

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1008/2025-T

Tema: IRC – Correção ao Lucro Tributável – Princípio da especialização dos exercícios – artigo 18.º do CIRC – Prevalência do princípio da justiça – artigos 55.º e 77 da LGT – artigo 104.º, nº 2 da CRP – Proibição de fundamentação *a posteriori* – Anulação parcial do ato de liquidação sindicado.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

- I. O princípio da especialização dos exercícios, consagrado no artigo 18.º do CIRC, constitui uma regra estruturante da determinação do lucro tributável, impondo a imputação dos gastos ao exercício a que respeitam, independentemente do respetivo pagamento.
- II. Todavia, a aplicação do referido princípio não pode conduzir a resultados materialmente injustos, designadamente quando a sua aplicação rígida determine a desconsideração definitiva de um gasto efetivo, em violação dos princípios da tributação pelo lucro real e da capacidade contributiva.
- III. Verificando-se que a Administração Tributária desconsiderou um gasto num determinado exercício com fundamento na sua imputação a período anterior, mas sem proceder à sua consideração nesse período, ocorre uma situação de assimetria fiscal incompatível com os princípios estruturantes do sistema tributário.
- IV. Nessas circunstâncias e na ausência de prova de atuação dolosa ou de manipulação de resultados por parte do sujeito passivo, deve prevalecer o princípio da justiça tributária, impondo-se a aceitação fiscal do gasto no exercício em que foi reconhecido.
- V. A legalidade do ato tributário deve ser apreciada à luz da fundamentação contemporânea que o suporta, não sendo admissível a sua fundamentação *a posteriori* mediante a introdução, em sede contenciosa, de novos argumentos ou cálculos não constantes do relatório de inspeção. Os cálculos apresentados pela Administração Tributária em sede de

Resposta, destinados a demonstrar a existência de prejuízo para a Fazenda Pública, não podem relevar para efeitos de validação do ato quando não integram a sua fundamentação originária, nem demonstram, de forma inequívoca, um prejuízo efetivo e definitivo.

- VI. A mera diferença temporal na imputação de gastos entre exercícios não consubstancia, por si só, um prejuízo fiscal relevante, devendo a análise ser efetuada numa perspetiva global e não estritamente anual.
- VII. Não demonstrando a Administração Tributária que a imputação do gasto a exercício posterior tenha originado uma vantagem fiscal indevida, não se mostram verificados os pressupostos para a sua desconsideração.

I. RELATÓRIO:

1. **A...**, **LDA.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua..., ...-..., ... -... Guimarães, apresentou, em 24.11.2025, pelas 16:17 horas, um pedido de pronúncia arbitral, invocando o regime previsto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante apenas designado por RJAT) e considerando a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à sua jurisdição por força do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 16.01.2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redacção que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 03.02.2026 para apreciar e decidir o objeto do processo.

6. Em 10.03.2026, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por exceção e por impugnação, refutando os vícios imputados pela Requerente a parte da liquidação de IRC, n.º 2025 ..., relativa ao exercício de 2021, no montante de 358.341,13 €, bem como à correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025 ... e ainda à liquidação de juros compensatórios por recebimento indevido n.º 2025..., num total sindicado de 39.433,61 € e ora colocadas em crise. Nessa mesma data, apresentou o Processo Administrativo a que se refere o no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro, doravante PA.
7. Em 29.04.2026, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão Processual do CAAD (doravante SGP) despacho que, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 16º, alíneas c) e e), 19º, n.º 1 e 29º, n.º 2 do RJAT), e do princípio da proibição de atos inúteis (art.º 130º do Código de Processo Civil, ex vi da alínea e) do n.º 1 do artigo 29º do RJAT): *i*) convidava a Requerente a pronunciar-se, querendo, no prazo de dez dias, sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida; *ii*) dispensava a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT; *iii*) estando em causa matéria de direito que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensava-se ali, igualmente, a produção de alegações escritas.
8. A Requerente não se pronunciou sobre a matéria de exceção.
9. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

I.A) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:

- A)** No Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA), a Requerente começa por enquadrar a sua pretensão na impugnação da liquidação de IRC referente ao exercício de 2021, na parte em que a Autoridade Tributária procedeu à desconsideração de um gasto aí contabilizado, com fundamento na alegada violação do princípio da especialização dos exercícios previsto no artigo 18.º do CIRC.
- B)** Não está em causa, sublinha a Requerente, a existência do gasto, a sua natureza ou a sua conexão com a atividade, mas exclusivamente a sua imputação temporal.

- C) Neste contexto, a Requerente explica que o gasto em causa, embora possa reportar-se, em termos formais, a exercício anterior, não foi reconhecido nesse momento por razões objetivas, relacionadas com a incerteza quanto à sua exigibilidade, consolidação e/ou quantificação definitiva.
- D) Segundo sustenta a Requerente, apenas em momento posterior ao da incorrência do custo no exercício de 2020, ou seja, já no exercício de 2021, foi possível, à luz de critérios de prudência e fiabilidade, reconhecer contabilisticamente o encargo, quando se tornaram claros os contornos da obrigação e o respetivo montante que sobre a requerente impendiam.
- E) Assim, advoga, o reconhecimento do gasto em 2021 não corresponde a uma opção arbitrária ou discricionária, mas antes ao momento em que, de acordo com a normalização contabilística e com a realidade económica, se tornou possível afirmar a sua existência de forma segura.
- F) A Requerente sublinha, todavia, que a questão essencial não reside na estrita aplicação do artigo 18.º do CIRC, mas antes nas consequências da atuação da Autoridade Tributária.
- G) Com efeito, a AT limitou-se a desconsiderar o gasto no exercício de 2021, sem proceder (não podendo já proceder) à sua imputação ao exercício de 2020, por razões de natureza temporal.
- H) Tal circunstancialismo conduziu, no entender da Requerente, a um resultado manifestamente desajustado: o gasto aqui em causa não foi aceite em qualquer exercício, ou seja, nem no exercício de 2020, nem mesmo no de 2021, tornando-se fiscalmente irrelevante de forma definitiva, apesar de corresponder a um encargo efetivo suportado no âmbito do exercício da sua atividade societária.
- I) É precisamente esta consequência que a Requerente considera inadmissível à luz dos princípios estruturantes do sistema fiscal.
- J) Invoca, desde logo, o princípio constitucional da tributação pelo lucro real (artigo 104.º, n.º 2 da CRP), sustentando que a desconsideração de um gasto efetivo conduz a uma sobreavaliação artificial do lucro tributável. A par disso, invoca o princípio da capacidade contributiva e o princípio da justiça tributária (artigo 266.º, n.º 2 da CRP e

