

Universidade Católica Portuguesa  
Faculdade de Direito | Escola de Lisboa



**A PROBLEMÁTICA CORRELAÇÃO ENTRE O N.º 1 DO ART. 23º DO  
CIRC E O REGIME DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

Júlia de Aguiar Guimarães

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal  
Sob a orientação do Professor Doutor Sérgio Vasques

Lisboa  
Junho de 2020

Universidade Católica Portuguesa  
Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

**A PROBLEMÁTICA CORRELAÇÃO ENTRE O N.º 1 DO ART. 23º DO  
CIRC E O REGIME DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal

Redigida por Júlia de Aguiar Guimarães

Aluna n.º 142718009

Sob a Orientação do Doutor Sérgio Vasques

Lisboa

Junho de 2020

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2. O ART. 23º DO CÓDIGO DO IRC.....	9
2.1. O princípio da capacidade contributiva .....	9
2.2. O lucro tributável.....	10
2.3. Dedutibilidade de gastos e perdas.....	12
2.3.1. Art. 23º do CIRC – Antiga Redação.....	12
2.3.1.1. Indispensabilidade .....	12
2.3.1.1.1. Doutrina sobre a indispensabilidade .....	13
2.3.1.1.2. Jurisprudência sobre a indispensabilidade .....	15
2.3.1.2. Comprovação da indispensabilidade .....	16
2.3.2. Art. 23º do CIRC – Atual Redação.....	18
3. REGIME DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.....	20
3.1. Condutas reprimíveis .....	20
3.2. As normas antiabuso .....	21
3.2.1. Norma Geral Antiabuso .....	22
3.2.1.1. A CGAA do sistema fiscal português.....	23
3.2.2. Norma Antiabuso Específica.....	25
3.2.2.1. A origem do regime dos preços de transferência .....	25
3.2.2.2. Princípio <i>arm's length</i> ou princípio da plena concorrência .....	26
3.2.2.3. Controlo fiscal dos preços de transferência .....	28
3.2.2.4. O regime de preços de transferência do art. 9º da CMOCDE.....	30
3.2.2.5. Os preços de transferência na legislação portuguesa.....	31
4. A PROBLEMÁTICA CORRELAÇÃO ENTRE O N.º 1 DO ART. 23º DO CIRC E O REGIME DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA .....	34
4.1. Casos concretos .....	34
4.1.1. CAAD .....	35
4.1.1.1. Processo n.º 695/2015-T .....	35
4.1.1.2. Processo n.º 70/2018-T .....	37
4.1.1.3. Processo 625/2017-T .....	38
4.1.2. STA.....	38
4.1.2.1. Processo 01402/17.....	38
4.1.3. TCA-Norte e TCA-Sul.....	40
4.1.3.1. Processos 01395/04.2 e 02235/08 .....	40
4.2. Decorrências da aplicação do entendimento da AT.....	41

4.2.1.	Deturpação das normas antiabuso .....	41
4.2.2.	Conflito com o regime internacional dos preços de transferência .....	44
4.2.3.	Arts. 23º e 63º do CIRC: aplicabilidade sucessiva ou exclusiva? .....	46
4.3.	Motivações da abordagem da AT .....	48
4.4.	Possíveis formas de mitigar a aplicação equivocada do n.º 1 do art. 23º do CIRC por parte da AT .....	50
5.	CONCLUSÃO .....	53
6.	BIBLIOGRAFIA .....	56
7.	JURISPRUDÊNCIA .....	59

## **ÍNDICE DE ABREVIATURAS**

§ - Parágrafo

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira Portuguesa

ATAD – Diretiva Anti-Elisão

Cf. – Conforme

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CCI – Código da Contribuição Industrial

CDT – Convenção(ões) para Evitar Dupla Tributação

CDT – Convenções para Evitar Dupla Tributação

CGAA – Cláusula Geral Antiabuso

CMOCDE – Convenção Modelo da OCDE

CPC – Código de Processo Civil

CPT – Código de Processo Tributário

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

Ed. - Edição

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IS – Imposto do Selo

LGT – Lei Geral Tributária

N.º - Número

N.ºs – Números

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

P. – Página(s)

RGIT - Regime Geral Das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativa

TCA-Sul – Tribunal Central Administrativo Sul

TCA-Norte - Tribunal Central Administrativo Norte

Vol. – Volume

### **PALAVRAS CHAVE**

Art. 23º. Art. 63º. CIRC. Indispensabilidade. Gasto. Dedutibilidade. AT. Normas antiabuso. CGAA. Preços de transferência. Art. 9º. CMOCDE. OCDE. CDT. *Arm's length*. Plena concorrência.

## 1. INTRODUÇÃO

A globalização e o avanço tecnológico possibilitaram uma expansão substancial do comércio internacional e inter-regional, o que permitiu que as empresas começassem a expandir-se com a instituição de sucursais e filiais nos mais diversos países.

No exercício da sua atividade, estas empresas pertencentes a um mesmo grupo empresarial relacionam-se entre si através de operações comerciais ou financeiras que, por ocorrerem entre entidades interdependentes, podem não estar inteiramente sujeitas às condições normais de mercado. Num contexto como este, tornou-se habitual a ocorrência de transferência de lucros indireta como forma de escapar à tributação sobre o rendimento em determinados países.

A fim de barrar arbitrariedades, através do princípio da plena concorrência, diversos países, entre eles Portugal, instituíram uma forma de controlo fiscal dos preços fixadas neste tipo de operação: trata-se do regime dos preços de transferência, tipo de norma antiabuso específica, prevista tanto na lei interna portuguesa quanto em tratados internacionais celebrados por Portugal.

Um dos objetivos deste regime é evitar que empresas relacionadas manipulem os preços das operações de forma que sejam gerados maiores gastos em Estados em que a tributação sobre o rendimento seja mais elevada, reduzindo-se, assim, o lucro tributável das entidades aí estabelecidas. Para que isso não ocorra, o regime dos preços de transferência impõe que os preços fixados na operação sejam os mesmos que aqueles fixados no mercado aberto e determina que todo gasto que não condiga com o preço de mercado seja considerado não dedutível. A concretização deste regime é bastante complexa, pois exige uma extensiva análise de comparáveis, bem como a aplicação de métodos de cálculo bastante complexos.

Apesar de a aplicabilidade deste regime a transações entre partes relacionadas ser imposta pela lei e pelos tratados internacionais, uma extensa pesquisa jurisprudencial demonstrou que estes nem sempre tem sido observados pela AT. Conforme será demonstrado neste trabalho, em diversos casos em que deveria ter sido feita a análise dos gastos no âmbito do regime dos preços de transferência, esta entidade aplicou outro preceito legal que também funciona como limitador da dedutibilidade de gastos, mas que não era o mais adequado para a solução das questões. Trata-se do n. 1º do art. 23º do CIRC, o qual, seja na sua versão atual ou antiga, define como dedutíveis

apenas aqueles gastos que sejam relacionados à atividade inscrita no objeto social da empresa.

O regime dos preços de transferência e o disposto no n. 1º do art. 23 do CIRC na sua redação antiga e atual são os objetos do presente trabalho. O seu objetivo, por sua vez, é evidenciar a existência desta abordagem equivocada por parte da AT e demonstrar por que ela deve ser considerada problemática. Pretende-se ainda analisar as motivações desta atuação e apresentar possíveis formas de mitigação do problema.

Não se pretende analisar o regime de preços de transferência a fundo, mas somente abordá-lo na medida em que seja necessário para demonstrar por que é equivocada a atuação da AT em determinados casos.

Cumprir informar, ainda, que a presente dissertação foi elaborada pelo método dedutivo, por meio da análise histórica, sistemática e teleológica dos preceitos e regimes legais analisados, bem como através de um amplo e detalhado estudo doutrinário e jurisprudencial.

O presente trabalho está dividido em três partes, para além da introdução e da conclusão, sendo que o segundo capítulo visa analisar detidamente o n.º 1 do art. 23º do CIRC nas suas versões atual e antiga, de forma a demonstrar que situações este dispositivo pretende regular.

O terceiro capítulo pretende explorar o regime dos preços de transferência, tanto no âmbito da legislação nacional quanto na esfera dos tratados internacionais celebrados por Portugal, com a finalidade de expor as circunstâncias a que é aplicável.

Por fim, o terceiro capítulo é dedicado à análise das decisões judiciais em que ocorreu a aplicação equivocada do n. 1º do art. 23º do CIRC ao invés do regime de preços de transferência. Este mesmo capítulo procura demonstrar as consequências desta abordagem e apresentar sugestões de solução destes problemas.

## 2. O ART. 23º DO CÓDIGO DO IRC

### 2.1. O princípio da capacidade contributiva

Para que se possa entender as origens da discussão que o presente trabalho pretende desenvolver, é importante proceder a uma análise do princípio da capacidade contributiva, o qual fundamenta os sistemas fiscais apoiados na busca da concretização de uma igualdade material constitucionalmente prevista. Trata-se de princípio constante dos ordenamentos jurídicos mais desenvolvidos na forma de um critério apto a verificar a validade das leis fiscais.<sup>1</sup>

Em Portugal o princípio está expressamente previsto no art. 104º da CRP e retrata o propósito constitucional dos impostos, o qual, segundo Sérgio Vasques, é fazer com que os membros de uma comunidade contribuam para despesas que podem aproveitar a todos de modo indistinto, desde que o façam na medida da sua força económica.<sup>2</sup>

No que toca à tributação do rendimento das pessoas coletivas, objeto do nosso estudo, o princípio da capacidade contributiva, está previsto no n.º 2 deste artigo e reflete a preocupação de garantia de uma tributação justa das empresas ao exigir que esta incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

O conceito de rendimento real é explicado por Saldanha Sanches como aquele obtido através da contabilidade da empresa, pois permite que esta seja tributada apenas quando apura rendimento e na exata medida deste, sendo assim o método ideal para criar uma medida de oneração fiscal.<sup>3</sup>

Sendo o rendimento real aquele apurado pelo contribuinte através dos elementos que compõem a sua contabilidade, este compreende tanto os seus rendimentos como os seus gastos. Neste sentido, António Moura Portugal define o rendimento real como amplo, por englobar a totalidade dos rendimentos obtidos pelo contribuinte<sup>4</sup>, e

---

<sup>1</sup> SALDANHA SANCHES, José Luís. *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição. Coimbra Editora. 2002, p. 50.

<sup>2</sup> VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2018, p. 294.

<sup>3</sup> SALDANHA SANCHES (2002), p. 50/51.

<sup>4</sup> A noção de rendimento amplo enquadra-se no conceito de rendimento-acrécimo patrimonial de SALDANHA SANCHES (2002), p. 217: ao contrário do rendimento fonte, em que se incluem apenas os proveitos que decorram de atividade periódica do contribuinte, o rendimento-acrécimo leva em consideração tudo aquilo que seja passível de aumentar o seu património.

Neste contexto, o n.º 1 do art. 4º do CIRC dispõe que, para os sujeitos passivos com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

líquido, pois as despesas incorridas no desenvolvimento da atividade devem ser deduzidas do lucro.<sup>5</sup>

Conforme entende Saldanha Sanches, o objetivo último desta norma é “evitar a tentação administrativa do uso dos modos mais fáceis de tributação, exceto de forma limitada, com justificação específica.”<sup>6</sup>, ou seja, sendo um direito do contribuinte a tributação de acordo com o lucro real, as correções ao resultado contabilístico são apenas as permitidas por lei.

Isto não significa que a AT está impedida de questionar os procedimentos seguidos pelo contribuinte ou de proceder a correções das suas declarações, mas sim que, quando o fizer, terá de suportar sua decisão em argumentos legalmente previstos e ter como base as contas da empresa.

Aqui cabe reforçar que este princípio tem uma importante função: guiar o legislador ordinário para o estabelecimento de um sistema fiscal que não vise apenas garantir ao Estado a obtenção de receitas fiscais, mas que procure concretizar uma justiça material. Além disso, o princípio deve orientar os intérpretes das normas, bem como aqueles sobre quem recaem as decisões administrativas e judiciais, de forma a que possam identificar eventuais desvios do objetivo de garantir que o contribuinte seja tributado na medida de sua capacidade contributiva e evitar excessos neste sentido. Cumpre destacar, contudo, que este princípio não pode servir como forma de blindar os contribuintes contra procedimentos direcionados a evitar a fraude e a elisão fiscal.

## **2.2. O lucro tributável**

Para que o princípio da capacidade contributiva encontre aplicação efetiva no âmbito da tributação do rendimento das pessoas coletivas, é necessário que estas sejam tributadas pelo seu rendimento real, o qual é apurado através da sua contabilidade, onde são confrontados os rendimentos e os gastos incorridos no desenvolvimento da atividade.

O rendimento real pode ser entendido, portanto, como os lucros efetivamente verificados pela empresa, e não aqueles que poderiam ser obtidos em

---

<sup>5</sup> PORTUGAL, António Moura. *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*. Coimbra Editora. 2004, p. 24.

<sup>6</sup> SALDANHA SANCHES (2002), p. 50/51.

situações ideais (rendimento presumido).<sup>7</sup> Este lucro efetivamente verificado é o que o CIRC define como lucro tributável, base de cálculo do IRC, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 3º do mencionado diploma. Segundo este dispositivo, o IRC incide sobre o *lucro* das entidades residentes ali referidas<sup>8</sup> desde que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

O art. 17º do CIRC, por sua vez, define que o lucro tributável das pessoas coletivas e das outras entidades referidas no art. 3º “é constituído pela soma algébrica do *resultado líquido* do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade *e eventualmente corrigidos nos termos deste Código*”.

Conforme já mencionado, o resultado líquido é aquele obtido quando da dedução das despesas incorridas (gastos e/ou perdas) aos rendimentos obtidos (proveitos e/ou ganhos) no desenvolvimento da atividade. Evidentemente o legislador não poderia permitir que todo e qualquer gasto registado na contabilidade fosse admitido como fiscalmente dedutível,<sup>9</sup> uma vez que isso poderia incentivar as empresas a efetuarem gastos apenas com o fim de reduzir sua base tributável. Uma norma que admitisse esta conduta seria contrária ao objetivo constitucional de que a tributação se dê na medida da capacidade contributiva, e é por este motivo que a norma menciona a possibilidade de ocorrerem eventuais correções nos termos do CIRC.

Este modo de abordar a dedutibilidade de gastos é chamado pela doutrina de modelo de dependência parcial, uma vez que o resultado contabilístico é considerado o ponto de partida para a determinação do lucro tributável, mas está sujeito a ajustamentos previstos na lei.<sup>10</sup> Isto é, em Portugal o apuramento do lucro tributável depende apenas em parte da contabilidade, sendo a outra componente deste resultado originada pelos ajustamentos fiscais.

---

<sup>7</sup> ASSIS, Nídia Gabriela Nogueira. *A evolução da dedutibilidade dos gastos incorridos pelas empresas: as alterações ao art. 23º do CIRC*. Tese Mestrado em Direito Financeiro e Fiscal. Faculdade de Direito. Universidade de Lisboa. 2018.

<sup>8</sup> Sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 2º do CIRC.

<sup>9</sup> Frisa-se que também nem todos os rendimentos são considerados como tributáveis. Este não é, contudo, o foco do presente trabalho.

<sup>10</sup> MASTELLONE, Pietro. *Corporate Tax and International Accounting Standards: Recent Developments in Italy*, Tax Notes International, Volume 61, N.º 3, Janeiro 2011, p. 241/242.

