

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 623/2025-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de gastos

SUMÁRIO:

I – Nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, não é exigido que os gastos precisem ser indispensáveis à obtenção de rendimentos, devendo apenas avaliar-se, se os gastos ocorreram no âmbito e por força da atividade empresarial da Requerente, a qual tem, por definição, o escopo lucrativo, e, é, nesse sentido, sujeita a IRC.

II – 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.

A Árbitra Ana Pinto Moraes, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A... S.A., adiante designada por Requerente, pessoa coletiva n.º ..., com sede em Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Leiria, vem, ao abrigo do disposto disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que instituiu a arbitragem como meio alternativo de

resolução de conflitos em matéria tributária e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, não pretendendo designar árbitro, contra o ato de Liquidação de Imposto sobre o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (de ora em diante “IRC”), com o n.º 2025... e respetivo ato de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2025 ..., bem como do ato de Liquidação de Retenções na Fonte de IR com o n.º 2025 ... e respetivos Atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., 2025..., n.º 2025 ... e n.º 2025 ..., todos relativos ao ano de 2021, no montante total de 32.444,09€ (trinta e dois mil quatrocentos e quarenta e quatro euros e nove cêntimos).

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada ‘AT’ ou ‘Autoridade Tributária’).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular (TAS) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 30 de junho de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 18 de agosto de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAS encontra-se regularmente constituído desde 8 de setembro 2025, e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Notificada para o efeito e tendo solicitado prorrogação do prazo, a Requerida apresentou a sua resposta a 28 de outubro de 2025.

Após requerimentos de ambas as partes, incluindo da Requerida a 12 de novembro de 2025 a revogar parcialmente o ato de liquidação de IRC impugnado e da Requerente a 13 de

novembro a requerer esclarecimento quanto ao alcance da referida revogação, no dia 16 de novembro de 2025, este Tribunal proferiu o seguinte despacho:

- 1. Notifique-se a Requerida para em 15 dias corridos apresentar a sua posição final quanto ao ato de Liquidação de Retenções na Fonte de IR e respectivos actos de liquidação de juros compensatórios quanto à RF de IRS de rendimentos de capitais.*
- 2. Notifique-se a Requerente para indicar os factos e respectivos artigos do PPA sujeitos a prova testemunhal em 15 dias corridos, contados desde a resposta da Requerida ao Ponto 1 do presente despacho.*
- 3. Designa-se o dia 15 de janeiro de 2026, pelas 10h30 horas, nas instalações do CAAD como data para realização da audiência para produção de prova testemunhal.*
- 4. Notifiquem-se as partes do presente despacho.*

A Administração Tributária procedeu, assim, à revogação parcial do Ato de Liquidação de IRC com o n.º 2025 ... e respetivo ato de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2025 ... na proporção, no que diz respeito à correção em matéria coletável no valor de 11.839,20€, relativo a gastos suportados com arrendamento de imóvel. Bem como à revogação do ato de Liquidação de Retenções na Fonte de IR com o n.º 2025... e respetivos Atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., 2025..., n.º 2025... e n.º 2025..., no valor total de 3.314,98€.

Por despacho de 6 de janeiro de 2026, alterou-se a hora para realização da audiência para produção de prova testemunhal nas instalações do CAAD a realizar no dia 15 de janeiro de 2026 para as 12h00 horas do mesmo dia.

No dia 15 de janeiro 2026 teve lugar a produção de prova testemunhal nas instalações do CAAD, na qual foram ouvidas as testemunhas arroladas pela Requerente, a saber: (i) B..., empresário, residente na Rua ..., n.º..., ..., Leiria; (ii) C..., Técnica de Contabilidade, com

residência em ..., n.º ..., ...-... ...; (iii) D..., Diretor de serviços, com residência em Rua..., n.º ...
..., ...-...

O TAS notificou ainda a Requerente e a Requerida para, por esta ordem, e de modo simultâneo, apresentarem as alegações escritas no prazo de 15 dias.

No dia 30 de janeiro de 2026, a Requerente apresentou as suas alegações. A Requerida não apresentou alegações.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

A Administração Tributária procedeu à revogação parcial do Ato de Liquidação de IRC com o n.º 2025 ... e respetivo ato de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2025... na proporção, no que diz respeito à correção em matéria coletável no valor de 11.839,20€, relativo a gastos suportados com arrendamento de imóvel. Bem como à revogação do ato de Liquidação de Retenções na Fonte de IR com o n.º 2025 ... e respetivos Atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2025..., n.º 2025 ..., n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., 2025..., n.º 2025 ... e n.º 2025..., no valor total de 3.314,98€. Pelo que não serão elencadas as posições da requerente e da requerida nestes pontos.