- artigo 55.º da LGT), defendendo que a aplicação rígida do princípio da especialização dos exercícios não pode conduzir a resultados materialmente injustos.
- K)** A Requerente apoia-se, para o efeito, em jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e em decisões arbitrais que identifica, nas quais se tem afirmado que o princípio da especialização dos exercícios deve ser interpretado e aplicado em conformidade com o princípio da justiça, podendo ser afastado em situações excecionais em que a sua aplicação conduza a distorções relevantes da matéria tributável. Em particular, destaca-se a ideia de que, quando não há intenção de manipulação de resultados e quando não se verifica prejuízo para a Fazenda Pública, não deve ser recusada a consideração de um gasto em exercício diverso daquele a que formalmente respeita.
- L)** Neste ponto, a Requerente é expressa ao afastar qualquer intenção de manipulação fiscal.
- M)** Sustenta que a não contabilização do gasto no exercício de 2020 não teve qualquer finalidade de diferimento de resultados ou de obtenção de vantagem fiscal, antes resultando de circunstâncias objetivas e de prudência contabilística. Mais acrescenta que, ao contrário do que poderia supor-se, a imputação do gasto ao exercício de 2021 não lhe proporcionou qualquer benefício fiscal, antes podendo ter sido globalmente desfavorável.
- N)** Com efeito, a Requerente procede a uma análise dos impactos fiscais da imputação temporal do gasto, sustentando que, caso tivesse sido possível reconhecer o gasto no exercício de 2020 e eliminá-lo de 2021, o resultado global seria até mais favorável do que aquele que efetivamente obteve. Ou seja, não só não houve vantagem fiscal, como a situação em que se encontra (agravada pela correção da AT) traduz uma penalização indevida.
- O)** A Requerente critica ainda a atuação da Autoridade Tributária por se revelar incoerente e assimétrica. Diz a Requerente: (i) por um lado, a AT invoca o princípio da especialização dos exercícios para eliminar o gasto em 2021; (ii) por outro, recusa ou considera impossível a sua consideração no exercício de 2020. No entender da Requerente, não pode a Administração prevalecer-se dessa impossibilidade para

justificar uma solução que conduz à irrelevância fiscal de um gasto real, pois isso equivale a tributar um lucro que não corresponde à realidade económica.

- P)** A Requerente defende que a correção efetuada pela Autoridade Tributária, ao desconsiderar o gasto no exercício de 2021 sem permitir a sua consideração em qualquer outro exercício, conduz a uma violação dos princípios da justiça, da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real, devendo, por isso, ser anulada. Nessa medida, peticiona a anulação parcial da liquidação de IRC de 2021, na parte correspondente à desconsideração do gasto em causa.
- Q)** Peticiona a Requerente: *“NESTES TERMOS e nos melhores de direito aplicáveis, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente procedente, por provado, anulando-se parcialmente a liquidação de IRC do ano de 2021, no montante que se quantifica em € 39.433,61 (trinta e nove mil quatrocentos e trinta e três euros e sessenta e um cêntimos), sendo € 35.232,09 de imposto e € 4.201,52 de juros compensatórios.”*

10. A Requerida apresentou Resposta, na qual alega:

I.B) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:

- A)** A Requerida, na sua Resposta, começa por deduzir defesa por exceção, invocando a incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido nos termos em que foi formulado pela Requerente.
- B)** Sustenta que o pedido não se limita à mera anulação parcial da liquidação de IRC de 2021, antes implicando, segundo a sua leitura, a determinação de uma nova liquidação com base em critérios definidos pelo Tribunal, designadamente através da quantificação dos montantes a subtrair ao lucro tributável.
- C)** Entende, assim, que a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral se substitua à Administração Tributária na prática de um ato de liquidação ou que defina os termos concretos da sua execução.
- D)** Ora, no entender da Requerida, tal pretensão extravasa a competência material dos tribunais arbitrais tributários, tal como delimitada pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do

RJAT, que se restringe à declaração de ilegalidade de atos de liquidação, não abrangendo a condenação à prática de atos administrativos, nem a fixação dos termos da execução do julgado. Acrescenta que a execução das decisões arbitrais cabe à Administração Tributária, nos termos do artigo 24.º do RJAT, não podendo o Tribunal substituir-se à mesma nessa sede.

- E)** Com base nestes argumentos, conclui pela procedência da exceção e pela conseqüente absolvição da instância.
- F)** Sem prescindir, e para o caso de assim não se entender, a Autoridade Tributária apresenta defesa por impugnação.
- G)** Neste plano, a Requerida pugna pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral, sustentando, em síntese, a legalidade da correção efetuada ao lucro tributável do exercício de 2021, por desconsideração do gasto aí contabilizado, com fundamento na violação do princípio da especialização dos exercícios consagrado no artigo 18.º do CIRC.
- H)** Desde logo, a AT começa por sublinhar que o regime de periodização económica constitui um princípio estruturante do apuramento do lucro tributável, impondo que os gastos sejam reconhecidos no exercício a que respeitam, independentemente do momento do respetivo pagamento. Neste contexto, entende a Requerida que o gasto em causa era já conhecido, ou pelo menos cognoscível, no exercício de 2020, não se verificando qualquer das situações excecionais previstas no n.º 2 do artigo 18.º do CIRC, designadamente, a imprevisibilidade ou o desconhecimento que pudessem justificar a sua imputação a exercício posterior.
- I)** A AT sustenta, assim, que a Requerente incumpriu o dever de imputação temporal correta do gasto, não podendo posteriormente suprir esse incumprimento através do seu reconhecimento em exercício distinto. Segundo a sua perspetiva, admitir tal possibilidade equivaleria a colocar na disponibilidade do sujeito passivo a escolha do exercício fiscal em que pretende reconhecer os gastos, abrindo caminho à manipulação dos resultados tributáveis e comprometendo a coerência e comparabilidade do sistema fiscal.

- J)** Neste ponto, a AT rejeita expressamente a invocação do princípio da justiça como fundamento para afastar a aplicação do artigo 18.º do CIRC.
- K)** Entende a Requerida que tal princípio não pode ser utilizado para derogar regras legais claras e vinculativas, sob pena de introduzir um grau de incerteza e discricionariedade incompatível com os princípios da legalidade e da igualdade tributária.
- L)** Invoca, a este propósito, jurisprudência no sentido de que o princípio da especialização dos exercícios não pode ser afastado com base em juízos casuísticos de equidade, salvo em situações absolutamente excecionais, que, no seu entender, não se verificam no caso concreto.
- M)** A AT enfatiza ainda que o comportamento da Requerente não pode ser qualificado como um mero erro neutro, na medida em que o gasto era conhecido e poderia (e deveria) ter sido reconhecido no exercício de 2020. A não contabilização nesse exercício constitui, assim, uma violação das regras fiscais e contabilísticas aplicáveis, não podendo o sujeito passivo beneficiar das consequências desse incumprimento.
- N)** É neste contexto que a AT introduz um dos argumentos centrais da sua defesa: a demonstração de que a atuação da Requerente não foi fiscalmente neutra, tendo originado um efetivo prejuízo para a Fazenda Pública.
- O)** Com efeito, na Resposta, a AT procede a uma análise detalhada dos efeitos fiscais decorrentes da imputação do gasto ao exercício de 2021, comparando-os com aqueles que resultariam da sua imputação ao exercício de 2020. Para o efeito, reconstrói, em termos hipotéticos, a situação tributária dos dois exercícios, considerando, designadamente, os impactos ao nível do apuramento do lucro tributável, da existência ou não de prejuízos fiscais, da sua dedutibilidade em exercícios posteriores, bem como dos efeitos ao nível de tributações autónomas.
- P)** Com base nessa análise, conclui a AT que a imputação do gasto ao exercício de 2021 gerou uma vantagem fiscal para a Requerente, traduzida numa menor tributação global, a qual quantifica em € 5.928,68. Segundo sustenta, se o gasto tivesse sido corretamente imputado ao exercício de 2020, o resultado fiscal desse exercício seria diferente (designadamente com a geração de prejuízo fiscal), com reflexos na dedutibilidade

futura e no apuramento do imposto devido em 2021, conduzindo, no conjunto dos dois exercícios, a uma maior receita tributária.