## **2.3. Dedutibilidade de gastos e perdas<sup>11</sup>**

### **2.3.1. Art. 23º do CIRC – Antiga Redação**

A delimitação da dedutibilidade dos gastos e perdas incorridos e suportados pelo sujeito passivo do imposto é feita através dos critérios estabelecidos pelo n.º 1 do art. 23º do CIRC, o qual fornece uma noção ampla de gasto e é um dos focos do presente estudo.

Destaca-se que o art. 23º já se encontra na sua segunda redação, uma vez que a original foi alterada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro e está em vigor desde dezembro de 2014<sup>12</sup>. A primeira versão do n.º 1 deste dispositivo dispunha que *“Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente (...)”*. Como se pode ver dois requisitos eram exigidos para que o gasto fosse considerado dedutível para efeitos fiscais: (i) deveria ser indispensável à obtenção de rendimentos ou à manutenção da fonte produtora; e (ii) tal indispensabilidade deveria ser comprovada.

#### **2.3.1.1. Indispensabilidade**

No que toca ao requisito da indispensabilidade, é possível afirmar que este aparece como um mecanismo de repressão de eventuais manipulações artificiais dos lucros como forma de elisão fiscal, que poderiam ocorrer no caso de uma liberdade de dedução de gastos incondicionada. Ocorre que, durante a vigência do normativo com a mencionada redação, muito se discutiu na doutrina e na jurisprudência, a definição do termo “indispensabilidade”, tendo em vista que a indeterminabilidade do conceito deu abertura para que a AT passasse a não aceitar a dedutibilidade de diversos gastos.

---

<sup>11</sup> Até a reforma do CIRC pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, este diploma utilizava o termo “custo” ao invés de “gasto”. Neste trabalho prezaremos pela utilização do segundo, mas o primeiro poderá ser mencionado em textos redigidos antes da reforma. Destaca-se, contudo, que, em termos práticos, as duas palavras têm o mesmo significado na presente tese.

<sup>12</sup> Procedeu à reforma da tributação das sociedades, alterando o CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro.

### 2.3.1.1.1. Doutrina sobre a indispensabilidade

Grande parte da doutrina sobre o tema parte de uma noção ampla de indispensabilidade decorrente, sobretudo, de uma interpretação da vontade do legislador. Isto porque na legislação em vigor antes da instituição do CIRC – o CCI – o preceito que delimitava a dedutibilidade dos gastos dispunha que a indispensabilidade deveria ser considerada dentro dos limites “razoáveis” pela AT<sup>13</sup>, termo bastante genérico, que dava demasiado azo ao arbítrio desta entidade.

Neste sentido, bem sublinha Saldanha Sanches:

“a substituição do conceito de razoabilidade pelo da necessidade de comprovação [da indispensabilidade] insere-se no objetivo do CIRC de determinar de forma mais densa os deveres da organização da escrita por parte das empresas e limitar a margem de decisão da administração.”<sup>14</sup>

Ou seja, o objetivo do novo código foi privilegiar a tributação do contribuinte pelo seu lucro real, refletido na contabilidade, e não deixar esta sujeita à arbitrariedade da AT.

Nesta senda, Saldanha Sanches entende que uma despesa deve ser considerada como indispensável quando efetuada no interesse coletivo da empresa, ou seja, quando o gasto for baseado em critérios de racionalidade económica conforme os objetivos estatutários no momento em que as decisões de gestão são tomadas.<sup>15</sup> Para este autor, a análise da indispensabilidade não pode, portanto, ser fundamentada em um juízo genérico de uma boa, prudente ou eficiente administração ou limitada a uma futura verificação de que a despesa incorrida efetivamente gerou proveitos.<sup>16</sup>

No mesmo sentido entende Tomás Tavares, segundo o qual todos os gastos incorridos no interesse da empresa devem ser considerados dedutíveis, acrescentando que “a liberdade de gestão pressupõe a não imiscuição da AT na gestão das sociedades, com

---

<sup>13</sup> Art. 26º do CCI: Consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício os que, dentro de limites tidos como razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, se tornou indispensável suportar para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora.

<sup>14</sup> SALDANHA SANCHES (2002), p. 284/285.

<sup>15</sup> Desde 1986 o n.º 1 do art. 6º do CSC prevê que “A capacidade da sociedade compreende os direitos e as obrigações necessários ou convenientes à prossecução do seu fim, excetuados aqueles que lhe sejam vedados por lei ou sejam inseparáveis da personalidade singular”. Assim, o conceito de indispensabilidade inscrito no art. 23º do CIRC desde 1988 deve ser interpretado em consonância com esta regra.

<sup>16</sup> SALDANHA SANCHES (2002), p. 280/281.

a preclusão de um controlo administrativo sob o mérito das concretas decisões empresariais”.<sup>17</sup>

Significa que, embora resida no conceito de indispensabilidade a problemática essencial da dedutibilidade dos gastos e perdas a questão da sua aplicabilidade não pode ser resolvida por arbitrariedades, sejam por parte da AT ou do sistema judiciário.<sup>18</sup> Isto porque cabe aos administradores da empresa o poder de decidir aquilo que se mostra como mais adequado ao prosseguimento dos interesses empresariais, uma vez que estão mais próximos da realidade enfrentada pelo negócio. Ademais, uma tal abordagem do tema implicaria a violação de dois princípios constitucionalmente protegidos - o da autonomia privada<sup>19</sup> e o da liberdade de iniciativa<sup>20</sup> - os quais apenas podem ser afastados quando se estiver perante manobras voltadas à elisão ou evasão fiscal, desde que este afastamento seja devidamente justificado.

Aqui é importante dar nota de que apesar de o art. 23º do CIRC falar em dedutibilidade dos gastos e perdas indispensáveis para a *realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*, isto não significa que um investimento eventualmente malsucedido, que não gere proveitos ou até prejudique a empresa, não possa ser considerado como dedutível. Conforme já demonstrado, basta que o gasto tenha sido incorrido em conformidade com os objetivos estatutários vigentes no momento da decisão do gestor para que seja passível de aceitação.

Neste contexto, resume bem a questão a visão de Tomás Tavares de que o objetivo do critério da indispensabilidade era evitar que encargos que não refletiam gastos reais da empresa, mas dos sócios, fossem qualificados como gastos fiscais por terem sido assim registados contabilisticamente de forma indevida.<sup>21</sup>

---

<sup>17</sup> TAVARES, Tomás Cantista, *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas – algumas reflexões ao nível dos custos*. Ciência e Técnica Fiscal, nº 396, 1999, p. 135. In: LAGOA, Daniela Gaspar. *O Regime da Dedutibilidade de custos à luz do novo art. 23º do CIRC*. Lisboa. 2015, p. 17.

<sup>18</sup> SALDANHA SANCHES (2002), p. 280/281

<sup>19</sup> “O princípio da autonomia privada tem dignidade constitucional, podendo ser inferido dos preceitos da nossa lei fundamental que consagram os princípios da igualdade (art. 13.º), da liberdade (art. 27.º, n.º 1), da propriedade (art. 62.º, n.º 1), da liberdade de trabalho (art. 53.º, n.º 3) e da liberdade de empresa (art. 85.º, n.º 1). Cremos, aliás, que se pode ler no art. 26.º da Constituição a sua afirmação expressa e não meramente implícita: o direito fundamental a uma capacidade civil que só pode ser restringida nos casos e termos previstos na lei significa que, salvo proibição legal, o sujeito pode produzir os efeitos jurídico-privados que considerar convenientes à prossecução dos seus interesses”. CORREIA, Sérvulo. *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*. Almedina. 1987, p. 438 in Tribunal da Relação de Coimbra, 03/12/2009, Processo nº 995/05.8TBFND.C1.

<sup>20</sup> N.º 1, art. 61.º, CRP: “A iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral.”

<sup>21</sup> TAVARES, Tomás Cantista, *A dedutibilidade dos custos em sede de IRC*. Revista Fisco. Janeiro 2002, p. 40.

### 2.3.1.1.2. Jurisprudência sobre a indispensabilidade

A jurisprudência acerca do tema da indispensabilidade é muito ampla. Isto porque, embora este termo tenha sido retirado do art. 23º na reforma do CIRC ocorrida em 2014, ainda hoje existem muitas discussões em juízo referentes a factos tributários ocorridos à época em que o preceito vigorava com a antiga redação. Desta forma, existe uma diversidade de acórdãos sobre a matéria proferidos nas últimas quatro décadas, pelos mais diferentes Tribunais.

Em 2004, António Moura Portugal publicou a obra *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, em que analisou as decisões mais relevantes sobre o tema proferidas até àquela altura. No que toca ao requisito da indispensabilidade do gasto, o autor verificou uma evolução no entendimento dos tribunais portugueses, passando-se de uma interpretação restritiva do conceito para uma interpretação mais ampla, em consonância com a abordagem doutrinária da questão, de forma que a jurisprudência passou a considerar que todos os gastos incorridos com a finalidade de realizar rendimentos são dedutíveis, ainda que não fossem futuramente realizados.

Entendemos que a atual posição da jurisprudência portuguesa sobre o tema, encontra-se bem evidenciada no Acórdão proferido pelo CAAD em 18 de maio de 2016 no Processo n.º 695/2015-T, em que se discutia a legalidade de um ato de liquidação procedido pela AT. Neste Acórdão este Tribunal procurou expor, de forma minuciosa, as posições doutrinárias e jurisprudenciais mais recentes.

De início, a decisão faz uma análise doutrinária que inclui Tomás Tavares e António Moura Portugal e acaba por concluir que gastos indispensáveis são aqueles relativos aos “custos incorridos no interesse da empresa, na prossecução das atividades resultantes de seu escopo societário”, bem como que este conceito não pode ser aferido “livremente a partir de um qualquer juízo subjetivo do aplicador da lei”. Conclui-se esta análise com a afirmação de que as obras mais relevantes “afastam a interpretação do conceito de indispensabilidade como significando uma necessária ligação causal entre custos e proveitos”.

Em seguida, o Acórdão passa a mencionar decisões emblemáticas sobre o tema. Começa por referir o Acórdão do CAAD proferido no Processo n.º 12/2013-T, no qual se refere que não cabe à AT “sindicar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa”, bem como que a dedutibilidade do gasto está

dependente da sua adequação “à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação infrutífera ou economicamente ruinosa”.

Outra decisão mencionada sobre o tema é o Acórdão de 6 de outubro de 2009 proferido no Processo n.º 03022/09 pelo TCA-Sul no qual se menciona que a AT não se deve imiscuir nas decisões de gestão do contribuinte assumindo como relevantes fiscalmente apenas aqueles gastos dos quais decorram, diretamente, proveitos para empresa ou que a ela se revelem convenientes.

Por fim, menciona-se o Processo n.º 1236/05 em que o STA decidiu, em 29 de março de 2016, que:

“(…) 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 inscrevam no âmbito da atividade da empresa e foram incorridos não para a sua prossecução, mas para outros interesses alheios.”

Com isto, o Acórdão do CAAD demonstra com clareza o atual posicionamento da doutrina acerca da antiga redação do n.º 1 do art. 23 do CIRC, ao concluir sua análise com a afirmação de que a atividade empresarial que gere gastos dedutíveis deve ser aquela que se traduza em operações que tenham um propósito - e não um obrigatório nexo de causalidade imediato - de obtenção de rendimento.

### **2.3.1.2. Comprovação da indispensabilidade**

Segundo a antiga redação do art. 23º, para que o gasto fosse considerado dedutível era necessário que a indispensabilidade acima descrita fosse comprovada.

O dever de comprovação obriga a empresa a estar preparada para, se necessário, fundamentar a indispensabilidade de gastos eventualmente questionados pela AT. Isto não significa que o contribuinte tem o ónus de provar que a totalidade dos seus gastos é indispensável ao prosseguimento da atividade empresarial, mas que deve fazê-lo quando assim questionado pelas autoridades. Este género de exigência seria contrário, inclusive, à presunção de veracidade das declarações do contribuinte prevista no n.º 1 do

art. 75º da LGT<sup>22</sup>, tendo em vista que o contribuinte já é obrigado a manter contabilidade organizada precisamente com o objetivo de fornecer informações fíaveis da situação económica e financeira da entidade.

Neste sentido, Saldanha Sanches destaca que nas relações jurídico-tributárias pode-se apenas falar em ónus da prova em sentido material, uma vez que impor um ónus da prova formal ao contribuinte acabaria por tornar excessivos os poderes da AT, de forma que a segurança jurídica seria sacrificada em nome de suposições. Segundo o autor, em caso de dúvida sobre a necessidade de uma certa despesa o sujeito passivo deverá “colaborar com a Administração fiscal – o que se aproxima do ónus da prova em sentido material – para fornecer elementos que ponham fim a essa dúvida”<sup>23</sup>.

Por outras palavras, António Moura Portugal concorda com o entendimento supra ao afirmar que “a invocação do ónus da prova em questões relacionadas com a necessidade do custo, não tem qualquer pertinência dado que o que está em discussão é uma questão de qualificação de um gasto”<sup>24</sup>, bem como que “faz mais sentido falar aqui num dever de motivação ou explicação acerca da congruência económica da operação”<sup>25</sup>.

Em sentido similar, o CAAD decidiu no processo nº 531.2018-T, de 5 de setembro de 2019, que “a prova da essencialidade de um gasto comprovadamente incorrido passa, não por uma demonstração microscópica da anatomia do gasto, mas antes (...) pela evidenciação de uma causa e origem empresarial”.

Desta forma, em primeiro lugar, deve a AT analisar a indispensabilidade de determinado gasto devidamente comprovado, levando em consideração o contexto empresarial à época em que foi efetuado. Se após esta análise restar dúvida acerca da indispensabilidade de alguma despesa, a AT deverá fundamentar-se num juízo de razoabilidade geral sobre a provável desconformidade da operação com o escopo societário<sup>26</sup> e requerer que o contribuinte forneça mais informações a fim de avaliar a conformidade do gasto, nos termos do princípio da colaboração previsto no n.º 1 do art. 59º da LGT. Se no final do processo de colaboração e apresentação de provas a AT não entender pela indispensabilidade do gasto, cabe a esta demonstrar a legitimidade da sua

---

<sup>22</sup> “Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”

<sup>23</sup> SALDANHA SANCHES (2002), p. 286.

<sup>24</sup> PORTUGAL (2004), p. 295.

<sup>25</sup> PORTUGAL (2004), p. 276.

<sup>26</sup> TAVARES (1999), p. 155.

atuação por meio da fundamentação do ato tributário que desconsidere os gastos, nos termos do art. 77º da LGT.

### **2.3.2. Art. 23º do CIRC – Atual Redação**

Conforme já mencionado, a Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro alterou a redação do n.º 1 do art. 23º, com o objetivo de facilitar a sua interpretação pelos operadores do Direito, bem como de mitigar a litigiosidade vinculada a esta norma.

A atual redação da norma prevê que: “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.*”. Como se pode notar, o dispositivo já não faz menção aos requisitos da indispensabilidade e da sua respetiva comprovação, mas trata de uma necessidade genérica de suporte documental das operações da empresa no n.º 3 do mesmo artigo.