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido quanto aos gastos suportados com aquisição de bens para oferta no valor de 50.635,91€ nos seguintes termos:

- a) Estão em causa despesas reais, documentadas, com os requisitos exigidos no artigo 23.º, n.º 4 do CIRC e que têm como objetivo contribuir para obter rendimentos do sujeito passivo ou que sejam feitas no interesse da mesma.
- b) Todas as despesas corrigidas foram realizadas no interesse da empresa, na medida em que serviram para reforçar relações com os clientes e com os trabalhadores, dividindo a fundamentação dos gastos contabilizados a título de ofertas, consoante o respetivo

-
- destino indicado no procedimento inspetivo: i) ofertas a clientes; ii) despesas incorridas com a realização de convívios e cabazes para os trabalhadores.
- c) A Requerente identificou e contextualizou as ofertas e despesas em causa, todas elas no interesse da empresa (permitindo potenciar negócios, fortalecer a relação com clientes e potenciais clientes essenciais à atividade do mesmo, bem como com os trabalhadores e, por tal, não se afastam do uso comercial), complementando a prova da existência dos custos.
 - d) Todas as despesas em causa são necessárias à obtenção de rendimentos e/ou manutenção da fonte produtora do Sujeito Passivo, gastos reais e encontrando-se devidamente documentados.
 - e) Não aceitar a dedutibilidade de tais custos que foram efetivamente suportados e faturados, corresponde a tributar um lucro que o Sujeito Passivo não teve.
 - f) No que diz respeito aos gastos tidos com a realização de convívios com os trabalhadores, os mesmos são fiscalmente aceites, sendo considerados realizações de utilidade social (artigo 43.º, n.º 1 do CIRC) (vd. informação vinculativa da Autoridade Tributária n.º 321/2017, de 28.07.2017) por todos os trabalhadores deles beneficiarem e visar o seu bem-estar.
 - g) Não é exigível qualquer documento comprovativo da receção das ofertas, pelos beneficiários das mesmas (vd. Decisão do CAAD, no processo n.º 410/2018-T, de 06.04.2019).
 - h) Também não é requisito de dedutibilidade dos gastos em causa, que a empresa realize outros gastos associados aos mesmos (como a Administração Tributária alega, despesas com catering, contratação de empresas de realização de eventos, etc).

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Em matéria de dedutibilidade dos gastos, impende sobre o sujeito passivo o ónus da sua comprovação, quer da conexão dos gastos à atividade, quer da adequada documentação formal, conforme resulta da regra geral: “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque” (n.º 1 do artigo 74.º da LGT), o que resulta confirmado pela restrição operada pelo n.º 1 do artigo 75.º da LGT, à presunção de veracidade das declarações dos contribuintes, que opera com a seguinte ressalva: “sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”.
- b) O artigo 23.º do CIRC consagra, nos seus n.º 1, 3 e 4 os requisitos material/substantivo e formal, para aceitação fiscal dos gastos: “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”; “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.
- c) O primeiro pressuposto, de natureza finalística, respeita à verificação de que os gastos foram “incorridos no interesse da empresa ou suportados no âmbito das atividades decorrentes ao seu escopo societário” (ver acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, de 27-02- 2018, proferido no processo n.º 01402/17).
- d) O segundo pressuposto, de natureza formal, respeita à documentação do gasto, subdividindo- se em dois aspetos, conforme foi expandido na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 793/2021-T: 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 do Código do IRC.

- e) Quanto à qualificação das verbas contabilizadas como gastos fiscalmente dedutíveis, caberá ao contribuinte o ónus da prova da sua correlação com a obtenção dos rendimentos (proveitos ou ganhos) sujeitos a tributação, se a AT questionar essa conexão, ilidindo, desta forma, a presunção de veracidade da contabilidade do contribuinte (artigo 75.º da LGT).
- f) A dedutibilidade fiscal dos encargos suportados pela empresa com ofertas a clientes, depende da demonstração da relação causal e justificada com a atividade da empresa (artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC), e da sua devida documentação (artigo 23.º n.ºs 3,4 e 6.º do Código do IRC).
- g) Assim, embora se reconheça a usualidade e a adequação de certo tipo de ofertas a clientes e fornecedores à prossecução da atividade da empresa, no desígnio de angariação e fidelização dos mesmos, e não estejam estabelecidos limites, em sede de IRC, para as mesmas, impor-se-á sempre a avaliação casuística das mesmas segundo um critério de razoabilidade.
- h) As despesas, pela sua natureza e valor, constituem um claro excesso relativamente às necessidades e capacidades da empresa e, em consequência, são estranhas ao seu escopo social.
- i) O sujeito passivo não logrou documentar suficientemente as despesas, de modo a afastar as dúvidas suscitadas pelos designados indícios, seja através da indicação dos beneficiários individuais das ofertas no seio dos clientes, seja através de comprovativo assinado pelos destinatários da receção das ofertas, conforme era seu ónus e não fez.
- j) Quanto aos cabazes e convívios não são trazidos elementos esclarecedores que validem a justificação do Sujeito passivo (por exemplo, fotografias, faturas de aquisição de bens alimentares, faturas de serviços relacionados com o fornecimento de refeições, ação de *teambuilding*); os gastos foram contabilizados como ofertas e não como gastos de ação social, não tendo sido exibido qualquer comprovativo de que os beneficiários foram, de facto, a generalidade dos trabalhadores.

