

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 449/2025-T

Tema: IRC – Custos Dedutíveis – Demonstração de Efetividade dos Serviços Prestados

SUMÁRIO:

I – Os gastos e encargos devem comprovadamente estar orientados para a obtenção ou manutenção de rendimentos tributáveis em sede de IRC, ou seja, devem ser conexos com a atividade empresarial dos sujeitos passivos.

II - A atual redação do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC deixou de exigir a “indispensabilidade” em sentido estrito, pelo que, apenas nas situações em que se demonstre que o gasto não tem qualquer afinidade ou correlação com a atividade empresarial, é que deverá ser desconsiderado.

III – A dedutibilidade dos gastos nos termos acima referidos depende de demonstração. Em princípio documental, que comprove a sua efetividade, sejam contratos, faturas ou mesmo outros documentos decorrentes da prática comercial, não podendo, contudo, existir dúvidas ou inconsistências.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Professor Dr. Rui Duarte Morais (Árbitro Presidente), Dra. Sónia Fernandes Martins e Dra. Filipa Gomes Pereira (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 15 de julho de 2025, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. Do Pedido

A... **UNIPESSOAL, LDA**, com o NIPC..., com sede em ..., n.º ..., ...-... Évora (doravante identificada como Requerente), requereu, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do artigo 10.º e dos artigos 15.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), Pronúncia Arbitral.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante identificada como AT ou Requerida).

A Requerente pretende a anulação parcial da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2024..., de 13 de dezembro de 2024, referente ao exercício de 2020, e da demonstração da liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., de 16 de dezembro de 2024, por errada quantificação da matéria coletável, no valor de imposto (contestado) a pagar de € 185.987,35 (cento e oitenta e cinco mil, novecentos e oitenta e sete euros e trinta e cinco cêntimos), valor este atribuído ao pedido, acrescido de juros indemnizatórios.

2. Tramitação processual

O Pedido de Constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.^{mo} Senhor Presidente do CAAD em 6 de maio de 2025 e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação da AT ainda nesse mesmo dia.

Nos termos do disposto nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação em 4 de junho de 2025, não manifestaram vontade de a recusar,

2.

atento o preceituado nos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 15 de julho de 2025.

No dia 16 de julho de 2025, foi notificado o dirigente máximo da AT para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, solicitar, a título facultativo, a produção de prova adicional e cumprir o dever de remessa ao Tribunal Arbitral de cópia do processo administrativo dentro do mesmo prazo, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT.

Em 30 de setembro de 2025, a Requerida apresentou a sua Resposta, na qual afirma que o Pedido de Pronúncia Arbitral deve ser julgado improcedente, por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos com as legais consequências.

Em 20 de novembro de 2025, teve lugar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a audição das testemunhas arroladas pela Requerente, as quais, para o efeito, compareceram nas instalações do CAAD de Lisboa.

As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas simultâneas no prazo de 15 dias, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente por parte da Requerente até ao dia 15 de dezembro de 2025 (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD), após o que seria proferida a decisão arbitral.

Em 9 de dezembro de 2025, a Requerente apresentou as suas alegações escritas, tendo reiterado o já por si alegado no Pedido de Pronúncia Arbitral. Na mesma data, a Requerida contra-alegou, tendo mantido a posição assumida no articulado de Resposta e no Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”).

3. Síntese da posição das Partes

(i) Da Requerente:

A Requerente fundamenta o pedido de anulação parcial do ato de liquidação adicional de IRC do exercício de 2020 na errónea quantificação do lucro tributável pela AT, no que respeita aos

serviços de *Farm Management* adquiridos a uma entidade residente para efeitos fiscais nos Estados Unidos da América, em Delaware, no valor de € 725.000,00, para o que invoca as razões a seguir enunciadas:

A Requerente dedica-se à produção e comercialização de produtos agrícolas, serviços de consultoria na área agrícola, incluindo serviços de gestão agrícola, tendo em vista o desenvolvimento de projetos agrícolas, em especial relacionados com a plantação e exploração de amendoais em regime intensivo, incluindo a prestação de serviços de gestão contabilística e financeira.

Em 20 de dezembro de 2019, a Requerente (na qualidade de cliente) celebrou um contrato de prestação de serviços de apoio à gestão, planeamento estratégico, consultoria financeira e contabilística, durante um período de 12 meses, com início a 1 de janeiro de 2020 e termo em 31 de dezembro de 2020, com a sociedade B..., Inc (na qualidade de prestadora de serviços), sociedade de Direito norte-americano, residente para efeitos fiscais em Delaware.

Esta entidade, detida pelo pai do sócio-gerente da Requerente, dedicava-se não apenas à fabricação de pedras de mármore e granito, mas também à prestação de serviços de gestão, o que justificou a sua contratação pela Requerente. Por força desta prestação de serviços, em 2020, a Requerente desenvolveu planos financeiros personalizados para três clientes.

O gasto – correspondente ao montante mensal previsto no contrato (adicionado da majoração máxima nele estipulado) – foi contabilizado em 2020, na esfera da Requerente, tendo sido deduzido ao lucro tributável do exercício por ter sido incorrido no interesse e no âmbito do escopo societário da Requerente nesse exercício.

Em virtude da relação entre o sócio-gerente da Requerente e o sócio da sociedade contratada, a fatura apenas foi paga em 2024, no seguimento do procedimento de inspeção tributária e por orientação da AT.

A Requerente refere, ainda, que, em 2020, o seu volume de negócios aumentou em € 7,2 milhões, o que justifica a correlação entre o gasto e o benefício para a empresa, à luz do artigo 23.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

Acrescenta a Requerente que a prestação de serviços em causa não foi prorrogada porque, tendo, entretanto, adquirido o *know-how* necessário, passou a prestar os serviços de gestão

agrícola diretamente aos seus clientes. Inclusivamente, em 2021, prestou serviços a uma outra sociedade cujo sócio-gerente é também sócio-gerente da Requerente, a qual, por sua vez, refaturou-os aos seus clientes.

A Requerente justifica a explicação inicialmente adiantada pelo seu contabilista, por email, de que o aludido montante (€ 725.000) se tratava de uma forma de remuneração ao sócio, com total equívoco e desconhecimento pelo mesmo da realidade das operações e de quem são os respetivos sócios-gerentes.