Nesta nova redação o legislador parece apenas querer reforçar o dever de que todos os lançamentos contabilísticos estejam apoiados em documentos justificativos, previsto na alínea a) do n.º 2 do art. 123º do CIRC. Significa que não é a indispensabilidade do gasto em si que deve ser comprovada, como equivocadamente poderia ser interpretada a antiga versão do art. 23º, mas há uma obrigação geral de comprovar a existência do gasto, de forma que, caso venha a ser necessária a demonstração de que é dedutível, esta seja viabilizada.

No que toca à indispensabilidade em si, fica clara a mudança de perspetiva do legislador a fim de se adequar ao entendimento dominante na doutrina e na jurisprudência. De acordo com o acima referido, o requisito da indispensabilidade tornou-se uma exigência demasiado indeterminada e que poderia levar a abusos por parte da AT. O objetivo, portanto, foi firmar a interpretação de que são dedutíveis todos os gastos incorridos a fim de garantir o exercício do objeto social da empresa, bem como o desenvolvimento desta.

Esta continua a ser a mesma lógica da jurisprudência posterior à alteração do CIRC em 2014, uma vez que ainda se procura confirmar se o gasto condiz com a atividade exercida pela empresa sempre que este é questionado pela AT. Note-se, a este respeito, o Acórdão proferido pelo CAAD no Processo n.º 54/2018-T em 20 de dezembro de 2018, dispõe que:

“(…) a nova redação introduzida pela Lei n.º 2/2014, passando a consagrar como princípio geral que são dedutíveis os gastos relacionados com atividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados, reforça a ideia de que basta a conexão com a atividade empresarial, independentemente da efetiva contribuição para os rendimentos sujeitos a imposto e visa implementar um maior grau de certeza na aplicação concreta dos critérios de dedutibilidade.”.

Desta forma, pode-se concluir que, apesar do requisito da indispensabilidade ter sido excluído do CIRC pela arbitrariedade que a sua interpretação poderia originar, a jurisprudência e a doutrina sobre o tema foram de *suma importância* para que se pudesse definir, de forma concreta e positiva, a verdadeira vontade do legislador no que toca à dedutibilidade de gastos para a apuração do lucro tributável de uma empresa, ou seja, a verificação da tributação pelo lucro real e do princípio da capacidade contributiva.

Conforme já mencionado, o n.º 1 do art. 23º do CIRC tem sido geralmente utilizado pela AT em situações que, no nosso entendimento e de grande parte da jurisprudência nacional, não lhe são cabíveis, sendo que isto decorre, principalmente, de um desvirtuamento da interpretação deste dispositivo. Nesta senda, a AT tem vindo a negligenciar a aplicação de regime previsto no CIRC e nas CDT celebradas por Portugal, sobre o qual trataremos a seguir.

### 3. REGIME DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

#### 3.1. Condutas reprimíveis

Com a globalização dos mercados e o crescimento do número de transações internacionais é possível observar um aumento na sofisticação dos artifícios utilizados pelos contribuintes na busca pela redução dos encargos tributários. Tais esquemas podem ser viabilizados por atos lícitos ou ilícitos, sendo estes últimos um dos motivos pelos quais os Estados passaram a preocupar-se cada vez mais com a formulação de normas capazes de fazer frente a eventuais condutas reprimíveis.

As diversas condutas ilícitas praticáveis no âmbito fiscal podem ser divididas em duas classes: evasão e elisão fiscal. A evasão fiscal é definida no n.º 1 do art. 103º do RGIT como aquela que visa a “não liquidação, entrega ou pagamento da prestação ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias”, tais como a ocultação e a alteração de factos e valores que devem constar da escrituração fiscal ou de declarações tributárias. Por serem condutas de elevada gravidade, o mencionado artigo define-as como crimes fiscais sujeitos a sanções punitivas.

A elisão fiscal, por sua vez, é de caracterização mais complexa. Isto porque, como referido supra, ao mesmo tempo em que existem formas de burlar a lei fiscal sem propriamente transgredi-la (numa análise puramente positivista), há também maneiras admissíveis de se evitar a tributação sem violar qualquer lei, direta ou indiretamente: trata-se dos planeamentos fiscais legítimos. Ocorre que a diferença entre um planeamento fiscal legítimo e um planeamento fiscal abusivo pode separar-se por uma linha ténue, difícil de ser identificada.

Segundo Saldanha Sanches, o planeamento fiscal legítimo é aquele em que o contribuinte diminui a sua carga tributária por meio da utilização de concessões da própria lei fiscal ou pela não adoção de determinado comportamento que implicaria tributação, sem nunca ultrapassar os limites da lei<sup>27</sup>. Em contraponto, o planeamento fiscal abusivo seria aquele em que o sujeito passivo procura aproveitar-se de lacunas ou imprecisões legais não pretendidas pelo legislador, de forma a evadir-se da tributação

---

<sup>27</sup> SALDANHA SANCHES, José Luís. *Os limites do planeamento fiscal – Substância e forma no Direito Fiscal Português Comunitário e Internacional*. Coimbra Editora. 2006, p. 31/32.

objetivada quando da redação da lei<sup>28</sup>. Ou seja, a elisão fiscal é concretizada na forma de um ato ou contrato que tem como finalidade o afastamento, a desoneração ou diferimento de algum tributo, por meio de negócios atípicos, mas, numa abordagem primária, lícitos. Estes negócios, contudo, acarretam consequências distintas daquelas que seriam normalmente esperadas em transações da mesma natureza, caso a vontade original do legislador fosse atendida.

Neste contexto, o aumento do número de regiões, países ou territórios de baixa tributação cria terreno fértil para a prática de planejamentos fiscais abusivos, sendo um responsável direto pelo crescimento do volume de transações que escapam a uma tributação justa. Um comportamento elisivo comum, e que será visto com detalhe a seguir, é a utilização de preços de transferência diferentes dos preços fixados de acordo com o princípio da plena concorrência exigido nas transações entre partes relacionadas.

Como é evidente, a prática destas condutas abusivas tem como principal consequência a violação do princípio da igualdade e, por decorrência, do já visto princípio capacidade contributiva. Ora, uma vez que os impostos não são pagos por todos os contribuintes que os devem, aqueles que cumprem as suas obrigações acabam por sofrer uma maior pressão fiscal, uma vez que se tornam os responsáveis por suprir a receita estatal esperada, mas em falta.

Diante disto, os Estados têm procurado estabelecer regras que sejam capazes de reprimir e punir condutas abusivas no âmbito fiscal, de modo a, não só garantir receita, mas também evitar a sobrecarga fiscal dos contribuintes de boa-fé. Atualmente, o método mais comumente utilizado pelos Estados mais desenvolvidos no combate a comportamentos abusivos tem sido a adoção de normas antiabuso, gerais e específicas.

### **3.2. As normas antiabuso**

Como o próprio nome revela, as normas antiabuso têm como objetivo impedir os comportamentos elisivos acima explicitados, de modo a garantir o cumprimento do princípio da capacidade contributiva e a assegurar a arrecadação fiscal.

Conforme ensina Saldanha Sanches, a aplicação de uma norma antiabuso não exige que o contribuinte tenha a intenção de comportar-se abusivamente; basta que tenha como intuito a diminuição da carga fiscal evidentemente pretendida como

---

<sup>28</sup> NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso Tributário*, Vol. I. Almedina, 2017, p. 424.

arrecadável pelo legislador quando da elaboração da norma. Ou seja, não importa se o contribuinte acreditava estar a praticar um planeamento fiscal lícito; estando presente a intenção inequívoca de tributar do legislador, entende-se como abusiva a conduta do contribuinte que procura dela se evadir<sup>29</sup>.

Apesar de a vontade do contribuinte não ser relevante, é essencial a demonstração da existência do comportamento abusivo que justifique a aplicabilidade da norma antiabuso, uma vez que esta tem como principal consequência a exclusão da tutela jurídica, ou seja, o afastamento das benesses da lei utilizadas para obter a vantagem fiscal.

É importante deixar claro que, embora o objetivo das normas antiabuso passe por assegurar uma repartição justa da carga fiscal e garantir receitas públicas, a sua aplicação não está livre do controlo de legalidade que certifique o cumprimento do princípio da autonomia privada e da segurança jurídica os quais o contribuinte tem direito de ver observados. Do contrário, o abuso poderia passar para o lado da AT em relação à esfera patrimonial do sujeito passivo.

### **3.2.1. Norma Geral Antiabuso**

Uma norma geral antiabuso pretende-se aberta e de conceitos indeterminados, visto que tem como objetivo corrigir os resultados fiscais dos mais variados tipos de condutas abusivas. Com a sua aplicação, os benefícios obtidos por meio da utilização de artifícios serão desconsiderados, sendo aplicados àquele facto tributário os efeitos fiscais a que estaria sujeito em circunstâncias em que não se tenha recorrido a práticas abusivas.

A “generalidade” contida nesta norma tem razão de ser na impossibilidade de tipificação individual de todas as condutas repreensíveis que um sujeito passivo de imposto poderá praticar, bem como na necessidade de assegurar que tais condutas estejam abrangidas por alguma norma que as considere ilícita, no caso de nenhum outro dispositivo do ordenamento jurídico ser capaz de reprimi-las.

Muitos países, incluindo Portugal, contam com uma CGAA no seu sistema fiscal como forma de reação à crescente proliferação de planeamentos fiscais abusivos.

---

<sup>29</sup> SALDANHA SANCHES (2006), p. 31/32.

### 3.2.1.1. A CGAA do sistema fiscal português

A CGAA portuguesa foi inicialmente inserida em 1998<sup>30</sup> no CPT, sendo em 1999 incluída no art. 38º da LGT<sup>31</sup>, onde até hoje permanece<sup>32</sup>. A atual redação deste artigo foi dada pela transposição da Diretiva Anti-Elisão<sup>33</sup> para a lei interna<sup>34</sup> e dispõe que:

“São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

Segundo Carla Castelo Trindade e Serena Cabrita Neto, na aplicação da CGAA o mais importante é a apreciação casuística da situação em análise “em função dos valores e objetivos do ordenamento jurídico-tributário e das circunstâncias que se verificam na situação fiscal relevante”. Significa isto que a CGGA será aplicável se a opção do sujeito passivo pela prática de determinada conduta teve como única finalidade a poupança fiscal. As autoras ressaltam, contudo, que “permitir uma interpretação demasiadamente lata, sem necessidade de comprovação do elemento fraudulento, por exemplo, pode redundar numa aplicação discricionária pela AT, o que choca frontalmente com o direito subjetivo ao planeamento ou, no limite, com o direito constitucional à liberdade económica”<sup>35</sup>.

Neste contexto e na medida em que se trata de uma norma que tem potencial de intromissão no direito subjetivo ao planeamento legítimo e no direito constitucional à liberdade económica, a aplicação da CGAA portuguesa está condicionada a um

---

<sup>30</sup> Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro.

<sup>31</sup> Lei n.º 100/99, de 26 de julho.

<sup>32</sup> Houve reformulação parcial da redação original promovida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

<sup>33</sup> A Diretiva nº 2016/1164 de 12 de julho de 2016 (ATAD I) foi emendada pela Diretiva 2017/952 de 29 de maio de 2017 (ATAD II) e transposta para o ordenamento interno pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio.

<sup>34</sup> Emendou a CGAA do art. 38º da LGT para a adaptar ao conceito mais amplo de abuso tributário previsto no art. 6º da ATAD cf. ABREU, Rita Pereira. MATOS, Francisco Cabral. *Portugal implements ATAD*. *International Tax Review*. 04/07/2019.

<sup>35</sup> NETO; TRINDADE (2017), p. 432.

procedimento próprio, o qual está previsto no art. 63º do CPPT, de modo a garantir a segurança jurídica dos contribuintes<sup>36</sup>. Como bem realçam Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade “o procedimento consagrado no art. 63º do CPPT apenas regula a aplicação da CGAA consagrada no art. 38.º da LGT, não abrangendo as outras cláusulas especiais anti-abuso consagradas no sistema fiscal português.”<sup>37</sup>

Segundo o n.º 3 do referido artigo, sempre que a AT entender estar diante de uma situação que despolete a aplicação da CGAA, está obrigada a notificar o contribuinte do projeto de aplicação, o qual deve estar especialmente fundamentado com os seguintes elementos: descrição do ato abusivo; demonstração de que este tinha como objetivo principal obter uma vantagem fiscal; identificação dos atos que correspondam à substância da realidade económica com as respetivas normas de incidência aplicáveis; e, por fim, a demonstração de que o contribuinte tinha ou deveria ter conhecimento de que o ato era abusivo.

Como se pode notar, a aplicação desta norma prevê um dever de fundamentação mais extenso, sobretudo em razão de, no âmbito da CGAA, a discricionariedade da AT ser maior, motivo pelo qual é necessário dar alguma garantia ao contribuinte de que a desconsideração dos efeitos tributários do seu negócio não é infundada e de que o afastamento do princípio da liberdade contratual tem o objetivo de proteger o princípio da capacidade contributiva.

Também com o intuito de proteger o contribuinte de eventuais abusos na discricionariedade concedida à AT, os n.ºs 4 e 5 do art. 63º do CPPT concedem ao sujeito passivo um prazo maior - trinta dias -, para que exerça o direito de audição prévia de modo a expor a sua versão dos factos. Nos termos do n.º 7, após a apresentação da resposta do contribuinte, a autoridade máxima da AT irá apreciar o pedido de aplicação da CGAA com base nos elementos apresentados pelas partes e a sua decisão, devidamente fundamentada, será notificada ao contribuinte, o qual poderá apresentar os recursos cabíveis contra os atos em matéria tributária.

---

<sup>36</sup> CARVALHO, Sara Filipa da Silva. *Normas Antiabuso no contexto nacional, europeu e internacional – tendências atuais ao nível da tributação do rendimento das sociedades*. Dissertação de Mestrado. Mestrado de Direito Tributário e Fiscal. Universidade do Minho. Escola de Direito. 2016, p. 47.

<sup>37</sup> NETO; TRINDADE (2017), p. 433.

### 3.2.2. Norma Antiabuso Específica

Em razão da difícil aplicação prática da CGAA, o legislador viu-se obrigado a incluir no ordenamento jurídico normas antiabuso específicas, ou seja, relacionadas a situações nas quais se tenha percebido ser frequente a prática de comportamentos abusivos. Neste sentido, Gustavo Courinha afirma ser essencial “o diagnóstico legislativo de que há determinados abusos numa certa área de aplicação da lei e que a norma proibitiva é a única ou melhor forma de impedi-los”<sup>38</sup>.

Em regra, os comportamentos abusivos em questão costumam ser comuns no plano internacional, sendo normal que os diversos países possuam normas antiabuso similares.<sup>39</sup> Nesta senda, o preâmbulo do Decreto-Lei 37/95, de 14 de fevereiro, que inclui no ordenamento jurídico português as primeiras normas antiabuso específicas<sup>40</sup>, afirma que, no contexto do combate às práticas abusivas, inserem-se “medidas que, a nível internacional, se vêm tomando para o efeito. Este diploma acolhe na legislação portuguesa algumas delas.”.

Nas normas antiabuso específicas, portanto, procura-se combater situações de risco especificamente identificadas pelo legislador. Assim, ao contrário da CGAA, não há generalidade ou discricionariedade na aplicação da norma. Desta forma, sempre que estiver diante de situações que se enquadrem no conceito das normas específicas, o aplicador da norma deve dar primazia a estas em relação à CGAA.

Exemplo de normas especiais antiabuso no ordenamento jurídico português são aquelas previstas no regime dos preços de transferência, porque visam evitar abusos que ocorram especialmente nas transações entre entidades relacionadas.