- Q)** Deste modo, a AT procura demonstrar que não só houve violação do princípio da especialização dos exercícios, como essa violação teve consequências materiais relevantes, afastando a ideia de neutralidade fiscal e, por conseguinte, tentando obstaculizar ou até mesmo inviabilizar a aplicação do princípio da justiça nos termos defendidos pela Requerente.
- R)** Por outro lado, a AT rejeita a alegação de que a correção efetuada conduz à desconsideração definitiva de um gasto real. Entende que o sistema fiscal prevê mecanismos próprios para a correção de erros de imputação temporal, mas que esses mecanismos estão sujeitos a limites temporais que não podem ser ultrapassados. A impossibilidade de corrigir o exercício de 2020 não constitui, no seu entender, fundamento para aceitar a dedução do gasto em 2021, sob pena de se permitir que o sujeito passivo beneficie de um erro que lhe é imputável.
- S)** A Requerida sustenta ainda que a aceitação do gasto no exercício de 2021, com base no princípio da justiça, criaria um precedente perigoso, permitindo aos contribuintes escolher, *a posteriori*, o momento mais favorável para o reconhecimento de gastos, em detrimento da coerência do sistema e da igualdade entre contribuintes.
- T)** Por fim, a AT conclui que não se verificam os pressupostos que, segundo a jurisprudência invocada pela Requerente, poderiam justificar a derrogação do princípio da especialização dos exercícios. Em particular, entende que: (i) o gasto era conhecido e determinável no exercício de 2020; (ii) a sua não contabilização nesse exercício não se deveu a qualquer impossibilidade objetiva; (iii) e a imputação ao exercício de 2021 originou uma vantagem fiscal indevida.
- U)** Nestes termos, sustenta a plena legalidade da correção efetuada, pugnando pela manutenção da liquidação impugnada na ordem jurídica e pela consequente improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

II. THEMA DECIDENDUM:

11. O *thema decidendum* reporta-se, em primeiro lugar, à apreciação da exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral invocada pela Autoridade Tributária, designadamente, à questão de saber se o pedido formulado pela Requerente extravasa o âmbito da competência prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, por consubstanciar, segundo a AT, uma pretensão de substituição da liquidação impugnada ou de determinação dos termos da sua execução. Em segundo lugar e caso a exceção improceda, a questão a decidir nos presentes autos consiste em saber se é legal a correção efetuada pela Autoridade Tributária ao lucro tributável da Requerente, mediante desconsideração, no exercício de 2021, de um gasto contabilizado nesse período, com fundamento na violação do princípio da especialização dos exercícios consagrado no artigo 18.º do CIRC, quando: (i) tal gasto respeita a exercício anterior (2020); (ii) não é já possível proceder à respetiva imputação ao exercício correto por razões de natureza temporal; (iii) não se demonstra a existência de uma atuação voluntária ou intencional do sujeito passivo dirigida à manipulação de resultados; e (iv) a correção unilateral do exercício de 2021 conduz à desconsideração definitiva de um gasto efetivo, devendo, nesse contexto, apreciar-se se o princípio da justiça, em articulação com os princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real, pode prevalecer sobre o princípio da especialização dos exercícios, determinando a aceitação fiscal do gasto no exercício em que foi reconhecido.

Cumpre, então, agora, proferir decisão.

III. SANEAMENTO:

III.A1) DA COMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL PARA APRECIAR AS PRETENSÕES FORMULADAS PELA REQUERENTE NO PPA:

12. O âmbito de competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, cumprindo, por isso, antes de tudo o mais, proceder à sua apreciação (cf. artigos 16.º do CPPT, 13.º do CPTA e 96.º

- e 98.º do CPC, subsidiariamente aplicáveis por remissão, respetivamente, das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).
- 13.** Assim sendo e tendo em consideração que a exceção dilatória da incompetência material poderá obstar ao conhecimento do mérito da causa e/ou importar a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 89.º do CPTA e ainda do disposto no art.º 576.º do Código do Processo Civil aplicáveis *ex vi* do disposto no art.º 29.º do RJAT, será, a mesma, de imediato apreciada. Vejamos,
- 14.** *Como ensinava o Prof. Manuel Domingues de Andrade em «Noções Elementares de Processo Civil» p.p. 88 e ss., a competência dos tribunais “[é] a medida de jurisdição dos diversos tribunais; o modo como entre eles se fracciona e reparte o poder jurisdicional”, sendo que a “Competência abstracta dum tribunal é a medida da sua jurisdição; a fracção do poder jurisdicional que lhe é atribuída; a determinação das causas que lhe tocam” e a “Competência concreta dum tribunal, trata-se (...) da sua competência para certa causa. É o seu poder de julgar (exercer actividade processual) nesse pleito; a inclusão deste na fracção de jurisdição que lhe corresponde.”*
- 15.** A competência material do tribunal afere-se pelos termos em que a ação é proposta e pela forma como o autor estrutura o pedido e os respetivos fundamentos. Por isso, para se aferir da competência material do tribunal importa apenas atender aos factos articulados pelo autor na petição inicial e à pretensão jurídica por ele apresentada, ou seja, à causa de pedir invocada e aos pedidos formulados. (Neste sentido veja-se Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 15.1.2015, Pº 117/14.4TTLMG.C1 que veio a ser confirmado pelo Acórdão do STJ de 16/06/2015).
- 16.** A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é desde logo definida pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que dispõe: “1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; c) (...)” - Revogada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

17. A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é ainda limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece o seguinte: *“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes: a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.”*
18. Isto dito, importa então começar por atentar no pedido formulado pela Requerente que, visto o petitório, se materializa como segue: *“NESTES TERMOS e nos melhores de direito aplicáveis, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente procedente, por provado, anulando-se parcialmente a liquidação de IRC do ano de 2021, no montante que se quantifica em € 39.433,61 (trinta e nove mil quatrocentos e trinta e três euros e sessenta e um cêntimos), sendo € 35.232,09 de imposto e € 4.201,52 de juros compensatórios.”*
19. Intuindo-se daqui que decorre com meridiana clareza da literalidade do pedido que o que a Requerente efetivamente pretende é a declaração de ilegalidade e a anulação parcial do ato de liquidação de IRC de 2021.

20. Como visto, a pretensão de anulação de atos de liquidação de tributos tem perfeito cabimento na norma competencial prevista na alínea a), do n.º 1, do art.º 2.º do RJAT.
21. Ademais, a Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, através da qual a Requerida se vinculou à arbitragem em matéria tributária, não contém qualquer exclusão que pudesse abarcar a situação dos presentes autos (Cf. n.º 2 do art.º 2.º da referida Portaria).
22. Nessa medida, o pedido formulado pela Requerente está compreendido no âmbito das competências dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, pois nele está incluída a apreciação de pretensões de *“declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”*, como decorre do estatuído na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
23. Quanto à exceção invocada pela AT da incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar um alegado pedido de *“substituição”* da liquidação impugnada por uma nova liquidação com subtração dos valores quantificados pela Requerente, entende-se que a mesma deve improceder, pelo menos quanto à dimensão relevante para o conhecimento do mérito do pedido.
24. Com efeito, a AT parte da premissa de que a Requerente não se limita a pedir a anulação parcial da liquidação de IRC de 2021, antes pretendendo que o Tribunal Arbitral proceda ele próprio à quantificação da liquidação subsistente, substituindo-se à Administração Tributária na prática de um novo ato tributário. É essa a leitura que resulta da Resposta, quando a AT afirma que a Requerente pretende que o Tribunal *“não só anule parcialmente a liquidação impugnada”*, mas também *“determine, desde logo, a quantificação dos valores da liquidação subsistente”*.
25. Todavia, entende este Tribunal que essa leitura não parece ser a mais correta.
26. Do PPA resulta que a Requerente pretende obter a *“anulação parcial da liquidação de IRC do ano de 2021”*, tendo aquela apenas quantificado essa anulação em 39.433,61 €, correspondentes, segundo os seus cálculos, a 35.232,09 € de imposto e a 4.201,52 € de juros compensatórios. Não devendo olvidar-se que o próprio PPA esclarece que a apreciação solicitada respeita apenas à legalidade da correção designada por *“A.l.d. aceite pela totalidade”*, no montante de 156.587,08 €, correção que terá produzido, nos cálculos da Requerente, aquela liquidação indevida.