Sobre o tema da dedutibilidade do IRC, a Requerente entende que a indispensabilidade não é um critério, à luz da redação do atual número 1 do artigo 23.º do CIRC, sendo bastante, nos termos da doutrina corrente, que os gastos tenham sido suportados no interesse do sujeito passivo, com a intenção de obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Ou seja, basta a expectativa de gerar rendimentos para que os gastos sejam justificáveis ou que seja demonstrado que os mesmos não têm qualquer afinidade com a atividade prosseguida.

Complementarmente, a Requerente entende que a fatura que suporta os € 725.000 cumpre os requisitos referidos no número 4, do artigo 23.º do CIRC, incluindo a “denominação usual dos serviços prestados”, no caso “*farm management*”. Efetivamente, a Requerente entende que a letra da lei não exige uma descrição detalhada dos serviços prestados. Ademais, sublinha que a fatura (em conjunto com os demais elementos de prova) é suficiente para demonstrar a causalidade gasto-benefício na esfera da Requerente, não tendo a AT, em qualquer momento, sido capaz de demonstrar a falta de efetividade dos serviços prestados.

No que respeita ao montante da fatura, entende a Requerente que o mesmo não é fundamento para pôr em causa a dedutibilidade, desde que a natureza do gasto subjacente seja motivada pela prossecução do fim empresarial, o que se verifica no caso em análise.

Por último, e no que toca à desconsideração do gasto à luz do artigo 63.º do CIRC, a Requerente entende que, ainda que tenha incumprido com a obrigação de entregar o *dossier* de preços de transferência, a consequência legal desse facto nunca seria a não dedutibilidade do gasto, quando a AT não demonstrou nem quantificou qual seria o gasto se a operação tivesse sido efetuada numa situação normal de mercado. Consequentemente, e sobre esta matéria, o Relatório de Inspeção Tributária padece de vício de falta de fundamentação nos termos e para os efeitos do artigo 77.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Por fim, a Requerente entende que houve uma violação dos princípios da boa-fé e da tutela da confiança, na medida em que a AT, no âmbito do procedimento de inspeção tributária, havia referido que o procedimento seria concluído se a Requerente seguisse a recomendação de pagar a fatura em causa, o que se verificou em 21 de novembro de 2024. Por conseguinte, a expectativa da Requerente foi totalmente defraudada.

Por todos estes motivos, segundo a Requerente, a liquidação adicional de IRC, na parte relativa ao gasto sob discussão, deverá ser anulada.

(ii) Da Requerida:

A AT foi notificada, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT, em 16 de julho de 2025, tendo juntado o processo administrativo, para o qual remeteu na íntegra, defendendo a legalidade e a manutenção do ato de liquidação objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, sob os seguintes argumentos:

A Requerente registou na contabilidade a fatura n.º 13055-DIR, datada de 31 de dezembro de 2020, no montante de € 725.000, emitida pelo fornecedor B..., entidade com residência fiscal nos Estados Unidos da América, em Delaware.

De acordo com a AT, a fatura apresenta uma descrição vaga e genérica: “*Farm management for January, February, March, April, June, July, August, September, October, November and December 2020*”, para além de ter sido manualmente rasurada e corrigida de € 720.000 para € 725.000, a qual, à data da conclusão do procedimento de inspeção, em 2024, ainda se encontrava por pagar.

Adicionalmente, entende a AT que a designação social da entidade prestadora em nada indicia que preste serviços de *Farm Management*.

Refere, ainda, a AT no Relatório de Inspeção Tributária que não consta na contabilidade qualquer documento ou contrato que permita confirmar a indispensabilidade destes gastos.

A tudo isto, acresce o email enviado pela contabilidade, datado de 12 de junho de 2024, que, numa tentativa de justificar este custo, refere que “...a fatura surgiu, uma vez que o sócio da A... nunca foi remunerado na empresa, nem em nenhuma das que está relacionado. É devido ao mesmo que está a ser implementado todo este investimento no Alentejo, com recurso a meios

próprios e a outros investidores americanos. Assim, a fatura em causa surge da empresa que tem nos Estados Unidos da América (B...), local onde tem imputado o seu custo, logo, a empresa (B...) cobrou Fee de gestão do seu quadro à A...”.

Ao que refere a AT que, verificando-se uma situação de relações especiais nos termos da alínea d) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC, notificou a Requerente com vista à apresentação do respetivo *dossier* de preços de transferência, nos termos e prazos previstos no n.º 5 do artigo 130.º do CIRC, não tendo obtido qualquer resposta.

Esta operação entre entidades vinculadas não foi, igualmente, declarada pela Requerente na sua Informação Empresarial Simplificada (IES), conforme resulta do n.º 7 do artigo 63.º do CIRC. Já em sede de Direito de Audição, a Requerente esclarece que a fatura se refere a custos diretamente associados à gestão financeira e de clientes (3 analistas financeiros e respetivo suporte operacional e administrativo), refletindo o valor em causa o nível de experiência destes profissionais e que, por força dos mesmos, a Requerente aumentou o seu volume de negócios, em resultado de uma gestão eficiente e garantindo uma rentabilidade e retorno sobre o investimento significativo.

E clarifica não existir comunhão acionista direta entre as duas entidades (a Requerente e a B...), mas informa que o pai do sócio-gerente da Requerente detém a B... .

Face ao exposto, a AT entende que os gastos associados aos serviços prestados pela B... não são dedutíveis, na medida em que nem no decurso da inspeção, nem em sede de Direito de Audição, a Requerente conseguiu demonstrar cabalmente que: (i) os serviços foram efetivamente prestados e (ii) que o foram a preço de mercado.

A posição da AT assenta, sumariamente, nos seguintes elementos:

- Falta de especificidade e documentação de suporte, nos termos dos artigos 17.º, 23.º e 23º-A, todos do CIRC.
- Ausência de elementos que permitam atestar a verificação do princípio de plena concorrência, nos termos e para os efeitos do artigo 63.º do CIRC.
- Inexistência de comprovativo de pagamento da fatura, no montante de € 725.000 à data da inspeção;
- Rasura manual da fatura, sem qualquer explicação ou documentação justificativa;
- Apresentação de justificações contraditórias no âmbito do procedimento de inspeção.