#### 3.2.2.1. A origem do regime dos preços de transferência

Conforme mencionado no capítulo introdutório, é comum que empresas pertencentes a um mesmo grupo empresarial se relacionem através de operações comerciais para a aquisição de produtos a serem revendidos ou de insumos a serem

---

<sup>38</sup>COURINHA, Gustavo Lopes. *O artigo 23º, nº7 do CIRC, a Constituição e o Regime de Preços de Transferência das Convenções sobre a dupla tributação – Restruturação de Emprsas e limites do planeamento fiscal*. Coimbra Editora. 2009, p. 138.

<sup>39</sup> CARVALHO (2016), p. 57.

<sup>40</sup> Inclusão no CIRC de normas referentes a pagamentos ou imputação de lucros a sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado (arts. 57º-A e 57-B).

utilizados nos processos de produção; de operações financeiras, a fim de providenciar financiamentos intragrupo: ou mesmo de operações de reorganização empresarial, de modo a reestruturar o negócio. Vimos também que por serem operações que ocorrem entre sujeitos interdependentes estas podem não estar inteiramente sujeitas às condições normais de mercado, tendo em vista que os sujeitos destas transações estão “livres” para estipular o preço dos bens, serviços e direitos transferidos entre si.<sup>41</sup>

Num contexto como este, tornou-se habitual ver empresas e grupos multinacionais usarem das mencionadas relações com o fim de transferir lucros de uma empresa para outra, sendo que, geralmente, o destinatário dos montantes encontra-se estabelecido em países de tributação favorecida, sobretudo no que toca aos impostos sobre o rendimento.

A fim de impedir a arbitrariedade decorrente da mencionada situação, a comunidade internacional entendeu por bem estabelecer um princípio universal que assegurasse a plena concorrência e possibilitasse o controlo fiscal dos preços exigidos em operações comerciais, financeiras ou mesmo de reestruturação, estabelecidas entre empresas relacionadas, os chamados preços de transferência.

### **3.2.2.2. Princípio *arm's length* ou princípio da plena concorrência**

Com o objetivo de assegurar uma maior igualdade no tratamento fiscal de empresas vinculadas e independentes e, conseqüentemente, fomentar o comércio internacional, surgiram as primeiras ideias acerca de um princípio que garantisse a plena concorrência nas transações entre partes relacionadas em 1933<sup>42</sup> no âmbito da Liga das Nações, tendo sido este positivado no art. 9º da versão de 1963 da CMOCDE, onde permanece até hoje. Após a publicação de alguns relatórios sobre o tema, em 1992 o Comité de Assuntos Fiscais da OCDE instituiu um grupo de trabalho na própria organização com o fim de atualizar e consolidar os relatórios anteriores, o que resultou na publicação das Diretrizes da OCDE sobre Preços de Transferência, as quais fornecem

---

<sup>41</sup> GUIMARÃES, Júlia de Aguiar. *Rito de Passagem: a entrada do Brasil no clube dos ricos e a necessidade de adotar as diretrizes sobre preço de transferência da OCDE*. Actio Revista de Estudos Jurídicos, n. 27, vol. 2. 2017, p. 239.

<sup>42</sup> Quando o Comité Fiscal da Liga das Nações aprovou a *Draft Convention on the Allocation of Business Profits between States for the Purposes of Taxation*, que culminou no *Carroll Report*, o qual representou uma virada no entendimento sobre a alocação de lucros no contexto dos tratados cf. MIRSHAWKA (2012), p. 19/23.

orientações sobre a aplicação do princípio *arm's length* em transações transfronteiriças entre empresas associadas.

Como é possível notar, a OCDE foi bastante responsável pela difusão na comunidade internacional deste princípio que considera ser o norteador dos preços de transferência. Por estar previsto na CMOCDE, todos os Estados que optarem por utilizá-lo como base na redação de suas CDT impõem aos seus residentes um determinado padrão de preço para efeitos fiscais nas transações entre entidades relacionadas – o preço *arm's length*.

O preço *arm's length* nada mais é senão aquele comumente utilizado em operações idênticas ou semelhantes e em circunstâncias análogas, entre empresas não vinculadas.<sup>43</sup> Isto significa que, para fins fiscais, o preço levado em consideração pelas autoridades tributárias nunca será aquele estabelecido arbitrariamente pelas entidades particulares nas operações com empresas a elas vinculadas, mas sim, o preço convencionado no mercado. É por este motivo que este princípio, em português, é chamado de *princípio da plena concorrência*.

Em termos de política tributária, a escolha pelo princípio da plena concorrência é justificada pelo facto de contribuir para a igualdade tributária e para a neutralidade fiscal entre empresas associadas e independentes<sup>44</sup>. Isto significa que este princípio não é de todo contrário ao já analisado princípio da capacidade contributiva, embora a consequência da aplicação do preço *arm's length* seja a tributação da empresa sobre um rendimento presumido e não sobre o rendimento real. Isto porque esta presunção é aplicada de forma a revelar lucros que possam estar a ser transferidos de forma dissimulada nestas transações intragrupo, o que garante não só que contribuintes em situações semelhantes sejam tributados da mesma forma, evitando possíveis evasões fiscais, mas também uma alocação justa de rendimentos internacionais, permitindo que nenhum Estado se veja em desvantagem fiscal em relação a outro.

É importante notar que este princípio também está positivado na lei interna da maioria dos países, mesmo aqueles que não sejam membros da OCDE. Contudo, existe

---

<sup>43</sup> *Arm's length* significa a distância de um braço e faz referência à distância mínima que deve ser mantida entre partes relacionadas quando transacionam entre si, a fim de respeitar a livre concorrência. A aplicação deste princípio põe em prática o chamado *separate entity approach*, no qual entidades relacionadas são tratadas como se independentes fossem.

<sup>44</sup> WINTERDORFF, Jens. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Kluwer Lae International: 2010, p. 7.

alguma congruência entre a norma doméstica e internacional, de forma a assegurar certa uniformidade para além das fronteiras nacionais.

### 3.2.2.3. Controlo fiscal dos preços de transferência

O princípio da plena concorrência acima explicitado é concretizado por meio das normas que regulam os preços de transferência, presentes em tratados internacionais, como as CDT, e na legislação interna dos países, como é o caso do art. 63º do CIRC.

Embora também possa ser verificada em operações internas, a fixação de preços artificiais é mais comum nas relações internacionais intragrupo, podendo ocorrer por motivação fiscal ou não<sup>45</sup>. Contudo, em regra esta política interfere na arrecadação fiscal, porquanto poder acarretar a redução de receita, base de cálculo dos tributos incidentes sobre o rendimento. Ou seja, é uma técnica comumente utilizada como instrumento de planeamento fiscal, por meio da conjugação de diferentes regimes fiscais que acaba por resultar na maximização do ganho e na redução da tributação das entidades envolvidas na operação.

As vantagens indevidas decorrentes da utilização destes artifícios podem ser atribuídas por uma subsidiária à empresa que nela detém participações, pela sociedade-mãe à subsidiária em forma de contribuição oculta, ou a uma terceira entidade ligada por vínculo triangular, podendo-se traduzir numa despesa ou num ganho não realizado<sup>46</sup>.

Esta manipulação indevida dos lucros pode ocorrer tanto em operações de importação quanto de exportação, sejam de produtos, direitos ou serviços, inclusive financeiros.<sup>47</sup> Nas importações os sujeitos costumam fixar um preço superior ao preço de mercado, ou seja, aquele obtido através da aplicação do princípio *arm's length*. Esta superfaturação do preço faz com que a empresa registre um gasto mais elevado do que aquele que seria incorrido em condições normais de mercado, o que conseqüentemente acarreta uma maior dedução do lucro tributável e na diminuição da base de cálculo dos

---

<sup>45</sup> A motivação pode também estar vinculada a incentivos financeiros, restrições cambiais ou pressões salariais cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*, 2ª edição. Coimbra. Almedina, 2011, p. 432.

<sup>46</sup> XAVIER (2011), p. 446.

<sup>47</sup> Venda de mercadorias, cessões de marcas e patentes, acordos de contribuição para despesas de investigação e pesquisa, prestações de serviços, e juros de operações financeiras cf. XAVIER (2011), p. 447.

impostos que incidem sobre o rendimento. Nas exportações, por outro lado, procura-se fixar preços inferiores para que a receita registada na operação seja menor do que aquela que seria efetivamente recebida se houvessem sido praticados os preços de mercado, o que resulta também na redução do imposto pago pelo contribuinte.<sup>48</sup>

O controlo fiscal dos preços de transferência, portanto, é uma técnica legal destinada a impedir distorções nos preços praticados entre empresas vinculadas na transferência de bens, serviços ou direitos. Esta técnica busca identificar a fixação de preços artificiais e proceder ao seu ajustamento de forma que, para efeitos fiscais, seja considerado o preço de mercado comumente praticado em operações similares entre empresas independentes<sup>49</sup>. A finalidade última da técnica é garantir que ocorra efetiva tributação sobre os valores omitidos com a utilização de preços simulados e que esta seja afeta ao Estado onde efetivamente tenha havido criação de valor<sup>50</sup>, e não naquele que seja mais conveniente ao contribuinte.

A técnica dos preços de transferência consiste, portanto, na neutralização da variável fiscal, mediante a comparação da operação em análise com uma transação idêntica ou similar efetuada entre entidades independentes.<sup>51</sup> Tal comparação deve ser feita sempre que a AT entenda relevante, por meio da utilização de métodos de cálculo que corrijam os preços artificiais ou inadequados, para que a transação esteja em linha com os preços de mercado para efeitos fiscais.

No presente trabalho não nos ocuparemos da descrição e utilidade de cada um dos métodos sugeridos pela OCDE<sup>52</sup> ou daqueles aplicáveis em Portugal, uma vez que não se trata de análise relevante para a conclusão que aqui se pretende alcançar.

É importante frisar também que o objetivo destas regras não é proibir ou tornar ilícita a utilização de preços diferentes dos preços de mercado, mas sim regular e

---

<sup>48</sup> GUIMARÃES (2016), p. 7.

<sup>49</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 44.

<sup>50</sup> Quando o sistema moderno de CDT foi concebido, vigorava a ideia de que os impostos deveriam ser pagos onde a empresa normalmente utilizasse a infraestrutura pública de forma significativa. Com a digitalização da economia e com o BEPS, a OCDE mudou o seu paradigma, reforçando a ideia de tributar os lucros onde o “valor é criado”. Cf. BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. *Taxing Where Value is Created: What's 'User Involvement' Got to Do With It?* SSRN. Outubro, 2018.

<sup>51</sup> SILVA, Rosa Maria Ferreira. *O papel da comparabilidade na determinação dos preços de transferência*. *Revisores & Auditores*. Out./Dez. 2006, p. 40.

<sup>52</sup> Os métodos reconhecidos nas *Guidelines* da OCDE são divididos em métodos tradicionais e alternativos. Tradicionais: Método Comparável de Mercado, Método do Preço de Revenda Minorado e Método do Custo Majorado. Alternativos: Método do Fracionamento do Lucro e Método da Margem Líquida da Operação. A OCDE admite outros métodos não constantes das Diretrizes, desde que seja garantida a aplicação do princípio *arm's length*. Portugal adota os métodos sugeridos pela OCDE (alíneas a) e b) do n.º 3 do art. 63º do CIRC).

neutralizar as consequências fiscais deste tipo de transação. *A contrario*, estar-se-ia a limitar o princípio da liberdade de gestão, ato que não está compreendido nas liberdades do Estado perante o contribuinte.

#### **3.2.2.4. O regime de preços de transferência do art. 9º da CMOCDE**

Conforme já mencionado, a OCDE foi a grande responsável por difundir o princípio *arm's length* e a ideia de necessidade do controlo fiscal dos preços de transferência, tendo procedido à inclusão de uma regra com este propósito no art. 9º da CMOCDE.

O mencionado artigo dispõe no seu § 1º que de empresas associadas são aquelas em que uma participa, direta ou indiretamente, na direção, controlo ou capital da outra; ou ainda aquelas que possuam as mesmas pessoas a participar, direta ou indiretamente, na direção controlo ou capital da outra.

Em seguida, o artigo dispõe que a norma ali prevista só é aplicável quando estas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estejam ligadas por condições que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes. A aplicação da norma exige, ainda, que uma das empresas deixe de obter determinados lucros, os quais seriam auferidos caso não existissem as condições anormais acima mencionadas, de acordo com a aplicação do princípio *arm's length*.

Portanto, como bem lembra Alberto Xavier, esta norma somente será aplicável quando estejam presentes quatro requisitos essenciais: (a) o nexo de interdependência entre as entidades; (b) o elemento de estraneidade, isto é, a submissão das empresas a ordenamentos jurídicos distintos; (c) a obtenção de vantagem anormal, ou seja, operações que visem a formação de lucro na sociedade localizada em país de tributação menos onerosa<sup>53</sup>, de forma que não haja uma contrapartida objetivamente equivalente; (d) o nexo causal entre vantagem e interdependência.<sup>54</sup>

Por fim, o preceito refere a sanção cabível caso verificados estes requisitos: a possibilidade de que as autoridades tributárias incluam os montantes omitidos nos lucros da empresa que deveria ter auferido a receita, de forma que esta seja tributada em

---

<sup>53</sup> Regimes fiscais mais favoráveis em Portugal: território que consta de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças; país que não possua imposto de rendimento semelhante ao IRC; quando no país for devido imposto em montante inferior a 60% do imposto que seria devido se a entidade fosse residente em Portugal. XAVIER (2011), p. 451.

<sup>54</sup> XAVIER (2011), p. 444.

conformidade. Conforme Alberto Xavier, isto pode ser feito mediante a recusa de dedutibilidade de um gasto ou perda, ou pela inclusão de um rendimento que a empresa anormalmente tenha deixado de realizar<sup>55</sup>.

O artigo prevê ainda, no seu § 2º, que quando um Estado inclua nos lucros de uma empresa desse Estado e tribute nesta conformidade os lucros pelos quais a empresa do outro Estado foi tributada, este segundo Estado deve efetuar o ajustamento correlativo adequado. Ou seja, se há inclusão de lucro no Estado A, deve haver a exclusão correspondente a este lucro no Estado B, de forma a evitar a dupla tributação de um mesmo rendimento.<sup>56</sup>

É possível notar, portanto, que o objetivo do mencionado artigo é assegurar que situações de dupla tributação económica estejam asseguradas pela CMOCDE e também evitar a elisão fiscal.

### **3.2.2.5. Os preços de transferência na legislação portuguesa**

Conforme já explicado, Portugal é um dos países que adoptou as diretrizes da OCDE de forma a aplicar o princípio *arm's length* quando do controlo fiscal dos preços de transferência. Este princípio, atualmente, vem inscrito no n.º 1 do art. 63º do CIRC<sup>57</sup>, o qual dispõe que:

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 idênticas aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

O n.º 2 do mesmo artigo define quais são as operações que sujeitas à exigência de aplicação do princípio *arm's length*, incluindo entre elas operações comerciais (de bens, direitos ou serviços), operações financeiras e operações de

---

<sup>55</sup> XAVIER, (2011), p. 447.

