887,62 €, de que a Requerente discorda, sendo que aquele valor respeita à fatura n.º 90 0/2015000718, de 31-12-2015, registada na contabilidade nas contas 622111 e 6251121, e denota o seguinte descritivo: “cedência de mão de obra e utilização de instalações...conforme documentos anexos”, refere a Requerida que a fatura supra indicada não contém todos os elementos exigidos pelo n.º 5 art.º 36.º do Código do IVA (CIVA) e n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, na medida em que se limita a uma descrição genérica, sendo que não foram apresentados documentos que tivessem suprido tal formalidade. Ademais invoca a Requerida que os SIT solicitaram esclarecimentos adicionais à B... sobre aquelas despesas efetivamente suportadas, preços, movimentos financeiros e contratos entre as duas empresas no que respeita, designadamente, à cedência de pessoal. Concluíram os SIT que os documentos apresentados não cumprem com os requisitos exigidos pelo CIRC para que os gastos sejam aceites fiscalmente pelo conjunto de razões infra descritas.

Assim, e atendendo à natureza da argumentação suscitada pela Requerida, é meu entendimento, na senda do entendimento exposto na Decisão prolatada no Processo n.º 102/2020-T do CAAD, que *«O artigo 23.º do CIRC não se reconduz a uma norma antiabuso, que pudesse ser utilizada em substituição do artigo 38.º, n.º 2, da LGT (...)»* Na sequência da análise realizada ao caso, concluiu então o Tribunal, com o qual se concorda, que *«Cada norma tem um conteúdo prescritivo diverso – e o art. 23.º do CIRC não funciona como uma norma anti abuso substitutiva daqueles outros preceitos.»*

Pelo que, *«Continuando na mesma linha de raciocínio do Acórdão 4/2/2020, emitido no processo 191/2019, deste Centro “O art. 23.º do CIRC limita o seu raio de ação à não dedução*

fiscal dos gastos assim contabilizados, mas que, quando contraídos (ou os investimentos efetuados) não se inserem no interesse económico da Sociedade, mas servem interesses extra societários, dos administradores ou de terceiros. Suponhamos que uma Sociedade suporta os juros de um financiamento por si contraído para efetuar um investimento apenas em benefício privado de um sócio ou administrador (e isso não é reconduzido a um rendimento em espécie da pessoa singular). Ou que se financia na banca para entregar essa quantia financeira a terceiro, sem qualquer contrapartida, fora do grupo ou fora do seu objeto social. Nesses casos, os juros que vier a suportar com esses fundos não são fiscalmente dedutíveis porque não foram (ab initio e para sempre) aplicados na exploração da Sociedade.”

Sobre o caso dos autos, não haveria a convicção deste Tribunal de que as operações económicas subjacentes se reconduziram a esquemas abusivos para obtenção de ganho fiscal. Sendo este o entendimento da Requerida, a fundamentação deveria recair no artigo 38.º, n.º 2 da LGT e não no art.º 23.º do Código do IRC.

Na verdade, e contrariamente à tese defendida pela Requerida, não se vislumbra que haja problemas na realidade económica das operações, apenas porque da consulta à base de dados da Requerida, se constatou que C... e D... foram membros do Conselho de Administração da B..., desde a constituição daquela sociedade (2015-02-15), até à operação de fusão por incorporação na Requerente. Sendo que havendo, a Requerida devia ter tomado outro caminho de fundamentação nos termos da aplicação da Cláusula Antiabuso – aqui colocando em causa a validação nos termos legais, na medida em que, seguindo o raciocínio da Requerida, estaríamos perante pessoas singulares que também seriam administradores dessa sociedade –, o que claramente não o fez, o que prejudicou toda a sua argumentação subsequente.

No que concerne ao documento apresentado pela Requerente refere-se ainda o entendimento exposto na Decisão prolatada no Processo n.º 793/2021-T: “(...) *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. (...)”* Tendo sido apresentado um documento contendo os termos dos gastos efetuados em água, eletricidade e outros bens consumíveis, não se extrai da argumentação apresentada pela AT elementos suficientes que provem que não se trata de um documento válido.