27. Ora, uma coisa é o Tribunal Arbitral declarar a ilegalidade parcial de um ato de liquidação, delimitando a parte do ato que deve ser eliminada da ordem jurídica; outra, substancialmente diversa, é substituir-se à AT na emissão de uma nova liquidação ou fixar autonomamente os termos da execução do julgado. A primeira atuação cabe claramente no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT; a segunda, em regra, não cabe, pertencendo à Administração Tributária em sede de execução da decisão arbitral, nos termos do artigo 24.º do RJAT.
28. A própria argumentação da AT acaba por confirmar esta distinção.
29. Com efeito, a AT reconhece que o Tribunal Arbitral pode conhecer do pedido de anulação do ato de liquidação, sustentando apenas que não poderá ir além disso, designadamente definindo os termos da execução ou praticando uma liquidação substitutiva. Mas, se assim é, a exceção não obsta ao conhecimento do pedido principal, porque o pedido formulado é, precisamente, o de anulação parcial da liquidação.
30. A quantificação constante do pedido não transforma, só por si, a pretensão anulatória numa pretensão condenatória ou substitutiva. Em contencioso tributário, sobretudo quando está em causa uma anulação parcial, é normal (e até processualmente necessário) que o sujeito passivo identifique a parte do ato que reputa ilegal e traduza essa ilegalidade num valor económico, quer para efeitos de delimitação do objeto do processo, quer para efeitos de determinação do valor da causa. Essa quantificação é instrumental da pretensão anulatória; não constitui, sem mais, um pedido autónomo de condenação da AT à prática de uma liquidação substitutiva.
31. Acresce que o pedido feito (a final) no PPA é formulado em termos anulatórios: a Requerente pede que o pedido arbitral seja julgado procedente, “*anulando-se parcialmente a liquidação de IRC do ano de 2021*”, no montante que quantifica em € 39.433,61 . Não há, pois, um pedido expresso de condenação da AT a emitir nova liquidação, nem um pedido autónomo de reembolso, nem uma pretensão de execução imediata do julgado dentro do próprio processo arbitral.
32. Deste modo, a exceção apenas poderia proceder numa formulação muito limitada: isto é, se e na medida em que se entendesse que a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral pratique ele próprio um ato de liquidação substitutivo ou fixe, com força

executiva autónoma, todos os termos da execução da eventual decisão anulatória. Mas não deve proceder enquanto obstáculo ao conhecimento do mérito, porque o núcleo essencial do pedido (a declaração de ilegalidade e anulação parcial da liquidação de IRC de 2021) insere-se diretamente na competência material dos tribunais arbitrais tributários, tal como acima sobejamente explicitado.

33. Assim, ainda que se reconheça que os tribunais arbitrais não dispõem de competência para condenar a Administração Tributária à prática de atos de liquidação substitutivos ou para fixar diretamente os termos da execução do julgado, tal limitação não obsta ao conhecimento do pedido de anulação parcial do ato tributário, que se insere plenamente no âmbito da sua competência material.
34. Nestes termos, julga-se improcedente a exceção de incompetência material invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, prosseguindo os autos para apreciação do mérito do pedido. Há, assim, que concluir pela competência do presente Tribunal em razão da matéria por força do citado art.º 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT e ainda por força da vinculação à arbitragem tributária institucionalizada do CAAD por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, tal como resulta da Portaria n.º 112-A/2011 de 12 de Março.

III.A2) DOS DEMAIS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS:

1. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (Cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
2. A ação é tempestiva, porque apresentada no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).
3. O processo não enferma de nulidades ou vícios que o invalidem.

IV. DECISÃO:

IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

35. Antes de entrarmos na apreciação do mérito das questões submetidas a julgamento, cumpre-nos fixar a matéria factual que é relevante para a respectiva decisão:

- A)** A Requerente é uma sociedade sujeita a IRC, encontrando-se enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável, com contabilidade organizada nos termos da lei. (Cf. fls. 23 do PA, concretamente do Ficheiro PA_Proc_1008_2025-T.pdf);
- B)** A Requerente tem como objeto social o exercício da atividade de transporte de passageiros e ainda a título secundário a realização de prestações de serviços de reparação/manutenção de viaturas, bem como o transporte de mercadorias. (Cf. fls. 24 do PA, concretamente do Ficheiro PA_Proc_1008_2025-T.pdf e ainda artigo 4.º da Resposta);
- C)** A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo externo, de âmbito geral, relativo ao exercício de 2021, credenciado pela ordem de serviço n.º OI2023.... (Cf. fls. 20 do PA, concretamente do Ficheiro PA_Proc_1008_2025-T.pdf e ainda artigo 3.º da Resposta);
- D)** Na sequência da ação inspetiva referida no ponto **C)** do probatório, foram efetuadas correções ao lucro tributável declarado pela Requerente (do exercício de 2021), designadamente e para o que aqui interessa em sede de IRC. (Cf. fls. 19 do PA, concretamente do Ficheiro PA_Proc_1008_2025-T.pdf e ainda artigo 3.º da Resposta);
- E)** Entre as correções referidas no ponto anterior do probatório, inclui-se a correção identificada no RIT como “*V.1.2.3. 626141 A.l.d. aceite pela totalidade*”, no montante de 156.587,08 €. (Cf. fls. 83 a 86 do PA, concretamente do Ficheiro PA_Proc_1008_2025-T.pdf e ainda artigo 5.º do PPA);
- F)** No decurso dos testes de conformidade realizados, constatarem os Serviços de Inspeção Tributária divergências entre o Anexo P da IES (apresentado e declarado pela Requerente) e o sistema E-Fatura comunicado pelo fornecedor B... Unipessoal Lda., NIPC... – V. capítulos IV.2.2.2 e V.1.2.3. do RIT. (Cf. fls. 44 a 47 e fls 83 a 86 do PA, concretamente do Ficheiro PA_Proc_1008_2025-T.pdf e ainda artigo 5.º do PPA);

- G) De acordo com o E-Fatura do referido fornecedor, foram emitidas faturas que totalizam € 1.428,19 e notas de crédito no valor total de € 663,00. O valor líquido emitido, no valor de € 765,19, contrasta com os € 192.602,00 declarados no Anexo P pela Requerente, constatando-se uma diferença de € 191.836,81 e que resulta espelhada no quadro seguinte:

E-fatura (Fornecedores)			Anexo P	Diferença	Extrato Conta Corrente	Diferença
Faturas	Notas Crédito	Total				
(a)	(b)	(c) = (a) - (b)	(d)	(d) - (c)	(e)	(e) - (c)
1 428,19 €	663,00 €	765,19 €	192 602,00 €	191 836,81 €	192 602,00 €	-191 836,81 €

(Cf. fls. 84 do PA, concretamente do Ficheiro PA_Proc_1008_2025-T.pdf e ainda artigos 6.º e 7.º da Resposta);