III. SANEAMENTO

O TAS foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente encontra-se registada para o exercício da atividade principal “INSTALAÇÃO ELÉTRICA”, correspondente ao CAE 043210.
- b) Em sede de IRC, a Requerente encontra-se enquadrada no regime geral de tributação e, em sede de IVA, no regime normal de tributação com periodicidade mensal.
- c) No âmbito da ação de inspeção realizada ao abrigo da OI2023..., externa, para o exercício de 2021 e de âmbito geral, foram propostas as correções em sede de IRC e em sede de retenção na fonte de IRS, elencadas no Ponto V do Relatório da Inspeção Tributária (RIT): ponto V.1.2. Gastos suportados com aquisição de bens para oferta; V.1.3. Gastos suportados com arrendamento de imóvel – t3 – Lisboa; e V.3. Falta de RF IRS- Rendimentos Capitais.

- d) A Administração Tributária já no decurso do processo procedeu à revogação parcial do Ato de Liquidação de IRC com o n.º 2025 ... e respetivo ato de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2025 ... na proporção, no que diz respeito à correção em matéria coletável no valor de 11.839,20€, relativo a gastos suportados com arrendamento de imóvel. Bem como à revogação do ato de Liquidação de Retenções na Fonte de IR com o n.º 2025... e respetivos Atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., 2025..., n.º 2025... e n.º 2025..., no valor total de 3.314,98€.
- e) A Requerente procedeu ao registo na conta SNC 6234 - Fornecimentos e Serviços Externos – Artigos para oferta, considerando como gasto do período o valor de €51.491,2512 (anexo 4 junto com o RIT).
- f) A Autoridade Tributária desconsiderou como gasto o montante de 50.635,91€ (anexo 5 junto com o RIT) dos artigos para oferta.
- g) E aceitou apenas os bens adquiridos (cafés) constantes da Fatura FA 2021/215 datada de 22 de novembro de 2021, no valor de 855,34 €.

Fatura No.	Data	Quantidade	Total com Iva	Destino
FA 2021/215	22-11-2021	1	€ 774,90	Para utilização e consumo dos trabalhadores
FA 2021/215	22-11-2021	1	€ 73,80	Para utilização e consumo dos trabalhadores
FA 2021/215	22-11-2021	1	€ 6,64	Para utilização e consumo dos trabalhadores

€ 855,34

h) O gasto em artigos para oferta representa 1,07% do volume de negócios (RIT).

V.1.2. Gastos suportados com aquisição de bens para oferta

O sujeito passivo procedeu ao registo na conta *SNC 6234 - Fornecimentos E Serviços Externos - Artigos para oferta*, considerando como gasto do período o valor de €51.491,25¹², conforme extrato em **anexo 4**, o que representa 1,07% do volume de negócios do período (€51 491,25/€4 826 765,78).

i) A Requerente em 2021 tinha 50 trabalhadores.

j) A Requerente em 2021 alcançou uma faturação (sem IVA) no valor de 5 000 000 EUR no conjunto de 74 clientes.

k) 91% da faturação, deriva de 12 clientes:

	Nome do Cliente
1	E...
2	F... GmbH
3	G..., LDA.
4	H..., SA
5	I..., S.A.
6	J..., E.M., S.A
7	K..., S.A
8	L... LIMITED
9	M... SA
10	N..., S.A
11	O..., S.A
12	P..., LDA

- l) Em 2021 foi realizado o jantar de Natal e de Páscoa na sede da Requerente (resulta da prova testemunhal produzida).
- m) Em 2021 foi realizado o aniversário da Requerente na sua sede (resulta da prova testemunhal produzida).
- n) Em agosto de 2021 foi realizado um *teambuilding* (resulta da prova testemunhal produzida).
- o) Foram adquiridas pela Requerente 1.604 garrafas (Doc. 7 junto com o PPA).
- p) Foi demonstrado o destino dado aos seguintes bens no valor total de 23.995,13 €, que representam 47% da correção efetuada pela Requerida:

Fatura No.	Data	Quantidade	Total com Iva	Destino	Prova realizada
FT FT21V3/235	28-04-2021	18	€ 809,99	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04-2021	12	€ 734,31	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04-2021	1	€ 22,08	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04-2021	12	€ 623,76	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04-2021	12	€ 1 139,04	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04-2021	6	€ 270,00	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04-2021	6	€ 100,68	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04-2021	3	€ 254,61	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04-2021	3	€ 36,00	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM

FT FT21V3/235	28-04- 2021	2	€ 162,36	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04- 2021	2	€ 175,00	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/240	28-04- 2021	12	€ 300,00	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/240	28-04- 2021	60	€ 644,37	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/240	28-04- 2021	24	€ 1 079,99	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/71	19-02- 2021	18	€ 263,40	Convívio trabalhadores empresa	SIM
FT FT21V3/71	19-02- 2021	6	€ 132,00	Convívio trabalhadores empresa	SIM
FT FT21V3/71	19-02- 2021	3	€ 66,00	Convívio trabalhadores empresa	SIM
FA 2021/25	07-09- 2021	138	€ 1 378,51	Festa aniversário empresa	SIM
FA 2021/30	12-10- 2021	12	€ 119,87	Festa aniversário empresa	SIM
FA 2021/126	14-04- 2021	6	€ 165,57	Oferta ...	SIM
FA 2021/126	14-04- 2021	6	€ 346,73	Oferta ...	SIM
FA 2021/17	17-05- 2021	6	€ 19,02	Oferta cliente Q...	SIM
FA 2021/17	17-05- 2021	30	€ 180,09	Oferta cliente Q...	SIM
FA 2021/310	23-06- 2021	18	€ 360,02	Oferta cliente Q...	SIM
FA 2021/310	23-06- 2021	18	€ 413,92	Oferta cliente Q...	SIM
FT FT21V3/650	17-07- 2021	36	€ 488,16	Oferta cliente R...	SIM
FT FT21V3/650	17-07- 2021	6	€ 480,00	Oferta cliente R...	SIM
FT FT21V3/574	01-07- 2021	12	€ 539,99	Oferta cliente S...	SIM
FT FT21V3/240	28-04- 2021	1	€ 44,28	Oferta ...	SIM
FT FT21V3/240	28-04- 2021	12	€ 73,06	Oferta ...	SIM
FT FT21V3/240	28-04- 2021	1	€ 400,00	Oferta ...	SIM

FT FT21V3/71	19-02-2021	6	€ 390,00	Oferta ...	SIM
FT FT21V3/71	19-02-2021	4	€ 324,72	Oferta ...	SIM
FT FT21V3/240	28-04-2021	1	€ 450,00	Oferta ...	SIM
FR 2021G/71	11-12-2021	1	€ 97,75	Oferta ... e associados	SIM
FR 2021G/71	11-12-2021	1	€ 119,00	Oferta ... e associados	SIM
FT 21a/339	09-12-2021	4	€ 95,00	Cabaz Natal oferta trabalhadores	SIM
FT 21a/339	09-12-2021	50	€ 300,00	Cabaz Natal oferta trabalhadores	SIM
FR 2021G/71	11-12-2021	1	€ 63,75	Oferta ... e associados	SIM
FA 2021/452	07-08-2021	24	€ 284,76	<i>Teambuilding</i> trabalhadores empresa	SIM
FA 2021/452	07-08-2021	6	€ 335,61	<i>Teambuilding</i> trabalhadores empresa	SIM
FT 2021A1/44	21-12-2021	12	€ 648,00	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/1771	31-12-2021	60	€ 3 254,40	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/1771	31-12-2021	30	€ 1 186,50	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/1771	31-12-2021	10	€ 395,50	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/1771	31-12-2021	45	€ 1 881,45	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/1771	31-12-2021	24	€ 1 057,68	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/1771	31-12-2021	30	€ 1 288,20	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM

€ 23
95,13

Factos dados como não provados

Não se considera provado o destino dado aos seguintes bens no valor total de 26.640,77€, que representam 53% da correção efetuada pela Requerida:

Fatura No.	Data	Quantidade	Total com Iva	Destino	Prova realizada
FA 20211/3	10-12-2021	180	€ 1 797,75	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	222	€ 7 274,94	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	36	€ 1 220,40	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	50	€ 1 695,00	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	120	€ 1 812,97	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	90	€ 3 149,95	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	50	€ 3 757,25	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	42	€ 5 932,50	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
			€ 26 640,77		

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição, na prova testemunhal e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAS e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos, depoimentos testemunhais, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo,

todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

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, *cf.* 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 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º 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, testemunhal 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 Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 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.