Em consequência, a Requerida entende haver falta de especificidade e, bem assim, que o suporte aos gastos em colação fere o princípio da relação com a atividade empresarial, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e as regras aplicáveis a operações entre entidades relacionadas, pelo que a sua dedução não será admissível, nos termos e para os efeitos dos artigos 23º e 23º-A ambos do CIRC.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral Coletivo é materialmente competente e foi regularmente constituído em 15 de julho de 2025, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos 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 do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

Não foram invocadas exceções pela Requerida que cumpra apreciar, impondo-se a apreciação imediata do mérito da causa pelo Tribunal Arbitral.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados:

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa fixa-se como segue:

- a)** Em cumprimento da Ordem de Serviço OI2023..., da Direção de Finanças de Évora, a Requerente foi objeto de uma ação de inspeção, de âmbito parcial (IRC e IVA), ao exercício de 2020.
- b)** A Requerente está enquadrada no regime normal de IRC, tendo, relativamente ao exercício de 2020, declarado uma matéria coletável de IRC no valor de € 802.677,36 (cfr. Demonstração da Liquidação de IRC n.º 2024..., de 13.12.2024).

- c) Do procedimento de inspeção resultaram correções à matéria coletável no valor de € 725.634,74 e à dedução de benefícios fiscais (Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos previsto nos artigos 27.º a 34.º do Código Fiscal ao Investimento), no valor de € 9.602,57:

Pontos	IRC	Valor
V1.1.	Gastos não dedutíveis	€ 634,74
V.1.2.	Gastos não dedutíveis	€ 725 000,00
V.2.	Correção ao Benefício Fiscal DLRR	€ 9 602,57

(cfr. parte V.3 do Relatório de Inspeção Tributária).

- d) Destas correções resultou um IRC a pagar de € 173.719,74 (cfr. Demonstração de Acerto de Contas n.º 2024..., de 16.12.2024), ao qual acresceram juros compensatórios pelo retardamento da liquidação no valor de € 23.321,28 (cfr. Demonstração de Liquidação de Juros n.º 2024..., de 16.12.2024).
- e) A Requerente conformou-se e aceitou: (i) a correção à matéria coletável no valor de € 634,74 e (ii) a correção à dedução de benefícios fiscais (DLRR) no valor de € 9.602,57 (cfr. artigo 137.º do Pedido de Pronúncia Arbitral).
- f) A Requerente, apenas, contesta a não consideração como gasto dedutível do montante de € 725.000, respeitante a serviços adquiridos a entidade não residente em território nacional.
- g) Em 15 de janeiro de 2025, a Requerente pagou voluntariamente a liquidação adicional impugnada, pelo seu valor integral de € 197.041,02 (cfr. doc. 22 junto com o PPA).
- h) O contrato celebrado entre a Requerente e a entidade B..., Inc. é datado de 20 de dezembro de 2019, com uma vigência de um ano (correspondente ao ano civil de 2020), e tem por objeto a prestação de serviços de apoio à gestão, planeamento estratégico, consultoria financeira e contabilística (cfr. doc. 1 junto com o PPA).
- i) O referido contrato prevê o pagamento de um valor mensal de € 50.000, podendo o mesmo ser ajustado, mediante acordo das partes e em função dos resultados alcançados pela Requerente, em até € 125.000.
- j) O referido contrato estipula igualmente que os serviços devem ser faturados até ao final de cada ano civil.

- k) O gasto em causa foi contabilizado apenas com o recebimento da fatura em dezembro de 2020, não tendo sido efetuado o respetivo acréscimo de gastos mensal de € 50.000, apesar de o contrato ter iniciado a sua vigência a 1 de janeiro de 2020.
- l) Em 2020, a Requerente recebeu uma fatura (Fatura n.º 13055-DIR de 31.12.2020), de cujo descritivo consta “*farm management*”, no valor de € 725.000 (cfr. Anexo 3 do RIT).
- m) A B..., Inc., com sede ..., corresponde à entidade emitente da fatura (cfr. Anexo 3 do RIT).
- n) Esta fatura apenas foi paga em 2025, na sequência do procedimento inspetivo que deu origem ao RIT em colação (cfr. Anexo 5 do RIT).
- o) A fatura original era de € 720.000, tendo sido manualmente retificada para € 725.000 (cfr. Anexo 3 do RIT).
- p) O quantitativo de € 725.000 foi contabilizado pela Requerente no exercício de 2020, a débito da conta #622131 “*Aquisições países terceiros com iva dedutível (art.º 6/29)*” (cfr. documento 6 do PPA).
- q) Os assinantes do contrato de prestação de serviços são pai (gerente da sociedade B..., Inc) e filho (gerente da sociedade A..., Unipessoal, Lda.) (cfr. artigo 34.º do PPA).
- r) A operação em causa não foi reportada no Anexo H da IES da Requerente, referente ao exercício de 2020;
- s) A Requerente não preparou nem apresentou o seu *dossier* de preços de transferência relativamente ao exercício de 2020, ainda que o mesmo tenha sido solicitado pela AT, mediante notificação para o efeito no dia 17.07.2024 (cfr. consta do RIT e respetivos anexos).
- t) A Requerente não apresentou o contrato de prestação de serviços durante a ação inspetiva.
- u) A justificação dada por email pelo contabilista, durante o procedimento de inspeção, no sentido de que o montante de € 725.000 se tratava de uma forma de remuneração ao sócio, apenas foi revertida em sede de direito de audição.
- v) O histórico do volume de vendas e serviços registado pela Requerente é o seguinte (cfr. IES anexas como docs 10 a 14 do PPA):
- 2015 (ano da sua constituição): € 0
 - 2016: € 0
 - 2017: € 525.155,06

- 2018: € 6.536.524,70
- 2019: € 9.421.799,60
- 2020: € 16.625.891,16.