- H) Os registos contabilísticos correspondentes aos valores declarados encontram-se detalhados no RIT, concretamente na conta de fornecedores 2211105593 e na conta de custos 62614106 (Cf. Quadro de fls. 84 e de fls. 86 do PA, concretamente do Ficheiro PA_Proc_1008_2025-T.pdf e ainda artigo 8.º da Resposta);
- I) A Requerente contabilizou, no exercício de 2021, o montante de € 192.602,10 como compras relativas a esse fornecedor. (Cf. Quadro de fls. 84 do PA, concretamente do Ficheiro PA_Proc_1008_2025-T.pdf e ainda artigo 7.º do PPA);
- J) Do montante referido no ponto I) do probatório, 156.587,08 € respeitam a documentos emitidos no exercício de 2020. (Cf. Quadro de fls. 86 do PA, concretamente do Ficheiro PA_Proc_1008_2025-T.pdf e ainda artigo 8.º do PPA);
- K) Os documentos em causa (as faturas identificadas no ponto j) do probatório) foram emitidos em 2020 e apenas registados contabilisticamente em dezembro de 2021. (Cf. artigo 9.º da Resposta e ainda artigo 8.º do PPA);
- L) A Autoridade Tributária considerou que tais gastos deveriam ser imputados ao exercício de 2020, ao abrigo do artigo 18.º do CIRC, tendo procedido à sua desconsideração no exercício de 2021. (Cf. fls. 86 do PA, concretamente do

Ficheiro PA_Proc_1008_2025-T.pdf e ainda artigo 9.º do PPA e artigo 11.º da Resposta);

- M)** Trazendo à colação o disposto no artigo 18.º, n.º 1 do CIRC, o RIT concluiu nos seguintes termos: *“Ora, face à legislação em vigor, tendo as faturas sido emitidas em 2020, trata-se de gastos que o SP suportou em 2020, tendo deles já conhecimento, pelo que não são dedutíveis no ano de 2021, devendo ser acrescido ao quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 de 2021 o valor de 156.587,08”*. (Cf. fls. 86 do PA, concretamente do Ficheiro PA_Proc_1008_2025-T.pdf e ainda artigo 9.º do PPA e artigo 11.º da Resposta);
- N)** A Autoridade Tributária entendeu não ser aplicável o artigo 18.º, n.º 2 do CIRC, por considerar que o gasto era já conhecido no exercício de 2020. (Cf. artigo 13.º da Resposta e ainda artigo 14.º do PPA);
- O)** A Autoridade Tributária entendeu não ser aplicável o artigo 18.º, n.º 2 do CIRC, por considerar que o gasto era já conhecido no exercício de 2020. A Autoridade Tributária entendeu que o gasto era conhecido ou cognoscível no exercício de 2020, razão pela qual deveria ter sido aí reconhecido (Cf. artigo 13.º da Resposta e ainda artigo 14.º do PPA);
- P)** A Autoridade Tributária não questionou a existência, a natureza, nem o montante do gasto, tendo a correção incidido exclusivamente sobre a sua imputação temporal.
- Q)** A Autoridade Tributária considerou ainda que não era possível proceder à correção do exercício de 2020 por razões de natureza temporal, ou seja, atentos os limites legais aplicáveis à revisão do ato tributário. (Cf. artigo 13.º da Resposta e ainda artigo 15.º do PPA);
- R)** A Autoridade Tributária não procedeu à correção do exercício de 2020, nem imputou o gasto a esse exercício. Não obstante, a Autoridade Tributária reconhece que, em condições normais, a correta aplicação do princípio da especialização dos exercícios implicaria a imputação do gasto ao exercício de 2020.

- S) A Requerente alegou que a não contabilização do gasto em 2020 resultou de um litígio com o fornecedor B..., que levou à não aceitação das faturas. (Cf. artigos 20.º a 23.º do PPA e Docs. n.ºs 4, 5 e 6 juntos ao PPA);
- T) A Requerente reconheceu o gasto em 2021 por indicação dos seus serviços jurídicos, no contexto de um processo judicial entretanto instaurado pelo fornecedor. (Cf. artigo 26.º do PPA e artigo 12.º da Resposta e Docs. n.ºs 7 e 8 juntos ao PPA);
- U) Em consequência da correção efetuada ao exercício de 2021, foi apurado imposto adicional e respetivos juros compensatórios, que a Requerente pagou. A liquidação de IRC n.º 2025..., referente ao exercício de 2021, resultou das correções efetuadas, ascendendo ao montante global de 358.341,13 €, sendo impugnada parcialmente no valor de 39.433,61 €. (Cf. artigos 1.º e 2.º do PPA e artigo 1.º da Resposta);
- V) Na Resposta, a Autoridade Tributária apresentou cálculos destinados a demonstrar que a imputação do gasto ao exercício de 2021 teria causado um prejuízo para a Fazenda Pública, procedendo a uma reconstrução hipotética dos efeitos fiscais nos exercícios de 2020 e 2021. (Cf. artigos 64.º a 82.º da Resposta);
- W) A Requerente apresentou igualmente cálculos, sustentando que a imputação correta do gasto ao exercício de 2020, conjugada com a sua eliminação em 2021, conduziria a um resultado global mais favorável do que aquele que efetivamente obteve. (Cf. artigos 29.º a 43.º do PPA);
- X) A não contabilização do gasto no exercício de 2020 ocorreu num contexto de incerteza quanto à sua exigibilidade e/ou quantificação, associado a circunstâncias específicas invocadas pela Requerente.
- Y) A Autoridade Tributária não imputa à Requerente qualquer atuação voluntária ou intencional dirigida à manipulação de resultados entre exercícios.
- Z) Em 2411.2025, pelas 16:17 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);

AA) O pedido foi aceite em 26.11.2025, pelas 1:49 horas (Cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

36. Não se provaram os seguintes factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento:

- A)** Que a Requerente tenha atuado com intenção de manipulação de resultados entre exercícios.
- B)** Que a imputação do gasto ao exercício de 2021 tenha originado, de forma inequívoca e definitiva, um prejuízo efetivo para a Fazenda Pública.

IV.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

37. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

38. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art.º 596.º do CPC).

39. A convicção sobre os factos dados como provados e não provados (acima explicitados) assentou na análise crítica da prova e fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e, nomeadamente, na prova documental junta aos autos pela Requerente e nas informações oficiais e nos documentos constantes do PA junto aos autos, conforme remissão feita a propósito de cada ponto do probatório, sendo indicado expressamente em cada um daqueles pontos o(s) documento(s) que contribuíram para a extração do correspondente facto.