<sup>56</sup> Segundo o § 6º dos comentários ao art. 9º da CMOCDE o ajustamento não é efetuado automaticamente, mas somente quando o Estado B considerar que o valor dos lucros retificados corresponde ao que haveria sido obtido se as transações seguissem o preço de mercado. Cf. OCDE, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*. Versão Condensada. Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros. 2010, p. 295/296.

<sup>57</sup> Referido princípio já constou dos arts. 57º e 58º e do mesmo diploma, o qual foi alterado pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro e pelo Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de julho. As alterações não são significativas para o presente trabalho.

reestruturação ou de reorganização empresarial, em especial quando impliquem a transferência de bens, direitos sobre intangíveis, ou compensações por danos emergentes ou lucros cessantes<sup>58</sup>.

Os n.ºs seguintes do normativo preocupam-se em definir os demais conceitos mencionados pelo n.º 1. O n.º 3 define a forma pela qual os termos e condições de mercado serão determinados, ou seja, dispõe sobre os métodos de cálculo aplicáveis.

O n.º 4, por sua vez, pretende apresentar instruções para que se possa reconhecer situações de relações especiais entre entidades. Com um conceito um pouco distinto daquele expresso no art. 9º da CMOCDE acima analisado, o preceito menciona que as relações especiais ocorrem nas circunstâncias em que uma entidade tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, apresentando um rol exemplificativo daquilo que pode ser considerado como tal. Neste rol incluem-se, por exemplo, as entidades que participam no capital uma da outra ou que tenham os mesmos titulares de capital, desde que estas participações não sejam inferiores a 20%, bem como entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais ou da administração sejam as mesmas pessoas<sup>59</sup>.

O n.º 6, por sua vez, trata da necessidade de elaboração de um dossier fiscal de preços de transferência a fim de que as entidades possam justificar os termos e condições das operações efetuadas com entidades relacionadas. Já o n.º 7 e 8 tratam das regras de apresentação e correção das declarações fiscais e contabilísticas que devem ser disponibilizadas pelo contribuinte, especificamente no que toca ao regime dos preços de transferência.

O que importa destacar, contudo, é a promulgação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro que procedeu à alteração da redação de alguns dos números já constantes do artigo, para além de ter incluído outros. Mais especificamente, a lei incluiu no n.º 9 uma autorização expressa para que a AT efetue correções na determinação do lucro tributável pelo montante correspondente ao que teria sido obtido se as operações tivessem sido efetuadas numa situação normal de mercado.

Não é que a redação anterior do artigo não autorizasse a correção do lucro tributável pelas autoridades administrativas em situações como esta. Em verdade, o n.º 11 que tratava da necessidade de ajustamento do lucro tributável da parte relacionada com quem se transaciona “quando a Direcção-Geral dos Impostos proceda a correções

---

<sup>58</sup> A reestruturação e a reorganização empresarial foram incluídas no art. pela Lei n.º 119/2019.

<sup>59</sup>As diferenças entre este dispositivo e o art. 9º da CMOCDE não são relevantes para o presente estudo.

necessárias para a determinação do lucro tributável” previa implicitamente essa possibilidade.

Ocorre que, com a menção expressa da autorização na nova redação do artigo, esta passou a gozar de mais evidência no regime nacional de preços de transferência e no sistema fiscal como um todo. A pergunta que se faz então é: esta chamada de atenção para um poder já tão evidente na prática fiscal portuguesa tem algum objetivo específico ou trata-se de uma mera opção de redação do legislador? Se for propositada, a nova redação tem o objetivo de alertar esta possibilidade para qual dos destinatários da norma: o contribuinte ou a AT? Estas questões procurarão ser respondidas no capítulo a seguir.

Convém mencionar ainda que, ocorrendo correções pela AT ao lucro tributável de uma entidade, o n.º 13 permite que haja o ajustamento correlativo na entidade relacionada. O n.º 14, por sua vez, autoriza este ajustamento quando existam alterações resultantes das CDT celebrados por Portugal.

Por fim, importa destacar que, nos termos do n.º 3 do art. 77º da LGT, as correções previstas nestes preceitos devem ser especialmente fundamentadas com a devida descrição das relações especiais; a indicação das obrigações incumpridas; a aplicação dos métodos e seus respetivos elementos de comparação devidamente justificados; e a quantificação dos respetivos efeitos.

#### **4. A PROBLEMÁTICA CORRELAÇÃO ENTRE O N.º 1 DO ART. 23º DO CIRC E O REGIME DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

Até aqui preocupámo-nos em aprofundar o entendimento de dois pontos: o n.º 1 do art. 23º do CIRC e o regime de preços de transferência - institutos centrais da discussão que inspirou o presente trabalho.

Conforme referido, o regime dos preços de transferência permite que, quando diante de operações entre partes relacionadas que não tenham sido contratadas nos termos em que o seriam numa situação normal de mercado, a AT efetue correções no lucro tributável da empresa, de forma a garantir a aplicação do princípio da plena concorrência.

Em uma ampla pesquisa jurisprudencial verificou-se, contudo, que em diversas oportunidades a AT tem entendido por bem desconsiderar a totalidade dos gastos decorrentes de transações entre partes relacionadas, fundamentando esta decisão na falta de conexão do gasto com o objetivo estatutário da empresa no momento em que as decisões de gestão foram tomadas, conforme exigido pelo n.º 1 do art. 23º do CIRC na sua antiga e nova redação. Em princípio não haveria problema com este posicionamento, contudo, este é constatado mesmo em situações em que o gasto era, de facto, resultado do exercício da atividade objeto social da empresa.

Isto significa que, em alguns casos, AT acaba por não fazer qualquer análise quanto à adequação dos preços fixados nas operações com o princípio da plena concorrência, ou seja, não subsume os factos ao art. 63º do CIRC ou ao art. 9º das CDT.

Neste contexto, os contribuintes passaram a questionar, em certos casos, a aplicação do art. 23º do CIRC aos gastos decorrentes de transações com partes relacionadas por entenderem que esta não é uma consequência da ausência de conexão do gasto com a prossecução do objeto social da empresa, mas de uma tendência da AT em evitar a aplicação do regime dos preços de transferência.

Veremos abaixo alguns exemplos de casos em que este entendimento da AT foi verificado e discutido judicialmente.

##### **4.1. Casos concretos**

A jurisprudência sobre o tema acima explicitado é bastante vasta, motivo pelo qual iremos apresentar alguns casos que analisaram a questão com maior

profundidade, a fim de demonstrar o entendimento maioritário de cada um dos tribunais competentes para tanto.

Convém frisar que, para possibilitar a análise pretendida neste trabalho, primamos pela exposição de casos em que os Tribunais reconhecessem a existência de dois pressupostos: relações entre partes relacionadas e a conexão do gasto com objeto social da empresa<sup>60</sup>.

#### **4.1.1. CAAD**

##### **4.1.1.1. Processo n.º 695/2015-T**

O primeiro caso que merece menção é aquele que consta da decisão do CAAD prolatada em 18 de maio de 2016 no processo n.º 695/2015-T, já mencionado. Neste caso a Requerente põe em questão um ato de liquidação que tem como fundamento o facto de a Requerente ter obtido financiamento bancário para poder posteriormente financiar empresas associadas. Segundo a AT, a totalidade das taxas de juros exigidas nas operações com as associadas são inferiores aos montantes que a Requerente se obrigou a pagar a título de encargos financeiros no financiamento bancário por ela obtido, motivo pelo qual entendeu que estes gastos não eram fiscalmente dedutíveis.

A desconsideração dos gastos deu-se com base na aplicação da antiga versão do n.º 1 do art. 23º do CIRC, uma vez que, no entendimento da AT, estes não seriam indispensáveis à realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora.

A Requerente procurou demonstrar nos autos que o desenvolvimento do seu objeto social também se concretiza por meio da interação que mantém com suas subsidiárias e associadas. Alega ainda que a própria AT contradiz-se, uma vez que considera não dedutíveis apenas o diferencial entre os juros suportados e auferidos, sustentando que, se a AT considerasse que os gastos com encargos financeiros não são indispensáveis à realização de rendimentos, teria desconsiderado a totalidade do custo suportado. Por fim, a Requerente questiona: se a AT entende o custo desnecessário por que centra a sua argumentação no valor dos juros cobrados? Se a AT acredita que a

---

<sup>60</sup> As exceções servirão para análise do ponto 4.3.

Requerente cobra às suas associadas juros inferiores aos que seriam devidos, não se tratará de uma questão a ser analisada no âmbito dos preços de transferência?

Após a AT contestar as alegações da Requerente com os mesmo argumentos utilizados na fundamentação da inspeção, o Tribunal acabou por decidir que não se tratava de um caso de aplicação do n.º 1 do art. 23º do CIRC, por entender que a empresa ao “financiar as participadas para que estas incrementem o seu potencial de geração de rendimentos e lucros, está a desenvolver atividade ou operações de gestão que lhe são próprias, a tomar decisões conformes ao seu interesse ou ao seu propósito empresarial.”.

O CAAD entendeu que os gastos suportados tanto induziram a obtenção de rendimentos para a requerente, que a AT corrigiu apenas o diferencial de juros e não a totalidade paga pelas associadas. Para o tribunal a lógica de correção fiscal utilizada pela AT estaria desajustada, pois “querendo-se questionar o diferencial de preços (taxas de juro) pagos e cobrados, seriam as normas de preços de transferência as que se deveriam aplicar, e não as do art. 23º do CIRC.”.

O Tribunal finaliza o julgamento com uma análise importante da situação, nos seguintes termos:

O Tribunal não desconhece que a aplicação de normas que, como as dos preços de transferência, são essencialmente anti-evasivas e cuja aplicação se funda bastante no conceito de "comparabilidade" das transações – por vezes de complexa operacionalização – pode suscitar alguma renitência no seu uso como elemento fundamentador de correções fiscais. Todavia, a lei existe para ser usada nas situações a que se deve aplicar. E, sendo certo que o conceito de comparabilidade é, por vezes, de difícil aplicabilidade, o mesmo se verifica com a utilização do conceito de "indispensabilidade" do art. 23.º do CIRC. Este último não deve ser aplicado sistematicamente como uma cláusula anti abuso; pois ele contém, antes de mais, uma condição geral a respeitar para a dedutibilidade dos gastos. Caso existam normas anti abuso que se adaptem a determinadas situações, devem, primeiramente, ser elas as ferramentas de controlo usadas pela AT.

Nesta senda o CAAD julgou procedente o pedido e declarou ilegal a inspeção em questão por padecer de erro sobre os pressupostos de direito e de facto, devido à errada interpretação e aplicação do disposto no n.º 1 do art. 23.º do CIRC.

#### 4.1.1.2. Processo nº 70/2018-T

No processo n.º 70/2018-T julgado pelo CAAD a 16 de novembro de 2018, a Requerente põe em questão um ato de liquidação que teve como fundamento o facto de a Requerente ter registado como gastos encargos financeiros de naturezas diversas e, como rendimentos financeiros, apenas juros de financiamentos. Neste sentido, a Requerente não estaria repercutindo aos clientes outros encargos bancários suportados (IS e comissão bancária), o que para a AT não seria admissível. Por este motivo, a AT não aceitou parte dos encargos financeiros suportados pela Requerente como dedutíveis para efeitos do apuramento do lucro tributável, fundamentando a sua decisão na antiga versão do n.º 1 do art. 23º do CIRC, no sentido de que não se encontraria verificado o requisito da indispensabilidade dos gastos.

A Requerente recorreu ao Tribunal por entender que a leitura que a AT fez do mencionado dispositivo seria abusiva, uma vez que não se está a contestar a natureza das operações, tão pouco sua subsunção ao objeto social, mas sim, o facto de as rubricas de gastos financeiros não serem idênticas às rubricas de rendimentos financeiros.

Neste caso, diferentemente da decisão anterior, o CAAD entendeu que a Requerente, de facto, não demonstrou existir uma relação causal de indispensabilidade entre os gastos e os rendimentos. Isto porque não ficou provado o interesse em financiar as associadas, uma vez que a Requerente financiava entidades que a dominam (avós) e que, não se tratando de empréstimo descendente, não haveria qualquer interesse próprio da credora na prestação suplementar.

Apesar desta conclusão, o Tribunal entendeu que “o caso dos autos se subsume, outrossim, no instituto dos preços de transferência, regulado do art. 63º do CIRC”, visto que a própria fundamentação da AT dá a entender que “nada corrigiria se houvesse uma repercussão total a jusante dos encargos globais com os financiamentos.”.

Para o CAAD o caso em análise preenche os requisitos de aplicação do art. 63º do CIRC, os quais são: a) existência de relações especiais; b) estabelecimento de condições divergentes das que seriam aplicadas entre entidades independentes; c) nexo causal entre a existência de relações especiais e essas condições divergentes face às de mercado concorrencial.

Neste contexto, o Tribunal seguiu a linha da decisão supramencionada no Processo nº 695/2015-T, por entender necessária a aplicação da regra do art. 63º do CIRC ao caso, julgando procedente o pedido e declarando ilegal a liquidação impugnada.

#### **4.1.1.3. Processo 625/2017-T**

No Acórdão datado de 29 de maio de 2018, relativo a este processo, discutiu-se mais uma inspeção que desconsiderou gastos de financiamento que a Requerente contraiu junto de terceiros com o fim de conceder empréstimos não remunerados à entidade participada, com base na atual versão do n.º 1 do art. 23º do CIRC.

Tal como nos acórdãos acima descritos, o CAAD reconhece que “Na verdade, a fundamentação da AT podia ter sido sustentada ao abrigo da CGAA ou nos termos da aplicação das regras sobre preços de transferência, o que, reitere-se, não aconteceu.”. Contudo, ao contrário dos demais casos, o Tribunal entendeu que, uma vez que o único fundamento legal invocado pela AT foi o art. 23.º do CIRC, é à luz deste preceito que o caso em apreço deveria ser analisado, ou seja, seria necessário verificar se os gastos preenchem os requisitos do referido dispositivo.

Nesta senda, o CAAD entendeu que não foi possível concluir que a assunção das despesas não resultou de uma genuína motivação empresarial, motivo pelo qual não se poderiam considerar indispensáveis. Assim, o Tribunal julgou improcedente o pedido de pronúncia arbitral.<sup>61</sup>

#### **4.1.2. STA**

##### **4.1.2.1. Processo 01402/17**

No Acórdão datado de 27 de junho de 2018, discutia-se um recurso contra a decisão proferida pelo TCA-Norte no Processo n.º 634/06.0BEPRT, por se considerar que o Acórdão estava em oposição com aquele exarado pelo mesmo Tribunal no âmbito do Processo n.º 341/06.3BEPRT.

O Acórdão fundamento e o Acórdão recorrido tratam da compra e venda de ações de empresas relacionadas no contexto de uma mesma operação de reorganização societária. Em ambos os casos a AT desconsiderou, com base no n.º 1 do art. 23º do CIRC, os gastos incorridos na transação das ações por entender que as operações em cadeia tinham por finalidade única justificar os gastos extraordinários nas empresas do grupo

---

<sup>61</sup> Outros processos do CAAD em que a questão foi discutida: 54/2018-T; 614/2015-T; 531/2018-T; 617/2018-T; 538/2017-T; e 744/2016-T.

que levaram a que estas tivessem resultados negativos. Ocorre que, apesar de se estar diante de casos com situações de facto idênticas e em que se discute o mesmo fundamento de direito - os arts. 23º e 58º<sup>62</sup> do CIRC - o Tribunal chegou a diferentes conclusões.