III.2. Factos não provados:

- a) Não se provou que os € 725.000 foram debitados a clientes, como alega a Requerente no PPA (nomeadamente, através de faturas, contratos ou outro suporte documental relevante aos ganhos registados no exercício). Aliás, a Requerente apresenta faturas por serviços de gestão/*management fees*, mas da entidade C..., Lda. (entidade relacionada com a Requerente), sendo as mesmas datadas de 2021.
- b) Os montantes a débito das contas 211113, 211114 e 211117 não demonstram, por si só, que os montantes foram refaturados a clientes, nem em que medida, ou seja, com que critério de alocação, nem tão pouco são comparáveis com os montantes faturados pelo prestador de serviços B..., Inc.
- c) Não se provou que os clientes contrataram a Requerente, ou lhe solicitaram apoio à gestão, planeamento estratégico, consultoria financeira ou contabilística (seja por via de contratos, faturas, outros documentos ou mesmo de troca de correspondência entre a Requerente e os seus clientes para suportar o apoio prestado e os relatórios alegadamente produzidos pela B..., Inc.).
- d) Não se provou como, a partir de 2021, a Requerente passou a deter o *know-how* para prestar estes serviços de forma direta. As faturas que apresenta, por referência a 2021, foram emitidas pela entidade C..., Lda.
- e) Não se provou nem a existência nem, consequentemente, a verificação dos critérios que suportaram a majoração dos honorários para o máximo previsto contratualmente de € 725.000.
- f) Não se provou a capacitação da prestadora de serviços para prestar os serviços em causa, designadamente, no que respeita à existência de analistas financeiros nos seus quadros.
- g) Não se provou a correlação entre os serviços alegadamente prestados pela B..., Inc. e o aumento do volume de vendas e prestação de serviços da Requerente em 2020.

- h) Não se provou o método de fixação do preço praticado entre a B..., Inc. e a Requerente.
- i) Não se provou em que custos incorreu a B..., Inc. para prestar os alegados serviços em colação; são apresentadas pesquisas *online* de salários médios de analistas financeiros, mas de 2024.
- j) Por último, e mediante pesquisa no *site* oficial ... é possível verificar que a entidade B..., Inc. apenas possui licenças do *Contractors State License Board* da Califórnia para realizar serviços que requerem licenciamento profissional no Estado da Califórnia. Por conseguinte, fica por demonstrar: (i) se esta entidade está licenciada para a prestação de serviços de assessoria financeira e (ii) para executar trabalhos fora do Estado da Califórnia.

III.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

O presente Tribunal Arbitral formou a sua convicção quanto à factualidade dada como provada tendo em consideração: (i) a posição assumida pelas Partes, (ii) o exame crítico da prova documental junta ao Pedido de Pronúncia Arbitral, bem como da prova testemunhal produzida no âmbito dos presentes autos, e (iii) o teor do processo administrativo remetido pela AT.

IV. DO DIREITO

IV.1. Questões *decidendas*

A questão a decidir consiste em determinar se a Requerente deduziu, para efeitos fiscais, corretamente, em 2020, o gasto titulado pela fatura n.º 13055-DIR, datada de 31 de dezembro de 2020, no montante de € 725.000, emitida pela sociedade B... (entidade com residência fiscal nos Estados Unidos da América, em Delaware), nos termos do artigo 23.º do CIRC, assim como se o ato de liquidação está ferido de falta de fundamentação nos termos do artigo 77.º da LGT, atento o conteúdo do Relatório de Inspeção Tributária.

IV.2. Legislação

Artigo 23.º do CIRC “Gastos e perdas”

“1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

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

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

h) Perdas por imparidade;

i) Provisões;

j) Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;

k) Perdas por reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;

l) Menos-valias realizadas;

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

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

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

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

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

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

d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;

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

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

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

Artigo 63.º do CIRC “Preços de transferência”

“1 - Nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos

ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

2 -As operações a que se refere o número anterior abrangem operações comerciais, incluindo qualquer operação ou série de operações que tenha por objeto bens tangíveis ou intangíveis, direitos ou serviços, ainda que realizadas no âmbito de um qualquer acordo, designadamente de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo, bem como operações financeiras e operações de reestruturação ou de reorganização empresariais, que envolvam alterações da estruturas de negócio, a cessação ou renegociação substancial dos contratos existentes, em especial quando impliquem a transferência de bens tangíveis, intangíveis, direitos sobre intangíveis, ou compensações por danos emergentes ou lucros cessantes.

3 - Para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o sujeito passivo deve adotar qualquer dos métodos seguintes, tendo em conta, entre outros aspetos, a natureza da operação, a disponibilidade de informações fiáveis e o grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efetua e outras substancialmente idênticas, efetuadas entre entidades independentes:

- a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado, o método do custo majorado, o método do fracionamento do lucro ou o método da margem líquida da operação;*
- b) Outro método, técnica ou modelo de avaliação económica de ativos geralmente aceites, sempre que os métodos previstos na alínea anterior não possam ser utilizados devido ao carácter único ou singular das operações ou à falta ou escassez de informações e dados comparáveis fiáveis relativos a operações similares entre entidades independentes, em especial quando as operações tenham por objeto direitos reais sobre bens imóveis, partes de capital de sociedades não cotadas, direitos de crédito e intangíveis.*

4 - Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre:

- a) Uma entidade e os titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20 % do capital ou dos direitos de voto;*
- b) Entidades em que os mesmos titulares do capital, respetivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20 % do capital ou dos direitos de voto;*
- c) Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, e respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes;*

d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha reta;

e) Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;

f) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos do artigo 486.º do Código das Sociedades Comerciais;

g) Entidades cujo relacionamento jurídico possibilita, pelos seus termos e condições, que uma condicione as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheias à própria relação comercial ou profissional;

h) Uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

5 - Para efeitos do cálculo do nível percentual de participação indireta no capital ou nos direitos de voto a que se refere o número anterior, nas situações em que não haja regras especiais definidas, são aplicáveis os critérios previstos no n.º 2 do artigo 483.º do Código das Sociedades Comerciais.

6 - Para efeitos de justificar que os termos e condições das operações efetuadas entre entidades com relações especiais são estabelecidos com observância do princípio enunciado no n.º 1, os sujeitos passivos devem manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º, a documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência.