A prova documental, 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. A prova por testemunhas é admissível em todos os casos em que não seja direta ou indiretamente afastada.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

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

IV.2.A. THEMA DECIDENDUM

A Administração Tributária procedeu à revogação parcial do Ato de Liquidação de IRC com o n.º 2025 ... e respetivo ato de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2025 ... na proporção, no que diz respeito à correção em matéria coletável no valor de 11.839,20€, relativo a gastos suportados com arrendamento de imóvel. Bem como à revogação do ato de Liquidação de Retenções na Fonte de IR com o n.º 2025... e respetivos Atos de Liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., n.º 2025..., 2025..., n.º 2025 ... e n.º 2025..., no valor total de 3.314,98€.

Pretende, assim, a Requerente, pôr em causa apenas a correção feita pela AT, que diz respeito aos gastos suportados com aquisição de bens para oferta no valor de 50.635,91€.

Ora, na redação do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC aplicável à data dos factos (redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro), não consta que os gastos devam ser indispensáveis (ou necessários) para a obtenção de rendimentos, devendo apenas avaliar-se, se ocorreram no âmbito e por força da atividade empresarial da Requerente, a qual tem, por definição, o escopo lucrativo, e, é, nesse sentido, sujeita a IRC.

Neste contexto, e em concreto no que se refere à interpretação e âmbito de aplicação desta norma, este TAS concorda com a análise efetuada na Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 449/2025-T, transcrevendo em seguida aquilo que entende pertinente:

«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 Código do IRC, 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».

E ainda no Processo n.º 735/2019-T, no qual se identificam os três requisitos da dedutibilidade, que em seguida se transcreve:

«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».

No caso presente, a AT não põe em causa a efetividade do gasto, nem a respetiva comprovação, mas sim a justificação em termos da relação entre o gasto incorrido e a geração de rendimentos tributáveis. Está, portanto, em causa, o segundo requisito dos acima referidos.

Já a Requerente justifica o gasto dizendo que o mesmo serviu para manter relações contratuais e para potenciar novas relações contratuais, bem como eventos com os trabalhadores, juntando a lista de clientes e a correspondente faturação para comprovar a obtenção de proveitos.

A AT entende que a comprovação da justificação do gasto feita pela Requerente é insuficiente, e que as suas próprias pesquisas não lhe permitiram comprovar que os eventos, e que eventos, tiveram lugar.

Deste modo, incumbe ao contribuinte demonstrar o nexó com a atividade (identificando por exemplo beneficiários das ofertas, propósito das refeições, etc.) – neste sentido veja-se o Processo n.º 321/2022-T:

- a) Efetividade do gasto: pagamento efetuado ou obrigação cumprida, comprovado por documento fiscal válido.
- b) Finalidade de obter rendimentos: o gasto deve ter por objetivo a obtenção ou garantia de proveitos sujeitos a IRC. Não se exige que seja indispensável, mas sim que se insira no interesse da empresa.
- c) Comprovação documental: faturas e recibos devem conter identificação clara do bem/serviço, do fornecedor e, quando aplicável, dos beneficiários ou objetivo do gasto.

Ora, se as garrafas de vinho foram adquiridas e consumidas em atividades ligadas ao negócio da Requerente (ofertas a clientes/fornecedores ou eventos da empresa), e estão devidamente documentadas, o custo das mesmas pode, em teoria, ser admitida como custo fiscal em sede de IRC.

A ausência de exigência de indispensabilidade significa que basta demonstrar o interesse empresarial do gasto, não sendo necessário provar que cada garrafa gerou um rendimento específico – neste sentido veja-se o Processo n.º 451/2024-T.

Por outro lado, não está previsto um limite fixo tipo “X% do lucro” em IRC. Contudo, gastos excessivamente elevados em relação ao volume de negócios ou sem justificação adequada podem levantar dúvidas quanto à verdadeira ligação (ou não) com a obtenção de rendimentos. Quer isto dizer que, se a empresa conseguir demonstrar a necessidade de motivar

colaboradores ou promover negócios, a jurisprudência sugere que a dedução não deve ser negada apenas pela quantia, contanto que haja razoabilidade.

Ora, tal como refere a Requerida na Resposta, *«embora se reconheça a usualidade e a adequação de certo tipo de ofertas a clientes e fornecedores à prossecução da atividade da empresa, no desígnio de angariação e fidelização dos mesmos, e não estejam estabelecidos limites, em sede de IRC, para as mesmas, impor-se-á sempre a avaliação casuística das mesmas segundo um critério de razoabilidade»*.

E conclui: *«As despesas, pela sua natureza e valor, constituem um claro excesso relativamente às necessidades e capacidades da empresa e, em consequência, são estranhas ao seu escopo social»*.