No Acórdão fundamento o Tribunal entendeu que a AT, apesar de afirmar que o contribuinte infringe o disposto no n.º 1 do art. 23º do CIRC, sustentou toda a sua argumentação no sentido de o gasto não poder ser dedutível porque as transações apenas se justificariam pelas relações especiais que ligam os intervenientes, reconhecendo que se não fosse realizado entre empresas do mesmo grupo, o gasto seria atendível. Neste sentido o STA entendeu que a AT deveria ter procedido à aplicação do regime previsto no art. 58º do CIRC e não à aplicação do conceito de indispensabilidade previsto no regime do art. 23º do CIRC, como efetivamente fez.

No Acórdão recorrido, por sua vez, o mesmo Tribunal decidiu que “O que a AT pretendeu com a referência às transações dentro do grupo, sem dinheiro, não foi para as subsumir à norma do art. 58º do CIRC (...), mas apenas esboçar o quadro geral das operações e assim demonstrar que as menos valias não podiam ser consideradas custos.”. Nesta senda, entendeu-se que a aplicação do art. 23º pela AT foi acertada, uma vez que os custos incorridos não eram indispensáveis à realização de proveitos ou à manutenção da fonte produtora.

Diante desta situação, o Tribunal acabou por dar razão à Recorrente ao afirmar que o entendimento expresso no Acórdão recorrido não se coaduna com a jurisprudência do próprio STA<sup>63</sup>. Segundo este Tribunal, o facto de a AT ter sustentado a desconsideração dos custos nas relações especiais entre as empresas, concluindo que se estas não existissem as operações seriam credíveis, faz com que fique evidente “que o que estava em causa não era a apreciação da indispensabilidade dos custos mas sim a adequação e admissibilidade de tais custos, face ao regime legal dos preços de transferência”.

Neste sentido, o STA afirmou a necessidade de se distinguir dois planos: “o da relevância dos custos em causa e seu enquadramento no conceito de indispensabilidade ligado ao art. 23º do CIRC e o da sua admissibilidade à luz do regime dos preços de transferência”. Em situações que, como no caso em apreço, o gasto se inscreva no âmbito da atividade da recorrente, não está em causa a sua indispensabilidade, mas sim a necessidade de esclarecer se tais custos, “face ao que normalmente é corrente no mercado

---

<sup>62</sup> À época do caso o art. 58º era o que dispunha sobre o regime dos preços de transferência.

<sup>63</sup> Outros processos do STA em que a questão foi discutida: 0571/13; 0432/14; e 1485/15.

perante transações equivalentes, seriam excessivos ou ficariam aquém do que é normalmente praticado”. Contudo, a AT acabou por invocar como suporte legal das liquidações impugnadas apenas o regime do n.º 1 do art. 23º do CIRC, numa situação em que não ocorra violação de tal disposição, pelo que o STA decidiu que as liquidações sindicadas padecem de erro nos pressupostos de direito.

### **4.1.3. TCA-Norte e TCA-Sul**

#### **4.1.3.1. Processos 01395/04.2 e 02235/08**

Após as decisões mencionadas na oposição de acórdãos acima referida, o TCA Norte proferiu outras decisões sobre o tema<sup>64</sup>, das quais destacamos aquela constante do Processo n.º 01395/04.2 datada de 28 de abril de 2016. Neste caso estava em discussão uma situação em que a AT desconsiderou uma menos-valia<sup>65</sup> realizada com a venda de participações sociais para outra empresa relacionada, fundamentando a sua decisão no art. 23º do CIRC, mas sob a alegação de que o “irrisório” preço de venda praticado devia-se às relações especiais entre as partes envolvidas na operação. Neste contexto o TCA Norte entendeu como evidente que aquilo que motivou a atuação da AT foi o preço desvalorizado da participação social alienada e que nestes casos a lei prevê outros mecanismos de atuação da AT, designadamente as normas dos preços de transferência e não o conceito de indispensabilidade do n.º 1 do art. 23º do CIRC.

Já o TCA Sul tem apenas uma decisão sobre o tema, a qual foi proferida no Processo n.º 02235/08 julgado a 1 de abril de 2008. Neste caso também esteve em causa uma menos valia que foi considerada pela AT como não indispensável à obtenção de rendimentos ou à manutenção da fonte produtora porque o preço de aquisição do bem haveria sido influenciado pela existência de relações de grupo entre as partes envolvidas na transação. Neste contexto, o Tribunal entendeu que deveria ter sido aplicado ao caso o regime dos preços de transferência e não o art. 23º do CIRC, uma vez que diante da existência de relações especiais a AT está sujeita ao ónus probatório previsto no n.º 3 do art. 77º da LGT.

---

<sup>64</sup> Outros processos do TCA Norte em que a questão foi discutida: 01544/06 e 01747/06.

<sup>65</sup> Convém mencionar que à época dos factos não vigorava a redação dada pelo Lei n.º 32-B/2002 ao n.º 7 do art. 23º do CIRC sobre a não dedutibilidade de gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital a entidades relacionadas. Além disto, este dispositivo já se encontra revogado, motivo pelo qual a sua análise não tem relevância para o presente trabalho.

Feita esta análise jurisprudencial, cabe agora uma reflexão acerca das consequências decorrentes desta abordagem da AT sobre determinados gastos originados de transações intragrupo.

## **4.2. Decorrências da aplicação do entendimento da AT**

### **4.2.1. Deturpação das normas antiabuso**

Do dever de tributação pelo lucro real, decorre o princípio da plena dedutibilidade dos gastos previsto no n.º 1 do art. 23º, o qual limita os casos em que estes poderão ser desconsiderados pela AT. Conforme visto, uma das oportunidades em que este princípio pode ser relativizado, é quando a AT se vê diante da possibilidade de determinada transação ter como uma das finalidades a obtenção uma vantagem fiscal não prevista pelo legislador. Isto significa que, embora aquele gasto pudesse ser considerado dedutível em condições normais, excecionalmente, em casos de suspeita de elisão fiscal, esta dedutibilidade poderá ser afastada.

É de frisar, contudo, que a desconsideração de um determinado gasto, apesar de não ser proibida, deve seguir algumas regras que garantam sua legitimidade. Assim, uma medida excecional como esta, deverá ser levada a efeito por meio do instituto legal mais adequado e da forma que menos restrinja os princípios estruturantes do sistema fiscal, de modo que seja devidamente cumprido o n.º 2 do art. 266º da CRP. Este preceito exige que os órgãos e agentes administrativos atuem com respeito ao princípio da proporcionalidade, impondo que medidas excecionais sejam limitadas ao estritamente necessário para o cumprimento da lei.

Ocorre que, conforme referido, em alguns casos, a AT tem optado por desconsiderar a totalidade dos gastos incorridos em transações entre partes relacionadas, fundamentando a sua decisão no n.º 1 do art. 23º do CIRC (na sua redação antiga ou atual), mesmo em situações em que o gasto era evidentemente conexo à atividade exercida pela empresa. O ponto comum entre os casos apresentados é que, apesar de ter fundamentado a desconsideração dos gastos na ausência denexo entre estes e a atividade prosseguida pela empresa, a AT justifica essa conclusão no facto de os preços fixados nestas transações serem inferiores ao devido por decorrerem de negócios estabelecidos entre empresas relacionadas.

Esta aplicação indistinta do art. 23º do CIRC conduz a um distanciamento do mencionado princípio da proporcionalidade e, por consequência, dos princípios da plena dedutibilidade, da tributação pelo rendimento real e da capacidade contributiva. Isto porque, de acordo com o discutido supra, existem outras normas vigentes no ordenamento jurídico português voltadas justamente para fazer frente a condutas elisivas, motivo pelo qual são especialmente estruturadas para assegurar o cumprimento dos mencionados princípios.

Como se viu, as normas antiabuso foram criadas com o objetivo de prevenir que os contribuintes usassem permissões concedidas pelas normas tributárias de forma a obter uma vantagem fiscal não pretendida pelo legislador quando da redação da lei, existindo duas categorias de cláusulas antiabuso: as gerais e as específicas. As primeiras são aplicadas quando da não existência das segundas, as quais foram criadas para regular situações específicas em que se demonstre ser frequente a prática de comportamentos abusivos.

Assim, no contexto dos casos analisados, acreditando a AT estar diante de situações de abusos decorrentes de transações intragrupo o ideal é que fizesse aplicação de uma norma antiabuso, sendo que, havendo uma norma antiabuso específica aplicável ao caso, esta deveria prevalecer sobre a norma geral.

A análise feita no segundo capítulo deste trabalho permite-nos concluir que, de facto, existe uma norma antiabuso específica perfeitamente aplicável aos casos em discussão: trata-se do art. 63º do CIRC, que regula o regime dos preços de transferência. Por ter sido redigida especificamente para barrar abusos que comumente ocorrem em transações entre partes relacionadas, esta norma contém todos os requisitos necessários para garantir que os direitos essenciais do contribuinte não sejam violados.

Como visto, o objetivo deste dispositivo é garantir que as operações realizadas entre empresas relacionadas sejam tratadas fiscalmente como seriam se fossem estabelecidas entre empresas independentes. Isto é feito por meio de uma delimitação rígida dos conceitos de entidades relacionadas, bem como pela aplicação de métodos de cálculo avançados para a apuração dos preços que devem ser utilizados como referência. A consequência da aplicação do art. 63º, portanto, é a desconsideração de qualquer gasto que não condiga com aquele que seria incorrido entre entidades não relacionadas, garantindo-se, contudo, a dedutibilidade daqueles que respeitem os preços de transferência alcançados pelos métodos comparativos. Para além disto, o referido artigo

permite que seja feito o ajustamento correlativo pela outra parte envolvida na transação, o que mitigaria o risco da ocorrência de dupla tributação.

Diante deste contexto, fica evidente que a aplicação do n.º 1 do art. 23º do CIRC aos casos apresentados é desproporcional quando comparada à aplicação do art. 63º do mesmo diploma. Este último foi criado justamente para os casos em questão e, havendo compatibilidade dos gastos com valores de mercado, admite alguma dedutibilidade, bem como o respetivo ajustamento correlativo. Por sua vez, o primeiro dispositivo implica sempre a desconsideração total dos gastos incorridos na operação considerada não indispensável ou não conexas ao objeto social da empresa, sem qualquer previsão de ajustamento correlativo. Isto significa: a aplicação do n.º 1 do art. 23º tem os efeitos da aplicação de uma CGAA sem, contudo, conceder ao contribuinte as garantias asseguradas quando da aplicação do art. 38º da LGT.

Ora, como mencionado, a aplicação da CGAA prevista no ordenamento jurídico português deve seguir um procedimento próprio, previsto no art. 63º da LGT, de modo a garantir a segurança jurídica dos contribuintes, uma vez que se trata de uma norma que tem potencial de intromissão no direito subjetivo ao planeamento legítimo e no direito constitucional à liberdade económica. Este artigo garante um dever de fundamentação mais extenso por parte da AT, bem como um prazo maior para exercício do direito de audição prévia.

Aplicar o n.º 1 do art. 23º do CIRC como se fosse uma CGAA sem garantir, contudo, a aplicação deste procedimento especial, frise-se, somente aplicável ao art. 38º da LGT, acaba por cercear o direito de defesa do contribuinte. Neste sentido, Gustavo Courinha refere que os graves efeitos de uma norma inflexível “são integralmente evitados com a CGAA, a qual, sem prejuízo da tutela dos interesses do Sujeito Ativo Estado – desconsideração dos efeitos fiscais de quaisquer transações estruturadas com vista à obtenção de uma vantagem fiscal abusiva – impõe o ónus da prova à Administração Fiscal e a demonstração do contrário pelo contribuinte.”<sup>66</sup>

De qualquer forma, convém reafirmar que, a norma mais adequada aos casos analisados seria sempre o art. 63º do CIRC, uma vez que este concede à AT uma possibilidade lata de rever e corrigir preços que não se adequem ao princípio da plena concorrência, mantendo os principais direitos do contribuinte. Contudo, a AT tem optado

---

<sup>66</sup> COURINHA (2009), p. 144/148.

por uma interpretação normativa que não encontra parâmetros em termos e direito comparado e que pode violar acordos internacionais, como veremos a seguir.

#### **4.2.2. Conflito com o regime internacional dos preços de transferência**

De acordo com o n.º 2 do art. 8º da CRP, as normas constantes de convenções internacionais celebradas e ratificadas por Portugal vigoram na ordem interna desde a sua publicação, ou seja, não é necessária qualquer transformação da norma para que esta seja válida no direito interno.

Deste mesmo preceito decorre a noção de que o direito convencional internacional tem grau hierárquico superior ao da lei ordinária no ordenamento jurídico português, uma vez que, para que a lei vigore na ordem interna como requer o n.º 2, nenhuma lei ordinária posterior a poderá revogar.<sup>67</sup> Além disso, o art. 27º da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados dispõe que “nenhuma parte contratante pode invocar as disposições do seu direito interno para justificar o incumprimento de um tratado.”

Isto significa que, quando diante de situação da fixação de preços artificiais entre uma empresa portuguesa e uma empresa residente em país com o qual Portugal tenha celebrado uma CDT, o disposto no direito interno sobre preços de transferência só poderá ser aplicado na medida em que não contrarie aquilo disposto no Tratado. Neste sentido, Gustavo Courinha afirma que “o regime fiscal interno de um Estado celebrante de uma CDT tem que se guiar pelo regime internacional, com o qual se deve, a cada momento, conformar.”<sup>68</sup>

Desta forma, sendo os tratados internacionais hierarquicamente superiores à legislação interna, a aplicação do art. 63º aos casos de transações entre partes relacionadas residentes em diferentes Estados contratantes de uma CDT, está limitada aos preceitos fixados do art. 9º desta Convenção. Ora, se o próprio artigo referente ao regime dos preços de transferência deve ceder lugar à norma do tratado internacional, o que dizer do art. 23º do CIRC, que não foi elaborado com o propósito de reger estas situações especiais.

Como se viu, a aplicação do art. 23º do CIRC implica a impossibilidade de o contribuinte demonstrar que os preços utilizados na transação com parte relacionada

---

<sup>67</sup> AZEVEDO SOARES. *Lições de Direito Internacional Público*. Coimbra Editora. 1998, p. 99/100 In XAVIER (2011), p. 119.

<sup>68</sup> COURINHA (2009), p. 161.

respeitam o princípio da plena concorrência e tem, quase sempre, como consequência a desconsideração de todos os gastos incorridos na operação. Torna-se evidente que este dispositivo não se coaduna com o fim útil do art. 9º das CDT, pois a sua aplicação equivaleria a “preterição das obrigações emanadas pelo princípio *at arm's length*, previsto naqueles instrumentos de Direito Internacional Público, em favor do interesse do Estado Português na arrecadação e alocação da receita em seu exclusivo favor”<sup>69</sup>.

Assim, a aplicação do n.º 1 do art. 23º do CIRC aos casos em que deveria ter sido aplicado o regime de preços de transferência, por tratar-se de uma situação incluída no âmbito de uma CDT, acarreta a violação do n.º 2 do art. 8ª da CRP, bem como do art. 27º da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados. As implicações destas violações, seriam não só a ilegalidade, mas também a inconstitucionalidade das liquidações adicionais procedidas pela AT nestes termos. Importa frisar que a norma prevista no art. 23º do CIRC, em si, não é inconstitucional – o que viola a CRP é a interpretação e consequente aplicação equivocada que a AT tem feito deste dispositivo em detrimento da subsunção ao regime de preços de transferência, o qual respeita os princípios previstos nas CDT baseados na CMOCDE.