7 - Os sujeitos passivos devem indicar, na declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere o artigo 121.º, a existência ou inexistência, no período de tributação a que aquela respeita, de operações com entidades com as quais está em situação de relações especiais, devendo ainda, no caso de declarar a sua existência, designadamente:

a) Identificar as entidades em causa;

b) Identificar e declarar o montante e a tipologia das operações realizadas com cada uma;

c) Identificar as metodologias de determinação dos preços de transferência utilizadas e as alterações ocorridas às metodologias adotadas;

d) Indicar o valor das correções efetuadas na determinação do lucro tributável pela não observância do princípio da plena concorrência na fixação dos termos e condições das operações;

e) Declarar se organizou, ao tempo em que as operações tiveram lugar, e mantém, a documentação relativa aos preços de transferência praticados.

8 - Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efetuar, na declaração a que se refere o artigo 120.º, as necessárias correções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância.

9 - Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, a Autoridade Tributária e Aduaneira pode efetuar as correções na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente ao que teria sido obtido se as operações se tivessem efetuado numa situação normal de mercado.

10 - As correções a que se referem os n.ºs 8 e 9, devem ser imputadas ao período ou períodos de tributação em que os efeitos das operações se tornem relevantes para efeitos da determinação do lucro ou do rendimento tributável dos sujeitos passivos de IRC ou de IRS.

11 - As regras previstas no presente artigo são igualmente aplicáveis nas relações entre:

- a) Uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis situados fora deste território;
- b) Uma entidade residente e os seus estabelecimentos estáveis situados fora do território português ou entre estes.

12 - O disposto nos números anteriores aplica-se igualmente às pessoas que exerçam simultaneamente atividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral de IRC.

13 - Quando a Autoridade Tributária e Aduaneira proceda às correções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo de IRC ou do IRS, na determinação do lucro tributável ou do rendimento tributável deste último, devem ser efetuados os ajustamentos adequados que sejam reflexo daquelas correções.

14 - Pode a Autoridade Tributária e Aduaneira proceder igualmente ao ajustamento correlativo referido no número anterior quando tal resulte de convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nas mesmas previstos.

15 - São objeto de regulamentação por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças:

- a) A definição das regras para a aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência;
- b) A avaliação do grau de comparabilidade;
- c) As regras para a aplicação do princípio referido no n.º 1 aos acordos de repartição de custos, às prestações de serviços intragrupo e às operações de reestruturação;
- d) Os procedimentos aplicáveis em caso de ajustamentos nos termos dos n.ºs 9, 13 e 14;

e) O tipo, a natureza e o conteúdo da documentação referida no n.º 6, bem como as situações em que é dispensado o cumprimento desta obrigação.”

Artigo 77.º da LGT “Fundamentação e eficácia”

“1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 - A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

3 - Em caso de existência de operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, ou de operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento e qualquer outra entidade, sujeita ou não a imposto sobre o rendimento, com a qual aquele esteja em situação de relações especiais, e sempre que haja incumprimento de qualquer obrigação estatuída na lei para essa situação, a fundamentação da determinação da matéria tributável corrigida dos efeitos das relações especiais deve observar os seguintes requisitos:

- a) Descrição das relações especiais;*
- b) Indicação das obrigações incumpridas pelo sujeito passivo;*
- c) Aplicação dos métodos previstos na lei, podendo a Direcção-Geral dos Impostos utilizar quaisquer elementos de que disponha e considerando-se o seu dever de fundamentação dos elementos de comparação adequadamente observado ainda que de tais elementos sejam expurgados os dados suscetíveis de identificar as entidades a quem dizem respeito;*
- d) Quantificação dos respetivos efeitos.*

4 - A decisão da tributação pelos métodos indiretos nos casos e com os fundamentos previstos na presente lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação diretas e exata da matéria tributável, ou descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objetivos da atividade de base científica ou fará a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes, ou

indicará a sequência de prejuízos fiscais relevantes, e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável.

5 - Em caso de aplicação de métodos indiretos por afastamento dos indicadores objetivos de atividade de base científica a fundamentação deverá também incluir as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte nos termos da presente lei.

6 - A eficácia da decisão depende da notificação.”

IV.3. Apreciando:

Dedução do Gasto de € 725.000 à luz do artigo 23.º do CIRC

A questão central a decidir prende-se com a qualificação fiscal do gasto de € 725.000 declarado pela Requerente, alegadamente correspondente a serviços de apoio à gestão, planeamento estratégico, consultoria financeira e contabilística, prestados por uma entidade relacionada, com sede nos Estados Unidos da América, e a sua elegibilidade como custo fiscal dedutível ao abrigo do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, na redação vigente em 2020.

Nos termos da referida disposição, são dedutíveis todos os encargos incorridos pelo sujeito passivo que tenham como finalidade a obtenção ou o garante de rendimentos sujeitos a IRC.

A norma exige, portanto, uma relação funcional entre o gasto e a atividade geradora de rendimento, não sendo necessário que o encargo seja “indispensável” em sentido estrito, como anteriormente se exigia, mas sim que se inscreva no âmbito da atividade empresarial e contribua para o seu escopo lucrativo.

Complementarmente, esta norma deve ser interpretada em articulação com os n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC, que exigem que os encargos estejam devidamente comprovados por documentação idónea, contendo elementos essenciais como a identificação das partes, a natureza dos serviços prestados, o valor da contraprestação e a data da operação.

A este respeito, e em concreto no que se refere à interpretação e âmbito de aplicação desta norma, este Tribunal Arbitral concorda com a análise efetuada nas Decisões Arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 793/2021-T e 37/2023-T, transcrevendo em seguida aquilo que entende pertinente:

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

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

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

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

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

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

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

O gasto imprescindível equivalia a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que representasse um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo dependia, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade da empresa. E “fora do conceito de indispensabilidade ficarão apenas os atos desconformes com o escopo social, aqueles que não se inserem no interesse da sociedade, sobretudo porque não visam o lucro.” (Ac. STA, proferido a 30-11-2011, processo n.º 0107/11): “A regra é que as despesas corretamente contabilizadas sejam custos fiscais; o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração intrometer-se na gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da atividade da empresa, foram incorridos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios. Em rigor, não se trata de verdadeiros custos da empresa, mas de gastos que, tendo em vista o seu objeto, foram abusivamente contabilizadas como tal. Sem que a Administração possa avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a sua oportunidade e mérito.