Conclui-se assim do exposto que quanto a esta parte também é meu entendimento de que procederia o pedido de anulação das respetivas liquidações de IRC aqui identificadas, com referência à correção de 108.887,62€ que constitui uma parte da desconsideração fiscal de € 168.056,04 dos prejuízos fiscais transitados de períodos anteriores, referente a gastos reconhecidos em fornecimentos e serviços externos, por força do disposto nos artigos 23.º e 23.º-A, ambos do CIRC.

O Árbitro Presidente,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

DECLARAÇÃO DE VOTO

1. Acompanho a decisão na parte em que declara extinta a instância, por inutilidade superveniente parcial da lide, relativamente à correção respeitante ao benefício fiscal RFAI, em consequência da revogação parcial do ato tributário operada pela própria Administração Tributária na pendência da presente instância arbitral.
2. Quanto às restantes correções objeto do pedido de pronúncia arbitral, importa começar por deixar expressa a posição que assumi relativamente à instrução do processo e que mantenho integralmente.
3. Como tive oportunidade de defender no seio do Coletivo, entendi que a produção da prova testemunhal requerida pela Requerente não deveria ter sido dispensada.
4. Na minha perspetiva, a matéria controvertida remanescente não se reconduzia exclusivamente à interpretação e aplicação do artigo 23.º do Código do IRC, antes compreendendo diversos factos suscetíveis de relevar decisivamente para a respetiva aplicação ao caso concreto.
5. Assim sucedia, desde logo, quanto à correção relativa aos gastos com os contratos de arrendamento.
6. Do processo administrativo resulta que a Requerente apresentou, ainda no decurso do procedimento inspetivo, uma explicação para a celebração daqueles contratos, sustentando que os imóveis se destinavam ao alojamento de técnicos, consultores, fornecedores, instaladores e potenciais clientes ligados ao desenvolvimento do projeto industrial.
7. A questão controvertida não se esgotava, por isso, na inexistência de qualquer justificação para aqueles gastos, passando antes a centrar-se na suficiência e credibilidade da explicação apresentada e, em particular, na efetiva utilização dos imóveis no interesse da atividade empresarial da Requerente.
8. A meu ver, a testemunha arrolada encontrava-se em posição de esclarecer factos como a efetiva utilização dos imóveis, a identidade e qualidade das pessoas que neles

- permaneceram alojadas, a frequência e períodos dessa utilização e a respetiva ligação ao desenvolvimento da atividade empresarial da Requerente.
9. Também relativamente à correção respeitante ao gasto de € 108.887,62, entendi que subsistiam relevantes questões de facto que justificavam a produção da prova testemunhal.
 10. Entre outras, poderiam ser esclarecidas a concreta prestação dos serviços faturados, as funções efetivamente desempenhadas pelos trabalhadores identificados no documento justificativo junto aos autos, o critério utilizado para determinar as percentagens de afetação aí constantes, a forma de cálculo dos montantes relativos à utilização das instalações, água e eletricidade, bem como a concreta relação existente entre as funções exercidas por alguns dos trabalhadores identificados e a circunstância de estes serem simultaneamente administradores da sociedade beneficiária dos serviços, matéria especialmente convocada pela Administração Tributária no ponto 86 da respetiva Resposta.
 11. Não considero que tais factos se encontrassem suficientemente demonstrados pela prova documental existente nos autos, nem entendo que todos eles constituíssem matéria cuja demonstração estivesse legalmente reservada à prova documental, razão pela qual não acompanhei a decisão maioritária de dispensar a produção da prova testemunhal.
 12. Continuo, por isso, a entender que o Tribunal deveria ter determinado a produção da prova testemunhal requerida e, apenas após a respetiva realização, proceder, com base no conjunto da prova então disponível, à fixação da matéria de facto provada e não provada e à subsequente qualificação jurídica.
 13. Sucede, porém, que a decisão de dispensar a produção da prova testemunhal foi tomada por maioria do Coletivo, tendo o processo prosseguido para decisão com base exclusivamente nos elementos probatórios constantes dos autos.
 14. Colocada, assim, a questão de saber qual o sentido em que devo votar a decisão final perante o quadro probatório resultante daquela decisão instrutória, não posso deixar de extrair as consequências decorrentes das regras relativas ao ónus da prova.
 15. Com efeito, uma coisa é saber se o Tribunal deveria ter produzido um meio de prova tempestivamente requerido e que considere pertinente para o esclarecimento de factos