Ora, neste âmbito, considerando a faturação no valor anual de 5.000.000€ e que este gasto representa 1,07% do volume de negócios (RIT) num total de 74 clientes, ainda que 12 representem 91% da faturação, não podemos concordar em termos genéricos que se trata de um valor excessivo relativo às necessidades e capacidades da Requerente.

Contudo, a Requerente, como lhe competia, no entender do Tribunal Arbitral, não logrou fazer prova, nem documental nem testemunhal coerente e convincente da veracidade e materialidade do destino da totalidade das 1.604 garrafas de vinho adquiridas em 2021.

No que se refere ao funcionamento do ónus de prova, a jurisprudência é pacífica no entendimento de que tal ónus recai sobre o sujeito passivo, por estar em causa um facto constitutivo da dedução invocada.

Da prova produzida não foi possível a este Tribunal identificar os eventuais clientes beneficiários da totalidade das ofertas, nem foram fornecidos outros dados que permitissem aferir que se trata efetivamente de gastos incorridos no exercício da atividade da Requerente, com vista a obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC.

Conforme resulta da prova documental, e quanto a clientes ou potenciais clientes, a Requerente apenas identificou o destino das seguintes ofertas já elencadas em sede de inspeção tributária:

De: A...
Enviado: 20 de setembro de 2024 17:29
Para:
Assunto: RE: A...

Esta mensagem é de um remetente externo

Esta mensagem veio de fora da sua organização. Por favor evite clicar em links ou descarregar anexos se o remetente ou o teor da mensagem forem desconhecidos ou suspeitos.

Boa Tarde Dr. ...

Relativamente aos beneficiários indicados:

- a) T... – parceiro na internacionalização da empresa;
- b) U... Lda., cliente da A...;
- c) V... – parceiro na internacionalização da empresa;
- d) W... – potencial cliente da A... à data;
- e) X... S.A, cliente da A...;
- f) ... Engineering, cliente da A...;
- g) R... S.A, potencial cliente da A... à data;
- h) ... & Associados – cliente da A...

Os beneficiários indicados, no ano em análise, tinham uma relação profissional com a A... encontrando-se as ofertas ligadas à atividade da empresa.

Cumprimentos,

Head of Finance & Accounting
+351...

Assim, considera-se que aqui assiste parcialmente razão à Requerida, uma vez que, apenas se afirma de forma genérica que os beneficiários são clientes e/ou trabalhadores e que tal é prática do setor, sem qualquer discriminação.

Tal como já foi decidido no Processo nº 127/2022-T «em face do volume e frequência, tornava-se imperativo associar a cada oferta, pelo menos quanto a objetos menos comuns em ofertas como televisões e computadores, e mesmo vinho fora das épocas festivas, o seu beneficiário enquanto elemento caracterizador do gasto de modo a permitir a formulação de um juízo quanto a terem sido incorridas em linha com os usos comerciais da atividade desenvolvida e, deste modo, sobre a sua efetiva necessidade com vista à realização de proveitos».

Enquanto que se considera provado que nas reuniões mensais de convívio, jantar de natal, aniversário e páscoa – cujas testemunhas de forma clara e convincente testemunharam

que ocorreram – a Requerente não tenha tido custos de catering, refeições ou similar, dado que são os próprios trabalhadores que custeiam essa parte, certo é, que no caso dos cabazes, apenas um fatura está devidamente identificada como sendo exclusivamente atribuída aos trabalhadores e o número de garrafas adquiridas corresponde ao número de trabalhadores.

Assim, muito embora não seja exigível que a Requerente exija ao ofertado a emissão de recibo, ou qualquer outro tipo de declaração atestando a receção da oferta, certo é que o contribuinte, neste caso a Requerente, e dado o elevado número de ofertas deveria identificar expressamente o seu destino como o fez em parte das faturas constantes do documento n.º 7 junto com o PPA.

Neste sentido, considera este TAS que a Requerente demonstrou o destino dado aos seguintes bens no valor total de 23.995,13 €, que representa 47% da correção efetuada pela Requerida em sede de IRC:

Fatura No.	Data	Quantidade	Total com Iva	Destino	Prova realizada
FT FT21V3/235	28-04- 2021	18	€ 809,99	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04- 2021	12	€ 734,31	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04- 2021	1	€ 22,08	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04- 2021	12	€ 623,76	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04- 2021	12	€ 1 139,04	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04- 2021	6	€ 270,00	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04- 2021	6	€ 100,68	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04- 2021	3	€ 254,61	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04- 2021	3	€ 36,00	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04- 2021	2	€ 162,36	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/235	28-04- 2021	2	€ 175,00	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM

FT FT21V3/240	28-04- 2021	12	€ 300,00	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/240	28-04- 2021	60	€ 644,37	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/240	28-04- 2021	24	€ 1 079,99	Almoço Páscoa empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/71	19-02- 2021	18	€ 263,40	Convívio trabalhadores empresa	SIM
FT FT21V3/71	19-02- 2021	6	€ 132,00	Convívio trabalhadores empresa	SIM
FT FT21V3/71	19-02- 2021	3	€ 66,00	Convívio trabalhadores empresa	SIM
FA 2021/25	07-09- 2021	138	€ 1 378,51	Festa aniversário empresa	SIM
FA 2021/30	12-10- 2021	12	€ 119,87	Festa aniversário empresa	SIM
FA 2021/126	14-04- 2021	6	€ 165,57	Oferta ...	SIM
FA 2021/126	14-04- 2021	6	€ 346,73	Oferta ...	SIM
FA 2021/17	17-05- 2021	6	€ 19,02	Oferta cliente ...	SIM
FA 2021/17	17-05- 2021	30	€ 180,09	Oferta cliente...	SIM
FA 2021/310	23-06- 2021	18	€ 360,02	Oferta cliente ...	SIM
FA 2021/310	23-06- 2021	18	€ 413,92	Oferta cliente ...	SIM
FT FT21V3/650	17-07- 2021	36	€ 488,16	Oferta cliente ...	SIM
FT FT21V3/650	17-07- 2021	6	€ 480,00	Oferta cliente ...	SIM
FT FT21V3/574	01-07- 2021	12	€ 539,99	Oferta cliente ...	SIM
FT FT21V3/240	28-04- 2021	1	€ 44,28	Oferta ...	SIM
FT FT21V3/240	28-04- 2021	12	€ 73,06	Oferta ...	SIM
FT FT21V3/240	28-04- 2021	1	€ 400,00	Oferta ...	SIM
FT FT21V3/71	19-02- 2021	6	€ 390,00	Oferta ...	SIM
FT FT21V3/71	19-02- 2021	4	€ 324,72	Oferta ...	SIM

FT FT21V3/240	28-04- 2021	1	€ 450,00	Oferta ...	SIM
FR 2021G/71	11-12- 2021	1	€ 97,75	Oferta ... e associados	SIM
FR 2021G/71	11-12- 2021	1	€ 119,00	Oferta ... e associados	SIM
FT 21a/339	09-12- 2021	4	€ 95,00	Cabaz Natal oferta trabalhadores	SIM
FT 21a/339	09-12- 2021	50	€ 300,00	Cabaz Natal oferta trabalhadores	SIM
FR 2021G/71	11-12- 2021	1	€ 63,75	Oferta ... e associados	SIM
FA 2021/452	07-08- 2021	24	€ 284,76	<i>Teambuilding</i> trabalhadores empresa	SIM
FA 2021/452	07-08- 2021	6	€ 335,61	<i>Teambuilding</i> trabalhadores empresa	SIM
FT 2021A1/44	21-12- 2021	12	€ 648,00	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/1771	31-12- 2021	60	€ 3 254,40	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/1771	31-12- 2021	30	€ 1 186,50	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/1771	31-12- 2021	10	€ 395,50	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/1771	31-12- 2021	45	€ 1 881,45	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/1771	31-12- 2021	24	€ 1 057,68	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM
FT FT21V3/1771	31-12- 2021	30	€ 1 288,20	Jantar Natal empresa c/ trabalhadores	SIM

€ 23
95,13

Tal como decidido no Processo n.º 410/2018-T, de 6 de abril de 2019 – que a própria Requerente invoca no PPA:

«Sendo que, de resto, pela própria natureza inerente aos “usos sociais”, incluindo comerciais, que legitimam as ofertas, não será, de modo algum, exigível que por cada oferta, ou por determinado tipo de oferta, ainda que de valor mais significativo, o sujeito passivo ofertante exija ao ofertado a emissão de recibo, ou

qualquer outro tipo de declaração atestando a recepção da oferta. Sem prejuízo do referido, crê-se que do exposto não poderá decorrer a dispensa de um dever de os sujeitos passivos, relativamente aos encargos em que incorram com a realização de ofertas comerciais, se munirem de um mínimo de documentação, ainda que internamente elaborada, que releve, senão os beneficiários individuais, pelos menos as circunstâncias gerais e o contexto em que os artigos ofertados o foram⁴, de modo a não esvaziar, completamente, possibilidade de controlo da AT, dos pressupostos correspondentes à dedutibilidade dos respectivos gastos».