Para além disso, se a outra parte contratante da CDT tiver conhecimento de que a AT não tem cumprido o celebrado no art. 9º da CDT em relação aos seus residentes, poderá arguir que Portugal está a incorrer numa “violação substancial do Tratado e, por consequência, suspender ou pôr fim ao mesmo, pela regra do art. 60º da Convenção de Viena”.<sup>70</sup>

Como se pode ver, portanto, a aplicação do n.º 1 do art. 23º do CIRC em situações em que seria aplicável o regime dos preços de transferência pode ser desvantajosa não só para o contribuinte, como para a própria AT, que corre o risco de incorrer em ilegalidades e inconstitucionalidades e ver o seu ato tributário revogado.

É importante destacar que, caso o Tribunal entenda pela revogação do ato tributário e, no trâmite do processo, não tenha sido determinada a suspensão da cobrança da dívida, o prazo de prescrição não será suspenso e a AT poderá não ter a oportunidade de proceder à liquidação adicional de forma correta, perdendo, assim, receitas.<sup>71</sup>

---

<sup>69</sup> COURINHA (2009), p. 172.

<sup>70</sup> COURINHA (2009), p. 176.

<sup>71</sup> Segundo a alínea b) do n.º 4 do art. 49º da LGT o prazo de prescrição legal suspende-se enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, *quando determinem a suspensão da cobrança da dívida*,

Contudo, coloca-se a seguinte questão: será a aplicação do n.º 1 do art. 23º do CIRC aos gastos incorridos em transações entre partes relacionadas sempre inconstitucional ou ilegal? Sobre este assunto trataremos a seguir.

#### **4.2.3. Arts. 23º e 63º do CIRC: aplicabilidade sucessiva ou exclusiva?**

A análise da jurisprudência do CAAD levanta questões que entendemos ser relevante registrar. As três decisões apresentadas chegaram a conclusões diferentes no sentido de a aplicabilidade do art. 63ª ser sucessiva à do n.º 1 do art. 23º ou não. A questão que se coloca é: deve-se sempre verificar se os preços praticados cumpriram com o princípio da plena concorrência previsto no art. 63º do CIRC ou, se de facto eles originarem um gasto não conexo com o objeto social da empresa, poderá ser dispensada esta análise e partir diretamente para a desconsideração destas despesas com base no n.º 1 do art. 23º do mesmo Código?

Como se viu acima, no Processo nº 70/2018-T o CAAD chegou-se à conclusão de que os gastos incorridos pela Requerente de facto não eram indispensáveis nos termos da antiga redação do n.º 1 do art. 23º do CIRC, mas nem por isso procedeu à desconsideração destes valores. De acordo com o Tribunal, o facto de se estar diante de uma transação entre partes relacionadas faz com que automaticamente deva ser acionado o regime dos preços de transferência. Isto é, entendeu-se que os preços fixados pelas partes devem ser avaliados nos termos do princípio *arm's length* e aqueles valores que excederem o que seria estabelecido entre partes independentes não podem ser considerados como dedutíveis. Desta forma, decidiu-se pela revogação do ato de liquidação impugnado, por aplicação equivocada do n.º 1 do art. 23º do CIRC em caso que exigia a aplicação do art. 63º do mesmo diploma.

Já no Processo 625/2017-T, o mesmo Tribunal decidiu, mais uma vez, que os gastos incorridos nas transações com partes relacionadas não poderiam ser considerados como indispensáveis, nos termos da antiga redação do art. 23º do CIRC. Contudo, desta vez o CAAD não determinou a revogação do ato tributário praticado pela AT, mas reconheceu a sua validade, pois de facto os gastos não seriam dedutíveis. Segundo a decisão, a AT até poderia ter optado pela aplicação do art. 63º do CIRC ou mesmo da CGAA prevista no art. 38º da LGT, contudo, uma vez que não foi este o caso, o Tribunal só estaria autorizado a analisar a legalidade da aplicação do n.º 1 do art. 23º do CIRC ao caso.

Como se pode ver o conflito entre estas decisões gera insegurança jurídica, tanto para o contribuinte como para a própria AT. Afinal, o art. 63º do CIRC deve ser sempre aplicado mesmo quando o gasto não seja indispensável, ignorando-se o previsto no n.º 1 do art. 23º do mesmo diploma? Ou ainda, pode a AT optar entre aplicar art. 23º e o art. 63º do CIRC, significando que, em alguns casos, o gasto poderá ser totalmente desconsiderado e, em outros, ainda que semelhantes, só será desconsiderado o gasto que não condiga com o preço *arm's length*? Deve haver uma relação de subsidiariedade, sucessividade ou alternatividade entre os mencionados artigos? Até ao fim da elaboração deste trabalho a jurisprudência continuava a não dar resposta para estas questões, sendo premente a necessidade de uniformização deste ponto a fim de sanar a insegurança jurídica a que dá origem.

No nosso entendimento, a resposta ideal para estas questões estaria em uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico português, uma vez que se pressupõe que este, visto em conjunto, traduz-se num sistema único e livre de incompatibilidades. Assim, atribui-se significado aos seus preceitos a medida em que estes sejam coerentes com o todo em análise, e não por meio da interpretação isolada, o que evita a ocorrência de contradições entre normas de mesma ou superior hierarquia, bem como destas com os princípios gerais de direito<sup>72</sup>.

Neste contexto, seria necessário primeiro verificar se o gasto é ou não indispensável ou conexo com a atividade empresarial, nos termos do n.º 1 do art. 23º, seja na sua antiga ou nova redação. Ficando devida e extensamente comprovado que não há relação entre o gasto e a atividade exercida pela entidade, este não deverá ser considerado como dedutível do lucro tributável do contribuinte, ainda que decorra de uma transação estabelecida com parte relacionada.

A aplicação direta do art. 63º do CIRC a gastos que não seriam considerados como dedutíveis nos termos do n.º 1 do art. 23º estaria, em verdade, a afastar a concretização do princípio da plena concorrência. Isto porque, caso se verificasse o mesmo gasto, mas numa transação entre entidades independentes, este sempre seria desconsiderado na sua totalidade por não ser indispensável nos termos do n. 1 do art. 23º. Assim, não é admissível que eventualmente parte de um gasto seja admitido apenas por cumprir as condições de mercado, quando numa verdadeira situação de independência esta parte não seria aceite.

---

<sup>72</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 183.

Desta forma, a aplicabilidade do art. 63º do CIRC seria sempre sucessiva à do n.º 1 do art. 23º do mesmo diploma, seja na sua antiga ou nova redação. Assim, sendo o gasto admissível nos termos do n.º 1 do art. 23º, verifica-se se a transação respeitou o princípio da plena concorrência, bem como se, para fins fiscais, o gasto deverá ser mantido na sua totalidade ou em parte. Por outro lado, caso o gasto não passe pelo crivo do n.º 1 do art. 23º, deve ser desconsiderada sua dedutibilidade e não é necessária a verificação do cumprimento dos requisitos do art. 63º do CIRC.

Aqui convém lembrar que, tanto no que toca à antiga quanto a nova redação do n.º 1 do art. 23º do CIRC, a doutrina e a jurisprudência firmaram entendimento de que o gasto “indispensável para a realização de proveitos sujeitos a imposto” ou incorridos “para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC” são todos aqueles que tenham conexão com o a atividade inscrita no objeto social da entidade. Isto significa que mesmo gastos incorridos em projetos que geraram apenas prejuízos ou que tiverem pouco retorno serão considerados dedutíveis, desde que, quando incorridos, implicassem o desenvolvimento da atividade exercida pela empresa e deles se esperasse a obtenção de rendimentos, ou seja, desde que verificada a substância económica da operação.

Apesar destas orientações, a análise supra demonstrou que, em alguns casos, a AT não tem aplicado o n. 1 do art. 23º somente às situações em que o gasto não é comprovadamente não conexo à atividade exercida. Em verdade, esta entidade tem utilizado este preceito legal como forma de justificar a desconsideração da totalidade de um gasto quando, ao caso em concreto, seria aplicável a sua correção nos termos do regime dos preços de transferência.

Diante desta situação entendemos que medidas, tanto legislativas quanto jurisprudenciais, devem ser tomadas a fim de que esta tendência da AT, a qual consideramos eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade, seja corrigida.

### **4.3. Motivações da abordagem da AT**

Para que possamos mencionar as possíveis formas de mitigar esta aplicação equivocada do n.º 1 do art. 23º do CIRC por parte da AT, convém analisar as motivações desta entidade para seguir a referida tendência.

Conforme já mencionado acima, a aplicação dos métodos de cálculo dos preços de transferência para alcançar o preço de mercado, nos termos do art. 63º do CIRC e das Diretrizes da OCDE, é bastante complexa. Isto porque a norma exige uma

homogeneidade das estruturas de mercado que em muitos casos é difícil encontrar em circunstâncias de livre concorrência ou que, na realidade, não existe. Na prática, com frequência os agentes deparam-se com a dificuldade de obter elementos comparativos das condições “normais” de mercado exigidos na aplicação dos diferentes métodos de cálculo passíveis de utilização no regime de preços de transferência português, o que dificulta e muito a possibilidade de alcançar um preço ou margem de rentabilidade que seriam aplicáveis em situação semelhante, mas entre entidades independentes.

Toda esta complexidade acaba por dificultar também o cumprimento do já mencionado extensivo dever de fundamentação exigido pelo art. n.º 3 do art. 77º da LGT para os casos em questão. Este contexto faz com que os relatórios de inspeção referentes a situações de aplicação do regime de preços de transferência careçam de maior volume de trabalho do que o requerido para a aplicação de outras normas, exigindo um tempo significativo das equipas que se dedicam a essa tarefa.

Uma tal complexidade exige que a AT conte não só com recursos humanos capacitados para proceder às análises necessárias, mas também suficientes para tanto – ou seja, devem existir profissionais habilitados e com disponibilidade de tempo para a aplicação devida das condições exigidas pelo regime dos preços de transferência. A consequência desses requisitos é, por evidente, um aumento do gasto com o pessoal necessário para o perfeito funcionamento da máquina administrativa.

De acordo com o Plano de Atividades 2020 da AT, publicado em 25 de maio de 2020, dos seus 11.625 trabalhadores, a AT conta com apenas 99 técnicos economistas e 16 técnicos juristas. O mesmo documento demonstra que em 31 de dezembro de 2019 o total de 64,47% dos trabalhadores tinha idade igual ou superior ao intervalo de 50 a 59 anos. Em contrapartida, existem apenas 12 trabalhadores com idade inferior a 30 anos. A própria AT admite neste plano que “Para assegurar a prossecução do funcionamento dos serviços com níveis de eficácia e qualidade pretendidos, era desejável (...) um aumento do número de trabalhadores no mapa de pessoal da AT”, concluindo que isto não foi possível “face às limitações existentes no recrutamento de novos meios humanos”.<sup>73</sup>

Diante disso, é possível concluir que a AT portuguesa conta com recursos humanos limitados, o que muito provavelmente faz com que o número de profissionais disponíveis para fazer análises de mercado e aplicar métodos comparativos não seja o

---

<sup>73</sup> Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças. *Plano de Atividades 2020*. Aprovado pelo Despacho n.º 204/2020-XXII, em 25 de maio de 2020.

suficiente para que se dê vazão ao número de inspeções procedidas por este órgão. Para além disso, há um evidente envelhecimento dos trabalhadores desta entidade, sendo provável, ainda, que não sejam frequentes formações profissionais a fim de os capacitar para lidar com questões de alta complexidade.

Todas essas condições podem ser motivadoras do posicionamento da AT de, frequentemente, aplicar o n. 1º do art. 23º do CIRC (na sua antiga ou atual redação) de forma indistinta, ainda que seja evidente a necessidade de aplicação do regime dos preços de transferência. Para além de garantir mais receitas fiscais, esta conduta evita um esforço quase sobre-humano exigido dos profissionais da AT quando diante de transações entre partes relacionadas.

Aplicando-se o n.º 1 do art. 23º não existe a necessidade de pesquisa por comparáveis de mercado, da aplicação de métodos complexos ou da fundamentação extensiva exigida pelo n.º 3 do art. 77º da LGT. Inclusive, a jurisprudência é unânime no sentido de que, quando a AT entenda pela não indispensabilidade de um gasto nos termos do n.º 1 do art. 23º, cabe ao contribuinte o ónus de provar o contrário<sup>74</sup>.

Ocorre que esta interpretação e aplicação do n. 1º do art. 23.º por parte da AT não se trata de mera concretização do princípio da praticabilidade, permitida aos órgãos públicos em determinados casos, mas de uma abordagem evidentemente ilegal e inconstitucional, de acordo com o acima referido.

#### **4.4. Possíveis formas de mitigar a aplicação equivocada do n.º 1 do art. 23º do CIRC por parte da AT**

Para além do reforço nos recursos humanos da AT, extremamente necessário, como acima demonstrado, outras medidas podem ser adotadas como forma de mitigar a aplicação equivocada do n.º 1 do art. 23º do CIRC por parte da AT.

Tendo em vista que esta aplicação já foi verificada em muitas situações, o ideal seria que fossem feitas mudanças na perspetiva legislativa, a fim de que qualquer dúvida na aplicação do n.º 1 do art. 23º ou do art. 63.º do CIRC pudessem ser sanadas de imediato.

Poderia ser adicionado, por exemplo, um número ao art. 23.º que deixasse claro que um gasto é considerado como incorrido “para obter ou garantir os rendimentos

---

<sup>74</sup> Vide STA, Processos n.º 0432/12 e 1236/05.

sujeitos a IRC” quando efetuado no interesse da empresa, isto é, quando esteja em conformidade com os seus objetivos estatutários. Assim, as margens de interpretação deste conceito seriam reduzidas, aumentando as probabilidades de que esta fosse desvirtuada.

Para além disso, há uma necessidade premente de uniformização da jurisprudência sobre o tema, sobretudo no âmbito do STA, de forma a que esta tenha influência significativa para além dos casos em concreto individualmente considerados, e inspire maior segurança jurídica na aplicação dos preceitos em questão. A uniformização serviria especialmente para deixar clara a correlação entre a aplicabilidade do n.º 1 do art. 23 e do art. 63.º do CIRC: trata-se de aplicação sucessiva ou exclusiva?

Uma vez uniformizada a jurisprudência neste ponto, seria interessante um aditamento da norma, de forma a que ficasse clara a sucessividade ou não do art. 63º em relação ao n.º 1 do art, 23º, bem como uma forma de punição quando o segundo fosse aplicado de maneira equivocada pela AT, conforme verificámos.

Nota-se também a ausência de discussão na jurisprudência acerca da aplicabilidade das regras previstas nas CDT celebrados por Portugal aos casos de transações entre entidades relacionadas. Ainda que tais normas não tenham sido alegadas pelas partes, por serem de essencial aplicação, poderiam ter sido suscitadas pelos próprios julgadores, uma vez que o n.º 3 do art. 5º do CPC prevê que o juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito<sup>75</sup>. Desta forma, seria relevante que os Tribunais passassem a ter esta questão em consideração, destacando-se que poderá ainda ser matéria de recurso em casos em que estes ainda sejam cabíveis.