- controvertidos; outra, distinta, é determinar, uma vez definitivamente dispensada essa prova e tendo de ser proferida decisão com base nos elementos existentes nos autos, sobre qual das partes recaem as consequências da insuficiência da demonstração dos factos relevantes.
16. Quanto aos gastos relativos aos contratos de arrendamento, entendo que os elementos documentais disponíveis permitem conhecer a explicação apresentada pela Requerente para a celebração daqueles contratos, mas não demonstram, com suficiência, a efetiva utilização dos imóveis nos termos alegados e a concreta conexão dessa utilização com a atividade empresarial desenvolvida.
 17. Ora, tratando-se de factos constitutivos do direito à dedução fiscal dos gastos invocado pela Requerente, sobre esta recaía, nos termos gerais, o respetivo ónus da prova, designadamente por força do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, conjugado com o artigo 23.º do Código do IRC.
 18. Não tendo sido produzida a prova testemunhal que, no meu entendimento, poderia eventualmente ter permitido completar ou esclarecer a prova documental existente, a insuficiência probatória subsistente não permite dar como demonstrados os pressupostos factuais necessários ao reconhecimento da dedutibilidade daqueles gastos.
 19. Por essa razão, e considerado exclusivamente o quadro probatório com que o Coletivo decidiu julgar a causa, voto pela improcedência do pedido quanto à correção relativa aos gastos com rendas, no montante de € 12.080,00.
 20. Idêntica conclusão alcanço relativamente à correção respeitante ao montante de € 108.887,62.
 21. Os elementos documentais constantes dos autos não me permitem formar convicção suficientemente segura quanto à concreta prestação e extensão dos serviços faturados, às tarefas efetivamente realizadas, ao critério subjacente às percentagens de afetação utilizadas, à formação dos montantes imputados à Requerente e, ainda, à natureza das funções concretamente desempenhadas pelas pessoas que eram simultaneamente administradores da sociedade beneficiária dos serviços.
 22. Foram precisamente estas algumas das matérias que, no meu entendimento, justificavam a inquirição da testemunha arrolada.

23. Todavia, uma vez definitivamente afastada a produção dessa prova, não considero que a documentação existente seja suficiente para dar como demonstrados os factos constitutivos do direito à dedução do gasto, não podendo a dúvida resultante dessa insuficiência probatória ser resolvida mediante a consideração como provados de factos cuja demonstração incumbia à Requerente.
24. Nessa medida, considerado o quadro probatório existente e aplicadas as regras do ónus da prova, voto igualmente pela improcedência do pedido quanto à correção de € 108.887,62.
25. Importa, contudo, deixar claro que esta conclusão quanto ao sentido da decisão de mérito não representa qualquer alteração da posição que assumi relativamente à instrução do processo.
26. Continuo a entender que a solução processualmente adequada teria sido a produção da prova testemunhal requerida e que só após essa diligência estaria o Tribunal em condições de proceder à fixação definitiva da matéria de facto e à subsequente aplicação do direito.
27. O voto de improcedência que agora expresso resulta, assim, da necessidade de decidir a causa no quadro probatório que ficou definitivamente delimitado pela decisão maioritária de dispensar aquela prova e da consequente aplicação das regras relativas ao ónus da prova.
28. É nestes termos, e com esta fundamentação, que acompanho o sentido de improcedência das pretensões da Requerente relativas às correções de € 12.080,00 e € 108.887,62.

O Árbitro Vogal,

Fernando Marques Simões