A Requerente, embora prestando um esclarecimento genérico, segundo o qual as ofertas em questão se destinaram a clientes e/ou fornecedores, não foi capaz de concretizar, minimamente, e ainda que não nominalmente, quais os clientes e fornecedores alegadamente beneficiários das ofertas, de indicar as circunstâncias concretas em que as ofertas foram praticadas, nem de fornecer qualquer outro elemento, ainda que testemunhal, que proporcionasse alguma base para o controlo da AT sobre a matéria. Daí que, não tendo sido devidamente preenchido o ónus probatório que assistia à Requerente, não se poderá, julga-se, dar por assente, para lá de qualquer dúvida razoável, que as “ofertas” em causa foram efectivamente destinadas a clientes e/ou fornecedores daquela».

Neste contexto, das 790 garrafas cuja documentação entregue pela Requerente identifica como tendo sido adquiridas para efeitos de cabazes a entregar a clientes e trabalhadores, não existe qualquer evidência da compra efetiva de um cabaz de Natal com vários produtos, nem do destino dado a estas garrafas.

É certo que ao abrigo dos usos e costumes é comumente atribuído um cabaz de Natal, mas não foi possível determinar na prova realizada pela Requerente o destino efetivo destas 790 garrafas.

Assim é entendimento deste TAS que a Requerente não produziu prova cabal do destino das garrafas adquiridas constantes da faturas e registos contabilísticos no valor de 26.640,77€, cuja dedutibilidade foi desconsiderada pela AT, não logrando cumprir o ónus da prova que lhe competia.

Pelo que, muito embora não esteja em causa a efetividade das despesas, estando as mesmas devidamente suportadas em faturas e contabilizadas, não se encontra evidenciado o destino e a finalidade das mesmas.

Acresce que, não está colocado em causa o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo no âmbito da sua atividade, mas antes não foi possível descortinar o nexó causal com o rendimento, em termos de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica.

Em conclusão, a contabilidade deve estar organizada por forma a garantir que os gastos estão devidamente sustentados em documentação que forneça os dados concretos necessários ao perfeito conhecimento da operação que os justificam.

Considera-se, assim, que quanto às ofertas identificadas no quadro em baixo, a Requerente não logra fazer prova suficiente que permita retirar dos dados probatórios a convicção quanto à conexão com a sua atividade. Tem-se, assim, que se julga parcialmente improcedente o pedido da Requerente quanto à correção efetuada em sede de IRC no valor de 26.640,77€ relativo a gastos com ofertas.

Fatura No.	Data	Quantidade	Total com Iva	Destino	Prova realizada
FA 20211/3	10-12-2021	180	€ 1 797,75	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	222	€ 7 274,94	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	36	€ 1 220,40	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	50	€ 1 695,00	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	120	€ 1 812,97	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	90	€ 3 149,95	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	50	€ 3 757,25	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO
FT FT21V3/1765	31-12-2021	42	€ 5 932,50	Cabaz natal oferta trabalhadores e clientes	NÃO

€ 26
640,77

Dos juros indemnizatórios

Nos termos do disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito», de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

O n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estabelecer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral. Este entendimento decorre do princípio da tutela jurisdicional efetiva e da correspondente ampliação dos poderes conformadores da jurisdição administrativa e tributária.

Quanto à competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária para prolação de decisões condenatórias no pagamento de juros indemnizatórios, segue-se a linha argumentativa expendida no processo 364/2022-T:

«Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que

funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

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

No caso concreto, constata-se que o ato tributário controvertido – e ora parcialmente anulado – não decorreu de qualquer ato imputável à Requerente, mas outrossim a erro imputável aos serviços, tendo resultado desse erro o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Por isso, a Requerente tem o direito de ser reembolsada do imposto pago e juros indemnizatórios por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para «restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado».

Por conseguinte, são devidos juros indemnizatórios, à taxa legal aplicável, calculados sobre o montante de imposto pago em excesso, os quais começam a ser contabilizados a partir

do dia 3 de abril de 2025, correspondente à data de pagamento voluntário da dívida tributária notificada à Requerente.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido da Requerente, considerando-se aceite fiscalmente em sede de IRC o valor de 23.995,13€ e anulando parcialmente a liquidação de IRC com o n.º 2025... e respetivo ato de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2025... .
- b) Condenar a Requerida no reembolso do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios calculados desde 3 de abril de 2025, na proporção do deferimento;
- c) Condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas do processo, na proporção do seu decaimento.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 32.444,09€ atribuído pela Requerente e sem contestação da Requerida

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de **1.836 €**, a pagar pela Requerida no valor de **870,04 €** e pela Requerente no valor de **965,96 €** na proporção do decaimento, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de março de 2026

(Ana Pinto Moraes)