O conceito de indispensabilidade não só não podia fazer-se equivaler a um juízo estrito de imperiosa necessidade, como já se disse, como também não podia assentar num juízo sobre a conveniência da despesa, feito, necessariamente, a posteriori. Por exemplo, os gastos feitos com

uma campanha publicitária que se revelou infrutífera não podiam, só em função desse resultado, afirmar-se dispensáveis.

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

Mais recentemente defendeu, por unanimidade, o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 27-02-2018, proferido no processo n.º 01402/17: O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o art.º 23.º do CIRC refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das atividades decorrentes ao seu escopo societário. Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a atividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados.

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

Consideramos definitivamente arredada uma visão finalística da indispensabilidade (enquanto requisito para que os custos sejam aceites como custos fiscais), segundo a qual se exigiria uma relação de causa efeito, do tipo conditio sine qua non, entre custos e proveitos, de modo que apenas possam ser considerados dedutíveis os custos em relação aos quais seja possível estabelecer uma conexão objetiva com os proveitos (23) (Criticando esse entendimento restritivo da indispensabilidade, ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, pág. 243 e segs., e TOMÁS CASTRO TAVARES, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal Na Determinação

*do Rendimento Tributável das Pessoas Coletivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 131 a 133, e A Dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC, Fisco n.º 101/102, Janeiro de 2002, pág. 40.). Entendemos a indispensabilidade como referida à ligação dos custos à atividade desenvolvida pelo contribuinte. «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 dos ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade produtiva da empresa» (24) (TOMÁS CASTRO TAVARES, *Da Relação...*, loc. cit., pág. 136.). Só não serão indispensáveis os custos que não tenham relação causal e justificada com a atividade produtiva da empresa.*

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

Por sua vez, em relação ao funcionamento do ónus de prova, constitui jurisprudência pacífica que nesta sede tal ónus incide sobre o Sujeito Passivo, por estar em causa um facto constitutivo da dedução invocada (art. 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária). A este respeito, constitui pertinente orientação jurisprudencial que: “*Se a contabilidade organizada goza da presunção de veracidade e, por isso, cabe à AT o ónus de ilidir essa presunção, demonstrando que os factos contabilizados não são verdadeiros, já no que respeita à qualificação das verbas contabilizadas como custos dedutíveis, cabe ao contribuinte o ónus da prova da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da força produtora, se a AT questionar essa indispensabilidade*” (cfr. os acórdãos do TCA Norte de 11-02-2016, proc. n.º 00080/03 e do TCA Sul de 02-02-2010, proc. n.º 03669/09 e de 1610-2012, proc. n.º 05014/11). Nestes termos, os gastos contabilizados fundadamente questionados pela AT, para serem fiscalmente dedutíveis, têm de ser objeto de comprovação objetiva quanto à sua indispensabilidade por parte do sujeito passivo que os contabilizou. Neste sentido, cfr., entre outras, as Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 735/2019T; 510/2020-T; 534/2020-T. Embora hoje se tenha deixado de se falar em indispensabilidade, a verdade é que o ónus de

prova da ligação do custo à atividade empresarial continua a caber ao Sujeito Passivo, atenta a fundamentação subjacente deste ónus. Finalmente, no que concerne à comprovação dos custos, constitui jurisprudência pacífica que, nesta sede, os meios de prova não têm de revestir necessariamente natureza documental. Como ficou consignado nas Decisões arbitrais proferidas nos processos 510/2020-T e 534/2021-T, “(...) *para efeitos de dedutibilidade de um custo entendia a doutrina e a jurisprudência que aquele requisito se demonstra através de documentos que comprovem os custos realizados, sendo que esses documentos podem consistir em meros documentos, faturas, recibos ou até uma nota interna da empresa, conquanto se revelem credíveis e consistentes.*”]

Apliquemos, então, o exposto aos gastos em causa.

A Requerente é uma sociedade comercial unipessoal, que, nos termos do respetivo CAE 01610 (serviços relacionados com a agricultura), se dedica em concreto à produção de produtos agrícolas e hortícolas, à prestação de serviços agrícolas, à compra e venda de adubos e fertilizantes, à compra e venda de máquinas e alfaías agrícolas, à revenda de peças e equipamentos agrícolas e outros, à elaboração de projetos de sistemas de rega, à instalação e reparação de máquinas, à construção e remodelação de imóveis, bem como à prestação de serviços de serralharia. No âmbito da sua atividade, a Requerente também presta serviços de gestão agrícola, incluindo de gestão contabilística e financeira.

De acordo com o balancete do exercício fiscal de 2020 (cfr. Documento n.º 7 do PPA), pode-se verificar que, no exercício em causa, os proveitos da Requerente resultam essencialmente da prestação de serviços relacionados com consultoria agrícola em território nacional.

Relativamente aos gastos, a rubrica de Fornecimentos e Serviços Externos (conta #62) representa 60% da totalidade dos gastos reconhecidos em 2020, dos quais os serviços especializados (conta #622) representam, aproximadamente, 50%. Destes serviços especializados, apenas, os € 725.000 em colação representam aquisições em países terceiros. Os demais são aquisições em território nacional. As aquisições no mercado comunitário são absolutamente marginais, pelo que não assumem qualquer relevância.

Em 2021, a preponderância dos gastos com a aquisição de serviços especializados mantém-se, mas, os gastos com serviços especializados adquiridos em países terceiros apresentam uma redução substancial para, aproximadamente, € 245.000.

Por conseguinte, em 2020, os serviços adquiridos à entidade B..., Inc. assumem relevância na determinação do lucro tributável da Requerente.

Ficou provado que, em 2020, mais concretamente em 31.12.2020, a Requerente registou um gasto correspondente à fatura (Fatura n.º 13055-DIR) no valor de € 725.000, a título *de Farm Management for January, February, March, April, June, July, August, September, October, November and December 2020*, emitida pela entidade B..., Inc. Esta fatura foi paga em 21.11.2024, após a notificação do projeto de Relatório (cfr. Anexo 5 ao RIT).

Ficou também provado que a fatura foi retificada manualmente, bem como que o contrato de suporte é um contrato de prestação de serviços assinado em 2019 que prevê um valor mensal de € 50.000, não tendo, contudo, sido registado o respetivo acréscimo de gastos numa base mensal.