40. A valoração dos documentos atendeu ao seu valor probatório, ao seu teor e aos factos que os mesmos comprovam, em si mesmos ou em conjugação com os demais, sendo de salientar que as informações oficiais, fazem fé, quando devidamente fundamentadas e se se basearem em critérios objectivos. (Cfr. artigos 76º, n.º 1 da LGT e 115º, n.º 2 do CPPT).
41. O referido no ponto V.1.2.3 do RIT foi considerado essencial, porquanto traduz a fundamentação contemporânea do ato tributário impugnado, permitindo apreender o *iter* cognoscitivo seguido pela AT: partindo da data de emissão das faturas (2020), conclui pela imputação temporal dos gastos a esse exercício, com base no artigo 18.º do CIRC, afastando a aplicação do n.º 2 por entender inexistir imprevisibilidade ou desconhecimento.
42. Por seu turno, o ponto IV.2.2.2 do RIT, designadamente o quadro constante de fls. 84 do RIT, foi igualmente determinante para a fixação da matéria de facto, por evidenciar a divergência entre os valores declarados no Anexo P/contabilidade e os elementos do E-Fatura do fornecedor B..., Unipessoal, Lda.. Tal divergência (765,19 € *versus* 192.602,00 €, com diferença de 191.836,81 €) constitui o ponto de partida factual da atuação inspetiva. O Tribunal considerou provados os valores constantes desse quadro, enquanto dados objetivos apurados pela AT, sem que tal importe, nesta sede, a validação das conclusões jurídicas que a AT deles extrai.
43. No que respeita à origem e natureza dos gastos, o Tribunal atendeu aos elementos constantes do PPA e não infirmados pela AT: ficou demonstrado que os montantes em causa respeitam a contratos com o fornecedor B..., que as faturas foram emitidas em 2020 e que foram apenas registadas contabilisticamente em dezembro de 2021. Estes factos resultam da conjugação dos artigos do PPA com a própria descrição constante do RIT e com a aceitação implícita da AT na Resposta.
44. Relativamente à razão do diferimento do reconhecimento do gasto, o Tribunal considerou provada a versão apresentada pela Requerente, ou seja, a existência de litígio com o fornecedor e conseqüente incerteza quanto à aceitação das faturas, por se tratar de alegação coerente, plausível à luz das regras da experiência e não contrariada por prova direta em sentido oposto.

45. No que respeita à impossibilidade de correção do exercício de 2020, tal facto resulta da própria posição assumida pela AT, tanto no RIT, como na Resposta, onde reconhece que a imputação correta seria a esse exercício, mas que tal já não é possível por razões temporais. Trata-se, assim, de um facto admitido pela parte contrária, sendo valorado como tal.
46. Quanto aos cálculos apresentados pela AT na Resposta, destinados a demonstrar a existência de um alegado prejuízo para a Fazenda Pública, o Tribunal deu como provado apenas o facto da sua realização e do seu conteúdo essencial, enquanto elemento argumentativo constante dos autos. Porém, não atribuiu a esses cálculos valor probatório bastante quanto à demonstração de um prejuízo efetivo e definitivo, por assentarem em reconstruções hipotéticas da situação tributária e não integrarem a fundamentação originária do ato.
47. No mesmo sentido, os cálculos apresentados pela Requerente foram considerados enquanto alegação factual instrumental, relevante para a compreensão da controvérsia, mas cuja valoração definitiva pertence já ao domínio da fundamentação jurídica.
48. Por fim, o Tribunal considerou não provada qualquer intenção de manipulação de resultados por parte da Requerente, desde logo porque tal não foi concretamente alegado nem demonstrado pela AT, nem resulta dos elementos constantes do RIT. A ausência de prova nesse sentido, aliada à plausibilidade da explicação apresentada pela Requerente, impede a formulação de um juízo de censura quanto ao comportamento do sujeito passivo.

IV.D) DO DIREITO:

IV.D.1) APRECIÇÃO DO MÉRITO DA CAUSA:

§ 1.º - DA LEGALIDADE DA CORREÇÃO AO LUCRO TRIBUTÁVEL À LUZ DO PRINCÍPIO DA ESPECIALIZAÇÃO DOS EXERCÍCIOS E DA EVENTUAL PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO DA JUSTIÇA

49. No caso *sub judicio*, não vem controvertido que os gastos em causa respeitam, em termos estritamente económico-contabilísticos, ao exercício de 2020 e que apenas foram

contabilizados pela Requerente no exercício de 2021. Também não se controverte que, em abstrato, o artigo 18.º, n.º 1, do CIRC consagra o regime da periodização económica, impondo que os rendimentos e os gastos, bem como as demais componentes positivas ou negativas do lucro tributável, sejam imputados ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do respetivo recebimento ou pagamento.

- 50.** Nessa medida, assiste razão à Autoridade Tributária quando afirma que o princípio da especialização dos exercícios constitui uma regra estruturante do apuramento do lucro tributável e que a sua observância se mostra, em regra, indispensável à segurança, comparabilidade e objetividade da tributação pelo rendimento real.
- 51.** Todavia, a questão que se coloca nos presentes autos não se esgota nessa afirmação abstrata. O problema não consiste em saber se a Requerente podia, livremente e por mera conveniência fiscal, escolher o exercício em que pretendia reconhecer o gasto. Não podia. Tal como se afirmou na decisão arbitral proferida no processo n.º 629/2020-T, *“a Requerente não gozava do poder de livre escolha do exercício”* em que pretendia contabilizar as componentes negativas relevantes, sendo certo que a especialização dos exercícios não pode ficar na disponibilidade casuística dos sujeitos passivos. A questão decisiva é outra: saber se, perante as circunstâncias concretas dos autos, a correção promovida pela AT, limitada ao exercício de 2021 e desacompanhada de correção simétrica no exercício de 2020, conduz a um resultado materialmente injusto, constitucional e legalmente censurável, que deva ser evitado pela prevalência do princípio da justiça. A questão jurídica relevante não se esgota na afirmação da regra da especialização, antes impondo uma ponderação mais ampla dos princípios estruturantes do sistema fiscal, designadamente, quando a sua aplicação rígida conduza a resultados materialmente desconformes com a realidade económica subjacente e com o princípio da tributação do lucro real. Vejamos,
- 52.** Como o CAAD já teve oportunidade de afirmar em anterior jurisprudência, designadamente na decisão proferida no processo n.º 750/2020-T, *“a rigidez do princípio da periodização dos exercícios tem de ser ponderada com o princípio da justiça”*, sendo que tal ponderação se impõe com particular acuidade quando a aplicação estrita daquele princípio conduza a uma intolerável distorção da matéria tributável.

53. Mais ainda, naquela decisão deixou-se expressamente consignado que, “*ainda que tivesse ocorrido desrespeito pelo princípio da periodização do lucro tributável, sempre teríamos de concluir que o procedimento seguido pela Requerente não terá determinado prejuízo à receita tributária, havendo ainda que atender à jurisprudência recorrente do STA no sentido de que a rigidez do princípio da periodização dos exercícios tem de ser ponderada com o princípio da justiça.*”, o que evidencia que a violação do artigo 18.º do CIRC não constitui, por si só, fundamento bastante para a liminar desconsideração fiscal de um gasto, nomeadamente, quando a sua aceitação se revele necessária para assegurar a tributação pelo rendimento real.
54. A este propósito importará trazer à colação a jurisprudência que dimana do Acórdão do STA de 14 de Março 2018, proferida no processo número 0716/13, apontando-se ainda os ensinamentos de Diogo Leite Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa in Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4.ª Edição, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, pp.452 e 454.
55. A tal respeito, diga-se desde já que se podem identificar duas correntes jurisprudenciais: *i)* uma, que, *in limine*, não admite a derrogação ao princípio da periodização económica, excetuado o caso previsto expressamente no n.º 2 do art.º 18.º do CIRC (que dispõe no sentido de que: “[A]s componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.); *ii)* uma outra, que admite violação do princípio da anualidade, por cedência a outros princípios e de entre eles, nomeadamente, o da justiça.
56. Subsumíveis na corrente jurisprudencial identificada em *i)* do ponto precedente desta decisão, identificam-se as seguintes decisões arbitrais tiradas nos processos arbitrais n.ºs: *i)* 239/2015-T, de 19.02.2016; *ii)* 429/2017-T, de 21.5.2018; *iii)* e 442/2017-T, de 26.1.2018.
57. Na decisão de improcedência proferida no âmbito do processo nº 239/2015-T, de 19.2.2016, o Requerente invocou que as correções efetuadas pela Requerida, aos rendimentos (juros de suprimentos) de 2010 e 2011, enfermavam de vício de duplicação

de coleta, uma vez que os rendimentos corrigidos haviam sido incluídos no lucro tributável de 2012. O Tribunal entendeu que o que importava analisar era se o Requerente deveria, ou não, relevar os respetivos rendimentos nos exercícios de 2010 e de 2011 e, sopesando convenientemente o teor da NCRF 20 e ainda o disposto nos art.ºs 17.º e 18.º do CIRC, decidiu no sentido de que as correções promovidas pela AT, em obediência ao disposto no art.º 18.º do CIRC, deveriam manter-se, julgando assim improcedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, porquanto, os rendimentos ali em causa respeitavam aos anos de 2010 e 2011.