Nos termos do art. 25º das CDT celebradas nos termos da CMOCDE, é possível ainda que uma pessoa que se veja numa situação de aplicação equivocada do n.º 1 do artigo 23 quando seria o caso de aplicação do regime dos preços de transferência no âmbito de uma CDT, recorra a entidade competente dentro de três anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com a CDT celebrada, para abertura de Procedimento Amigável a fim de resolver a questão. A entidade competente em Portugal é a própria AT que, através de procedimento específico, procura, quando aceite o pedido, resolver a questão por si só ou por meio de acordo com

---

<sup>75</sup> Nos termos da alínea e) do CPPT o CPC é de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos.

a autoridade competente do outro Estado afetado, de forma a evitar a tributação não conforme com a CDT<sup>76</sup>.

Por fim, também seria importante que a própria AT tratasse sobre a questão por meio de instrução administrativa, tal como um ofício ou circular. Dessa forma poderia ser esclarecida e uniformizada a forma de atuação da AT em situações que envolvessem tanto a análise do n.º 1 do art. 23º quanto o regime dos preços de transferência, evitando práticas discrepantes entre agentes da mesma instituição.

---

<sup>76</sup> Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças. *Guia Prático – Procedimentos Amigáveis*. Dezembro de 2017.

## 5. CONCLUSÃO

Conforme visto, os dois capítulos iniciais foram essenciais para que se pudesse entender o problema que o presente trabalho pretende evidenciar: a existência de uma correlação problemática entre o n.º 1 do art. 23º do CIRC e o regime dos preços de transferência constante do sistema fiscal português.

No primeiro capítulo, analisámos a hipótese de incidência de do n.º 1 do art. 23º do CIRC e vimos que, apesar de já ter havido uma interpretação mais restritiva do dispositivo na sua antiga redação, o atual posicionamento da doutrina e da jurisprudência é de que um gasto é considerado indispensável quando em conformidade com os objetivos estatutários no momento das decisões de gestão, independentemente da efetiva contribuição para a produção de rendimentos sujeitos a impostos. Ficou também demonstrado que esta perspetiva se manteve como forma de interpretação da nova versão do n.º 1 do art. 23 do CIRC.

O segundo capítulo, por sua vez, dedicou-se à análise do regime dos preços de transferência. Iniciámos o estudo pela apresentação das normas antiabuso e vimos que a CGAA prevista no art. 38º da LGT, é a única norma geral antiabuso do sistema fiscal português, tendo a sua aplicação de seguir um procedimento específico de modo a garantir a segurança jurídica dos contribuintes em razão da generalidade do preceito.

Em seguida, tratamos das normas antiabuso específicas aplicáveis às transações entre partes relacionadas: aquelas constantes do regime dos preços de transferência, previsto no ordenamento jurídico português tanto no art. 63º do CIRC como no artigo 9º das CDT celebradas com base na CMOCDE. Estas normas visam identificar a fixação de preços artificiais e proceder ao seu ajustamento de forma que, para efeitos fiscais, seja considerado o preço de mercado comumente praticado em operações similares entre empresas independentes. A finalidade última é garantir que a tributação ocorra sobre os valores omitidos com a utilização de preços simulados e que esta seja afeta ao Estado onde efetivamente tenha havido criação de valor.

Ao final do capítulo, concluímos que, quando diante de situação em que haja uma norma antiabuso específica aplicável, esta deve ter sempre prioridade perante a aplicação da CGAA.

No terceiro capítulo, procurámos demonstrar o problema envolvendo os preceitos legais supramencionados, por meio da apresentação de casos em que a AT decidiu desconsiderar a totalidade dos gastos decorrentes de transações com partes

relacionadas, fundamentando esta decisão no n.º 1 do art. 23º do CIRC na sua antiga e nova redação. Ocorre que este entendimento foi aplicado mesmo em situações em que ficou comprovado que o gasto era resultado do exercício da atividade objeto social da empresa, sendo o ponto comum entre os casos apresentados o facto de a AT justificar que o gasto não cumpria este requisito pelo facto de os preços fixados nestas transações serem inferiores ao devido por decorrerem de negócios estabelecidos entre empresas relacionadas.

Ficou demonstrado que esta abordagem do n.º 1 do art. 23º faz com que a aplicação da norma tenha os mesmos efeitos da aplicação de uma CGAA sem, contudo, conceder ao contribuinte as garantias asseguradas quando da aplicação do art. 38º da LGT, como é o caso do procedimento especial de aplicação previsto no art. 63º do CPPT. Para além disso, existindo normas antiabuso específicas aplicáveis ao caso, como o regime dos preços de transferência, esta deveria ter sido a via eleita para a análise da dedutibilidade dos gastos.

Vimos também que a aplicação do n.º 1 do art. 23º do CIRC em situações abrangidas por uma CDT que conta com normas próprias sobre preços de transferência revela-se ilegal e inconstitucional, uma vez que os tratados internacionais têm hierarquia superior à da lei interna.

Analisámos ainda a inexistência de uma uniformização de entendimento sobre a aplicabilidade do art. 63º ser sucessiva ou exclusiva em relação ao n.º 1 do art. 23º. Expusemos que, no nosso entendimento, para que o princípio da plena concorrência seja concretizado, a aplicação do art. 63º do CIRC deve ser sucessiva à do n.º 1 do art. 23º. Assim, sendo o gasto admissível nos termos do n.º 1 do art. 23º, verifica-se se a transação respeitou o princípio da plena concorrência. Por outro lado, caso o gasto não passe pelo crivo do n.º 1 do art. 23º, deve ser logo desconsiderada sua dedutibilidade, não sendo necessária a verificação do cumprimento dos requisitos do art. 63º do CIRC.

Para que esta correlação funcione devidamente é necessário que a AT mude a sua abordagem restritiva na análise dos gastos sob a ótica do n.º 1 do art. 23º. Esta mudança depende, contudo, de transformações na estrutura desta entidade. Isto porque, conforme ficou demonstrado, a aplicação dos métodos de cálculo dos preços de transferência para alcançar o preço de mercado é bastante complexa, bem como é muito extensivo dever de fundamentação exigido pelo art. n.º 3 do art. 77º da LGT para os casos em questão, o que exige recursos humanos suficientes e capazes de cumprir com todos os requisitos legais.

Ocorre que, como vimos a AT portuguesa conta com recursos humanos limitados e envelhecidos, o que muito provavelmente faz com que o número de profissionais disponíveis para fazer análises de mercado e aplicar métodos comparativos não seja o suficiente para que se dê vazão ao número de inspeções realizadas por este órgão e leve com que a entidade opte por aplicar o n.º 1 do art. 23º numa abordagem mais restritiva. Assim, um reforço nos recursos humanos desta entidade poderia ser o início da solução do problema.

Para além disso, existem outras medidas para mitigar a aplicação equivocada do n.º 1 do art. 23º por parte da AT, tais como a inclusão de um número ao art. 23.º que deixasse clara a interpretação da possibilidade de dedução do gasto quando este esteja em conformidade com objetivos estatutários da empresa; a uniformização da jurisprudência sobre o tema, sobretudo para esclarecer correlação de sucessividade ou não entre a aplicabilidade do n.º 1 do art. 23 e do art. 63.º do CIRC e o aditamento da norma neste sentido; a discussão sobre aplicabilidade das regras previstas nas CDT celebradas por Portugal nos casos de transações entre entidades relacionadas, ainda que tais normas não tenham sido alegadas pelas partes; e o esclarecimento da questão por meio de instrução administrativa da própria AT.

## 6. BIBLIOGRAFIA

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. Ministério das Finanças. *Guia Prático – Procedimentos Amigáveis*. Dezembro de 2017. Disponível em: <[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tri-butacao/Documents/Procedimento\\_Amigavel\\_Guia\\_Pratico.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tri-butacao/Documents/Procedimento_Amigavel_Guia_Pratico.pdf)>. Acesso em: 27 jun. 2020.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. Ministério das Finanças. *Plano de Atividades 2020*. Aprovado pelo Despacho n.º 204/2020-XXII, em 25 de maio de 2020. Disponível em <[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Instrumentos\\_Gestao/Plano\\_atividades/Documents/PA\\_AT\\_2020.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Instrumentos_Gestao/Plano_atividades/Documents/PA_AT_2020.pdf)>. Acesso em: 27 jun. 2020.

ABREU, Rita Pereira; MATOS, Francisco Cabral. *Portugal implements ATAD*. *International Tax Review*. Julho, 2019. Disponível em <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1g41qpd1bs5x3/portugal-implements-atad>>. Acesso em: 27 jun. 2020.

ASSIS, Nídia Gabriela Nogueira. *A evolução da dedutibilidade dos gastos incorridos pelas empresas: as alterações ao art. 23º do CIRC*. Tese Mestrado em Direito Financeiro e Fiscal. Faculdade de Direito. Universidade de Lisboa. 2018. Disponível em <[https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/38180/1/ulfd136582\\_tese.pdf](https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/38180/1/ulfd136582_tese.pdf)>. Acesso em: 27 jun. 2020.

AZEVEDO SOARES. *Lições de Direito Internacional Público*. Coimbra Editora. 1998.

BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. *Taxing Where Value is Created: What's 'User Involvement' Got to Do With It?* SSRN. Outubro, 2018. Disponível em <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3258387](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3258387)>. Acesso em: 27 jun. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Sara Filipa da Silva. *Normas Antiabuso no contexto nacional, europeu e internacional – tendências atuais ao nível da tributação do rendimento das sociedades*. Dissertação de Mestrado. Mestrado de Direito Tributário e Fiscal. Universidade do Minho. Escola de Direito. 2016. Disponível em <<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/44451/1/Sara%20Filipa%20da%20Silva%20Carvalho.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2020.

CORREIA, Sérvulo. *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*. Almedina. 1987.

COURINHA, Gustavo. *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua compreensão*. 2009. Almedina.

COURINHA, Gustavo Lopes. *O artigo 23º, n.º 7 do CIRC, a Constituição e o Regime de Preços de Transferência das Convenções sobre a dupla tributação – Reestruturação de Empresas e limites do planeamento fiscal*. Coimbra Editora. 2009.

FERNANDES, Catarina da Quina. *A regra geral anti-abuso da Diretiva Anti-Elisão Fiscal e a posição do Tribunal de Justiça da UE em matéria de abuso*. Tese Mestrado em Direito Fiscal. Escola de Direito de Lisboa. Universidade Católica Portuguesa. 2017. Disponível em < <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/24088?mode=full>>. Acesso em: 27 jun. 2020.

GUIMARÃES, Júlia de Aguiar. *Rito de Passagem: a entrada do Brasil no clube dos ricos e a necessidade de adotar as diretrizes sobre preço de transferência da OCDE*. Actio Revista de Estudos Jurídicos, n. 27, vol. 2. 2017. Disponível em < <http://www.actiorevista.com.br/index.php/actiorevista/article/view/80>>. Acesso em: 27 jun. 2020.

LAGOA, Daniela Gaspar. *O Regime da Dedutibilidade de custos à luz do novo art. 23º do CIRC*. Lisboa. 2015. Disponível em < [https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/18829/1/Pdf\\_ADedutibilidadeCustosA%20LuzdoNovo23.pdf](https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/18829/1/Pdf_ADedutibilidadeCustosA%20LuzdoNovo23.pdf)>. Acesso em: 27 jun. 2020.

MASTELLONE, Pietro. *Corporate Tax and International Accounting Standards: Recent Developments in Italy*, Tax Notes International, Volume 61, N.º 3, Janeiro 2011.

MEIRELLES, Ricardo José. *O princípio da capacidade contributiva*. Revista de Informação Legislativa. Ano 34. Nº 38. Brasília. Outubro/Dezembro, 1997, pg. 334. Disponível em <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6&isAllowed=y>>. Acesso em: 27 jun. 2020.

MIRSHAWKA, Valéria Zimpeck. *Preços de transferência: diferentes visões*. São Paulo: 2012. Disponível em < <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22042013-093407/pt-br.php>>. Acesso em: 27 jun. 2020.

MORAIS, Rui Duarte. *Apontamentos ao imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. Almedina. 2009.

OCDE. *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património. Versão Condensada*. Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros. Autoridade Tributária e Aduaneira. Ministério das Finanças. 2010.

OCDE. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators*. Julho, 2017.

PALMA, Clotilde Celorico. *As cláusulas especiais antiabuso e as convenções de dupla tributação. Memórias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário. Tema 2 – Las cláusula antiabuso específico y los convénios de doble imposición*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima.

PORTUGAL, António Moura. *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*. Coimbra Editora. 2004.

SALDANHA SANCHES, José Luís. *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição. Coimbra Editora. 2002.

SALDANHA SANCHES, José Luís. *Os limites do planeamento fiscal – Substância e forma no Direito Fiscal Português Comunitário e Internacional*. Coimbra Editora. 2006.

SILVA, Rosa Maria Ferreira. *O papel da comparabilidade na determinação dos preços de transferência*. Revisores & Auditores. Out./Dez. 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo. Dialética, 2006.

TAVARES, Tomás Cantista, *A dedutibilidade dos custos em sede de IRC*, Revista Fisco. Janeiro, 2002.

TAVARES, Tomás Cantista, *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas – algumas reflexões ao nível dos custos*. Ciência e Técnica Fiscal, n.º 396. 1999.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional. Planeamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo. Revista dos Tribunais.

VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2018.

WINTERDORFF, Jens. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Kluwer International: 2010.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*, 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2011.

## **7. JURISPRUDÊNCIA**

### **Centro de Arbitragem Administrativa**

Acórdão de 8 de julho de 2013, Processo n.º 12/2013-T  
Acórdão de 18 de maio de 2016, Processo n.º 695/2015-T  
Acórdão de 23 de maio de 2016, Processo n.º 614/2015-T  
Acórdão de 11 de setembro de 2017, Processo n.º 744/2016-T  
Acórdão de 29 de maio de 2018, Processo n.º 625/2017-T  
Acórdão de 21 de março de 2018, Processo n.º 538/2017-T  
Acórdão de 16 de novembro de 2018, Processo n.º 695/2015-T  
Acórdão de 20 de dezembro de 2018, Processo n.º 54/2018-T  
Acórdão de 20 de dezembro de 2018, Processo n.º 70/2018-T  
Acórdão de 19 de agosto de 2019, Processo n.º 617/2018-T  
Acórdão de 5 de setembro de 2019, Processo n.º 531.2018-T

### **Supremo Tribunal Administrativo**

Acórdão de 29 de março de 2006, Processo n.º 1236/05  
Acórdão de 21 de setembro de 2016, Processo n.º 0432/12  
Acórdão de 7 de junho de 2017, Processo n.º 01402/17  
Acórdão de 7 de junho de 2018, Processo n.º 0432/14  
Acórdão de 7 de março de 2018, Processo n.º 1485/15  
Acórdão de 27 de junho de 2018, Processo n.º 01402/17

## **Tribunal Central Administrativo Norte**

Acórdão de 22 de junho de 2011, Processo n.º 341/06.3BEPRT

Acórdão de 20 de dezembro de 2011, Processo n.º 01544/06

Acórdão de 20 de dezembro de 2011, Processo n.º 01747/06

Acórdão de 14 de janeiro de 2016, Processo n.º 634/06.0BEPRT

Acórdão de 28 de abril de 2016, Processo n.º 01395/04.2

## **Tribunal Central Administrativo Sul**

Acórdão de 1 de abril de 2018, Processo n.º 02235/08