Adicionalmente, ficou igualmente provado que o valor reconhecido como gasto inclui um adicional de € 125.000 previsto no parágrafo 2.º da cláusula segunda do contrato, o qual fica dependente de acordo entre as partes, em função dos resultados alcançados pela Requerente.

Contudo, em nenhum momento se esclarece quais os resultados que serviram de base a esta aferição, nem tão-pouco a sua correlação com a obtenção de rendimentos e se os mesmos foram alcançados.

Ou seja, não está em causa que a Requerente gerou proveitos no exercício de 2020 e que os mesmos aumentaram face ao ano transato. O que constitui o dissídio em análise é saber se existe conexão entre o gasto suportado pela Requerente e os rendimentos gerados através da prossecução da atividade da Requerente, tendo os mesmos – gasto e rendimentos – contribuído para a formação do lucro tributável de 2020 da Requerente.

Da prova documental apresentada pela Requerente não é verosímil para este Tribunal Arbitral que os serviços prestados pela B..., Inc. tenham tido impacto na geração de rendimentos por parte da Requerente em 2020, através, nomeadamente, do reconhecimento de rendimentos sob a forma de prestação de serviços de apoio à gestão, planeamento estratégico, consultoria financeira e contabilística aos clientes D..., Lda, E..., Unipessoal, Lda. e F..., Unipessoal, Lda.

Conforme atrás referido, na atual versão do número 1 do artigo 23.º do CIRC, existe um requisito de ordem finalística que se concretiza na necessidade de o gasto ser realizado “para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”. Reitera-se, não é um vínculo com a indispensabilidade dos gastos, conforme previa a redação anterior da norma, mas sim o facto de os gastos terem de ser justificados à luz do seu objetivo de geração de rendimentos.

Donde, entende este Tribunal Arbitral que a atual redação do número 1 do artigo 23.º do CIRC não deixou de ser menos exigente ao preconizar que para serem fiscalmente dedutíveis, em sede de IRC, os gastos “*devem obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”, estabelecendo-se, assim, a inegável necessidade da sua conexão com o âmbito do escopo societário.

A este propósito, defendeu, por unanimidade, o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 27-02-2018, proferido no processo n.º 01402/17: “*O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o art.º 23.º do CIRC refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das atividades decorrentes ao seu escopo societário. Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a atividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados.*”

Ora, começando, precisamente, por esse ponto, entende este Tribunal Arbitral que a Requerente não conseguiu demonstrar que a contratação destes serviços assumiu um papel na geração de proveitos e, muito menos, que essa contribuição foi relevante. Mais, esta demonstração assume especial relevância quando as operações são entre entidades vinculadas. A Requerente já vinha a registar um incremento significativo do seu volume de negócios, de 2018 para 2019, e manteve esse comportamento nos exercícios subsequentes. Por conseguinte, sendo este um gasto de 2020 apenas, não se consegue estabelecer um nexo de causalidade com o crescimento registado no volume de negócios.

Por outro lado, a Requerente não consegue demonstrar que estes serviços foram adquiridos em benefício de clientes, atendendo a que tão pouco apresenta prova de que foi contratada pelos mesmos para a prestação de serviços com a natureza dos previstos no contrato em causa.

Como ficou consignado nas Decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 510/2020-T e 534/2021-T, “*(...) para efeitos de dedutibilidade de um custo entendia a doutrina e a jurisprudência que aquele requisito se demonstra através de documentos que comprovem os*

custos realizados, sendo que esses documentos podem consistir em meros documentos, faturas, recibos ou até uma nota interna da empresa, conquanto se revelem credíveis e consistentes. Só não sendo considerados como custos fiscalmente relevantes os que não são suportados em documentos válidos. Assim sendo, quanto à prova documental, esta é por norma o meio de prova exigido em razão da sua adequação à prática comercial, não sendo, no entanto, de excluir outros meios de prova para comprovar os custos efetivamente realizados, e como complemento da mesma, como, por exemplo, a prova testemunhal ou a prova pericial.”]

E, entende este Tribunal Arbitral que, *in casu*, esta prova seria simples: contratos, faturas, ou mesmo correspondência trocada entre as partes. A Requerente apresenta cópia de relatórios que na prática são planilhas, com o carimbo da B..., Inc, mas em nenhum momento demonstra de que forma isso foi refletido nos seus clientes, nem tão pouco qualquer partilha pelos clientes de informação que permitisse que o prestador produzisse tais relatórios.

Por outro lado, também não ficou demonstrado que a entidade B..., Inc. está capacitada e tem os recursos suficientes para prestar os serviços em causa.

A tudo isto acresce a inconsistência inegável entre a justificação que é dada por escrito, num primeiro momento, pelo contabilista e o que consta das justificações apresentadas pela Requerente no seu Direito de Audição no âmbito da ação de inspeção tributária.

Face ao exposto, é convicção deste Tribunal que não fica de forma plausível demonstrado que o gasto de € 725.000 (suportado pela Requerente) está relacionado com o seu escopo societário, nem que, ainda que tenham sido suportados, o tenham sido em benefício da Requerente.

Ilegalidade por violação do artigo 63.º do CIRC

Relativamente aos argumentos apresentados no PPA em matéria de preços de transferência (artigo 63.º do CIRC), este Tribunal não se irá pronunciar de forma extensiva, na medida em que as correções efetuadas no âmbito da ação de inspeção não têm esta matéria como fundamento de direito, cingindo-se à preterição dos artigos 23.º e 23.º-A do CIRC.

O artigo 63.º do CIRC estabelece o princípio da plena concorrência para operações entre entidades com relações especiais, impondo que os termos e condições praticados sejam

equivalentes aos que seriam acordados entre entidades independentes. Para cumprir este princípio, o sujeito passivo deve recorrer a um dos métodos previstos na lei, como o preço comparável de mercado, o preço de revenda minorado, o custo majorado, o fracionamento do lucro ou a margem líquida da operação. Quando estes métodos não puderem ser aplicados, devido à singularidade das operações ou à falta de dados comparáveis fiáveis, é permitida a utilização de outros modelos ou técnicas de avaliação económica geralmente aceites.