- 58.** A invocação da suposta violação do princípio da justiça não mereceu acolhimento nem foi bastante para levar o Tribunal a julgar procedente o PPA.
- 59.** Na decisão de improcedência proferida no âmbito do processo n.º 442/2017-T, de 26.1.2018, o Requerente pretendia que fosse considerado gasto relevante no exercício de 2015 o montante titulado por faturas e notas de débito respeitantes ao ano de 2012 e 2013, pagas ao respetivo fornecedor na sequência da decisão judicial que emergiu no âmbito de um processo de injunção instaurado (pelo fornecedor) em Abril de 2013, influenciando, por isso, tais gastos, o lucro tributável de 2015, invocando que a não consideração do gasto naquele ano de 2015, violava os princípios da periodização do lucro tributável, da capacidade contributiva e da justiça.
- 60.** Fundamentando a decisão de improcedência das pretensões da Requerente, o tribunal aduziu no sentido de que o Requerente em nenhum momento alegou que os serviços que lhe foram faturados não foram prestados, donde, apesar de questionar o respetivo montante, deveria ter deduzido os gastos nos exercícios de 2012 e de 2013, uma vez que, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios e o disposto no n.º 2 do art.º 18.º do CIRC, os mesmos não eram desconhecidos ou imprevisíveis, ou, pelo menos, por prudência, poderia ter registado uma provisão. O tribunal aduziu ainda no sentido de que não tendo sido registado o gasto, o Requerente deveria ter apresentado reclamação graciosa necessária (Cfr. art.º 131.º do CPPT) das autoliquidações de 2012 e 2013. O Tribunal Arbitral referiu que era compreensível que, do incumprimento das exigências legais de natureza formal e do princípio da especialização dos exercícios (cujos objetivos são: o “controlo da atividade do contribuinte”, a “promoção da

realidade” e a “proteção do interesse público no combate à fuga e à evasão fiscal”), resultasse o estabelecimento pela lei da sanção da não dedutibilidade dos gastos, daí concluindo: *“Considera-se então que o princípio da especialização dos exercícios, assente no interesse público da prevenção e combate da evasão fiscal, deve prevalecer sobre o princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real consagrado no art.º 104º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP). Em suma, no entender deste Tribunal e nos termos do art.º 18º, n.º 1 do CIRC, o gasto em causa nos presentes autos deveria ter sido deduzido no exercício de 2013, uma vez que, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios e o disposto no art.º 18, n.º 2 do CIRC, o gasto em causa não era desconhecido pela Requerente e não era imprevisível. De facto, pelo menos a partir do momento que lhe foi instaurado o processo de injunção (abril de 2013), o gasto em causa deixou de ser imprevisível e manifestamente desconhecido como pugna a Requerente! Ainda assim, a Requerente sempre podia ter lançado mão de outro mecanismo contabilístico fiscal: discordando, com razão ou não, com os valores que lhe eram exigidos na injunção, devia ter efetuado, por cautela, uma provisão, nos termos do art.º 39º, n.º 1 a) do CIRC. O referido dispositivo permite a realização de provisões, fiscalmente dedutíveis, para fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação. A Requerente invoca em sua defesa a prevalência dos princípios da justiça e da tributação pelo rendimento real e da capacidade contributiva, previstos nos art.ºs. 266º, n.º 2 e 104º, n.º 2 da CRP, respetivamente, sobre o princípio da especialização dos exercícios. O Acórdão do CAAD, proferido a 31-03-2017, no processo n.º 422/2016-T esclarece a este propósito que “(...) o princípio da justiça é imposto à globalidade da atividade da Administração Tributária (...). Da observância concomitante dos princípios da legalidade e da justiça conclui-se que o dever de a Administração Tributária aplicar o princípio da legalidade não se traduz numa mera subordinação formal às normas que especificamente regulam determinadas situações, abrangendo também o dever de a administração ter em conta as consequências da sua atividade e abster-se da aplicação estrita de normas quando dela decorra um resultado manifestamente injusto. A*

aplicação do princípio da justiça sobrepondo-se ao princípio da especialização dos exercícios tem sido efetuada em situações deste tipo, conduzindo a que não seja efetuada qualquer correção quando não é possível imputar os gastos ao exercício a que deveriam ser imputados, à face daquele princípio, e os sujeitos passivos não atuaram intencionalmente com o objetivo de obterem alguma vantagem. O Supremo Tribunal Administrativo tem adotado este entendimento, tendo decidido, relativamente ao princípio da especialização dos exercícios, que «esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.» E ainda que: “(...) Em suma, se por um lado, os princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real não são absolutos antes tendo como limites outros valores constitucionalmente protegidos, por outro, o princípio da justiça não pode dar cobertura a situações como a dos autos, numa ponderação global dos interesses em presença, mediada pelo princípio da proporcionalidade: deve, no entendimento deste Tribunal, dar-se prevalência ao interesse público de prevenção e combate à fraude fiscal, sendo que neste juízo de ponderação deve ser tido igualmente em conta o princípio da justiça na perspetiva dos contribuintes que cumprem as suas obrigações fiscais, que de outra forma seriam discriminados face aos que sistematicamente não as cumprem. No caso em concreto, decidir no sentido do pretendido pela Requerente, corresponderia também a ignorar a obrigação que sobre ela impende quanto às exigências de contabilidade organizada.”

- 61.** Na decisão de improcedência proferida no âmbito do processo nº 429/2017-T, de 21.5.2018, o Requerente pretendia que fosse considerado gasto relevante no exercício de 2013 o montante pago nesse ano, relativamente a liquidações oficiosas efetuadas pela AT e pela Segurança Social, na sequência de ações inspetivas, nas quais foi apurada a não entrega de impostos e de contribuições devidas em 2007, 2009 e 2010, invocando que a não consideração do gasto (no ano de 2013) violava os princípios da justiça e da capacidade contributiva.