Além da determinação dos preços, existem obrigações formais relevantes: o sujeito passivo deve manter organizada a documentação relativa à política de preços de transferência, nos termos do artigo 130.º do CIRC e declarar na IES (cfr. artigo 121.º do CIRC) a existência ou inexistência de operações com entidades relacionadas, identificando as partes, os montantes, as metodologias utilizadas e eventuais correções efetuadas.

No caso em análise, a Requerente não preparou a sua documentação de preços de transferência, nem reportou qualquer operação com entidades relacionadas na IES referente ao exercício de 2020, nem respondeu à notificação para apresentação do *dossier* de preços de transferência, limitando-se a explicar que o valor dos serviços faturados decorria do trabalho de 3 analistas financeiros, tendo apresentado uma pesquisa *online* do potencial remuneratório dos mesmos, nos Estados Unidos em 2024 (e não à data dos factos).

Por conseguinte, este Tribunal Arbitral concorda, em termos genéricos, com a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 274/2018-T, no sentido de que a falta do cumprimento das obrigações acessórias/declarativas aplicáveis – *dossier* de preços de transferência e reporte na IES – não significa que não possa ser validado o preço de plena concorrência, mas também que o ónus dessa demonstração será dos sujeitos passivos. Ora, o que a Requerente propõe é que esse ónus seja transferido para a AT, facto com o qual este Tribunal discorda em absoluto.

Efetivamente, no caso em apreço, a Requerente em nenhum momento transmitiu à AT a base que lhe seria suficiente para determinar o preço de mercado dos serviços em causa. O contrato é omissivo quanto à formação de preço e quanto aos critérios a verificar para a faturação dos Eur 125.000 adicionais à avença mensal e, por conseguinte, se os mesmos foram verificados ou seriam verificáveis. E em sede de direito de audição limita-se a referir e sublinhar que o valor faturado baseou-se nos custos de uma equipa de 3 analistas financeiros (com que nível de experiência? com experiência na gestão financeira de projetos agrícolas em Portugal? ou na

gestão financeira em geral? qual o esforço dedicado a estes projetos? se se trata de projetos objetivos e individualizados, como se refletem numa avença mensal?).

Ou seja, uma justificação “em traços gerais”, como refere a cláusula 26.º do PPA, não serve o espírito da Lei.

Consequentemente, entende este Tribunal que a Requerente não justificou, nem a sua prática, nem a sua política em matéria de preços de transferência, nem, tão pouco, apresentou prova auxiliar cabal que permitisse à AT ou a qualquer outro agente aferir se a mesma foi realizada em termos e condições substancialmente diferentes dos que seriam praticados entre entidades não relacionadas. Donde, o ónus da prova seria seu e não da AT. Contudo, e mais uma vez, deste entendimento não podem resultar consequências, atendendo a que a AT apenas suportou as suas correções nos artigos 23.º e 23.º-A do CIRC.

Ilegalidade por falta de fundamentação por violação do artigo 77.º

Argumenta a Requerente no PPA que o RIT padece de vício de falta de fundamentação nos termos e para os efeitos do n.º 3 do artigo 77.º da LGT, porque a Requerida se limitou a descrever a existência de uma operação especial/vinculada e as obrigações declarativas incumpridas pela Requerente, o que implica, por si só, a ilegalidade da liquidação de IRC em colação,

Para referência, consagra o n.º 3 do artigo 77.º da LGT que quando existam relações especiais, a decisão deverá conter os seguintes requisitos: (i) descrição das relações especiais, (ii) indicação das obrigações incumpridas pelo sujeito passivo; (iii) aplicação dos métodos previstos na lei, podendo a Autoridade Tributária utilizar quaisquer elementos de que disponha e considerando-se o seu dever de fundamentação dos elementos de comparação adequadamente observado ainda que de tais elementos sejam expurgados os dados suscetíveis de identificar as entidades a quem dizem respeito; e (iv) quantificação dos respetivos efeitos.

Ora, sobre esta matéria, este Tribunal opta por ser bastante sumário na sua análise, na medida em que basta ler o RIT e o PPA para se poder concluir que: (i) a AT suporta e fundamenta a sua atuação no que respeita à sua interpretação da lei face aos factos que documentou e (ii) a

Requerente percebeu perfeitamente os argumentos apresentados pela AT no RIT (como bem evidencia a argumentação adotada e desenvolvida no PPA) e, por conseguinte, o itinerário cognoscitivo e valorativo subjacente à prática do ato de liquidação de IRC.

Face ao exposto, improcede a alegada ilegalidade da liquidação de IRC por falta ou insuficiente fundamentação.

Da violação dos Princípios da Boa-Fé e da Confiança

Por último, a Requerente ainda alega que a AT violou os princípios da boa-fé e da confiança, na medida em que, em sede inspetiva, terá sugerido que, caso a fatura fosse paga, o gasto em dissídio seria considerado fiscalmente dedutível ao lucro tributável do exercício de 2020, o que, tendo-se verificado, não foi refletido no Relatório de Inspeção Tributária.

Entende este Tribunal Arbitral que, face a todo o contexto do caso em concreto, não se verifica qualquer evidência de a AT ter atuado de má-fé, não tendo a Requerente logrado demonstrar o que alegou no âmbito da ação arbitral (no sentido de a AT ter “prometido” exonerá-la das correções que veio a efetuar no âmbito do procedimento de inspeção tributária). Ademais, não se vislumbra como tal seria sequer possível ao abrigo do princípio da legalidade tributária, o qual deve nortear toda a atuação da Requerida.

V. DECISÃO

Por tudo quanto se expôs, julga-se totalmente improcedente o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente, sendo de manter na ordem jurídica a liquidação adicional de IRC n.º 2024..., de 13 de dezembro de 2024, relativa ao exercício de 2020, no montante (contestado) de € 185.987,35, e a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., de 16 de dezembro de 2024.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 185.987,35 (cento e oitenta e cinco mil, novecentos e oitenta e sete euros e trinta e cinco cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT,

aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, de acordo com os artigos 22.º, n.º 2, do RJAT, e 4.º do RCPAT, e a Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 3.672 (três mil, seiscentos e setenta e dois euros).

Notifique-se.

Lisboa, 22 de dezembro de 2025

Os árbitros

(Rui Duarte Morais – Presidente)

(Sónia Fernandes Martins – Adjunta)

(Filipa Gomes Pereira – Adjunta e Relatora)