62. Também neste caso o Tribunal Arbitral considerou que não existia fundamento para afastamento do regime-regra previsto no art.º 18º n.º 1 do CIRC, uma vez que os gastos não eram, ou pelo menos não deveriam ser, desconhecidos ou imprevisíveis, concluindo que os mesmos tinham que ter sido registados no exercício em que os impostos e as contribuições deveriam ter sido entregues nos Cofres do Estado e não em 2013 (ano das liquidações oficiosas, na sequência de ações inspetivas promovidas pelas entidades competentes). No que tange à violação do princípio da justiça invocada pelo Requerente e contraditada pela Requerida, o Tribunal Arbitral considerou que tal princípio não é, ele próprio, absoluto, devendo ser equacionado em cada situação concreta em confronto com outros. Ancorando esta posição de princípio e meramente conclusiva, traz-se à discussão o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/2001, 13.10.2001 e que pode ser consultado in <https://dre.pt/home/-/dre/850194/details/maximized> e que a dado passo se diz: *“O princípio da justiça, como parâmetro aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas, pressupõe, porém, que esteja em causa uma solução normativa absolutamente inaceitável (como sempre aconteceu nos casos apreciados nos arestos citados), que afecte uma dada dimensão do núcleo fundamental dos interesses essenciais da pessoa humana e que colida com os valores estruturantes do ordenamento jurídico (cf. Maria Fernanda Palma, ob. cit., p. 28)., concluiu que não resulta manifestamente injusto o resultado imposto pela AT, em cumprimento da regra de periodização de exercícios.*
63. Tal como já acima referido, o Tribunal Arbitral Singular identificou ainda decisões jurisprudenciais que admitem a violação do princípio da anualidade, por cedência a outros princípios e de entre eles, nomeadamente, o da justiça. Tais decisões admitem, em manifesta desconsideração do princípio ínsito no artº 18º do CIRC, a derrogação do princípio da anualidade ou especialização, entendendo que, não sendo absoluto, deve a sua rigidez ser temperada e conformada com outros, nomeadamente: o princípio da tributação pelo lucro real (Cfr. n.º 2 do art.º 104.º da CRP) e o princípio da justiça (Cfr. n.º 2 do art.º 266.º da CRP), dando-se relevância à “intenção” (“não resultar de omissões voluntárias ou intencionais”) em substituição da “imprevisibilidade” ou “desconhecimento” (art.º 18.º, n.º 2 do CIRC).

64. Naquele sentido, identificou o Tribunal Arbitral Singular as seguintes decisões arbitrais:
- i) a proferida no processo nº 367/2014-T, de 24.11.2014 e ii) a tirada no Processo n.º 638/2015-T, de 2.10.2016.
65. Na decisão de procedência proferida no âmbito do processo nº 367/2014-T, de 24.11.2014, o Requerente invocou que a correção ao gasto, registado na conta 69 – “Correções relativas a exercícios anteriores”, em 2009 (suportado por notas de crédito emitidas em Janeiro de 2009), relativas à devolução física de mercadorias em 2008 de vendas realizadas em 2007 e em 2008, por aplicação do princípio da especialização dos exercícios, violava o princípio da justiça, por não ter sido causado qualquer lesão ao erário público; alegando ainda que: *“apurou e pagou IRC sobre rendimentos antecipados, ficando os cofres do Estado, indevidamente beneficiados”*. O Tribunal Arbitral decidiu-se pela procedência do PPA e consequentemente pela ilegalidade da correção efetuada pela AT ao gasto registado, aderindo às alegações do Requerente e fundamentando com o entendimento que dimana do acórdão Supremo Tribunal Administrativo de 2.4.2008, Processo n.º 0807/07, onde a dado passo se diz: *“(…) esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.”*
66. Adequado se mostrando trazer ainda aqui uma breve síntese da decisão proferida no âmbito do processo nº 638/2015-T, de 2.10.2016, que julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral que sindicava a anulação de uma correção de um gasto registado em 2010, suportado por uma nota de débito emitida em 2007 e respeitante a reparações compreendidas entre 2005 a 2006.
67. Da identificação e breve síntese das decisões jurisprudenciais acima identificadas resulta a admissibilidade, da derrogação do princípio da anualidade ou periodização económica em razão da primazia que devem ter, no caso concreto, outros princípios, como seja o princípio da justiça.

68. Tal entendimento encontra respaldo na citada e reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que tem vindo a admitir que o princípio da especialização dos exercícios deve ser interpretado e aplicado em conformidade com o princípio da justiça, permitindo, em situações excecionais, a imputação de custos a exercícios distintos daqueles a que respeitam, quando tal se mostre necessário para evitar soluções materialmente injustas e desde que não esteja em causa qualquer comportamento intencional de manipulação de resultados.
69. Ora, no caso concreto e no entendimento deste Tribunal Arbitral Singular, verifica-se precisamente uma dessas situações excecionais.
70. Desde logo, não resulta dos autos qualquer indício de que a Requerente tenha atuado com o propósito de obter uma vantagem fiscal ilegítima mediante a deslocação temporal de gastos entre exercícios. Pelo contrário, a factualidade apurada aponta para uma atuação condicionada por circunstâncias específicas, designadamente, a incerteza quanto ao desfecho de determinadas relações jurídicas e a evolução subsequente que determinou o reconhecimento dos encargos em momento posterior. A Requerente alegou e quantificou os efeitos fiscais da contabilização do gasto em 2021, demonstrando que a consideração do gasto no exercício correto (em 2020) e a sua concomitante eliminação do exercício de 2021 conduziriam a um resultado global mais favorável do que aquele que efetivamente obteve. Segundo o PPA, a Requerente obteve, nos exercícios de 2020 e 2021, um reembolso global de € 15.979,65, quando, se o gasto tivesse sido imputado a 2020 e retirado de 2021, o valor global a recuperar seria de € 19.749,49. Mais ainda: a correção efetuada pela AT, por incidir apenas sobre 2021, sem admitir a correspondente correção de 2020, gera liquidação adicional de IRC e juros compensatórios no montante global de € 39.433,61, resultado que a Requerente qualifica como integralmente decorrente da impossibilidade prática de reposição simétrica da situação tributária.
71. Ademais, a correção efetuada pela Autoridade Tributária revela-se estruturalmente assimétrica: elimina o gasto no exercício em que foi reconhecido (2021), mas não admite (é certo que por razões de natureza temporal) a sua consideração no exercício em que, segundo o próprio entendimento da AT, deveria ter sido imputado. Tal atuação

- conduz, na prática, à irrelevância fiscal definitiva de um gasto efetivo, real e não contestado na sua substância.
72. É precisamente este resultado que, segundo este Tribunal, o ordenamento jurídico não pode sufragar.
73. Acresce que, a AT reconhece, aliás, o ponto essencial: em condições normais, perante a contabilização de gastos num período posterior ao devido, deveria proceder-se à respetiva correção simétrica, imputando o gasto ao exercício correto. Porém, a própria AT afirma que, no caso concreto, essa correção simétrica já não podia ter lugar por força dos limites temporais decorrentes do artigo 78.º da LGT e das normas do CIRC relativas à correção de liquidações. Dito de outro modo: a AT corrige o exercício de 2021 por violação do princípio da especialização, mas recusa ou considera já impossível a correção do exercício de 2020, onde o mesmo princípio imporia o reconhecimento do gasto.
74. Nessa conformidade e como a própria Autoridade Tributária reconhece, a correção simétrica, ou seja, a consideração do gasto no exercício correto, já não se mostrava possível, em virtude dos limites legais aplicáveis à revisão das liquidações. Ora, assim sendo, não pode a AT prevalecer-se dessa impossibilidade para, por um lado, invocar o princípio da especialização para desconsiderar o gasto num exercício e, por outro, impedir que o mesmo produza efeitos no exercício devido.
75. É precisamente aquele resultado assimétrico que reclama a intervenção do princípio da justiça. Não está em causa premiar o incumprimento contabilístico da Requerente, nem permitir que os sujeitos passivos escolham livremente o exercício fiscalmente mais conveniente. Está em causa impedir que a atuação administrativa, exercendo um poder vinculado de correção apenas num dos lados da relação temporal, produza uma tributação materialmente desconforme com a capacidade contributiva efetiva da Requerente. A AT não pode invocar o princípio da especialização apenas para eliminar o gasto do exercício de 2021 e, simultaneamente, escudar-se na impossibilidade temporal de correção para impedir que esse mesmo gasto produza efeitos no exercício em que, segundo a própria AT, deveria ter sido reconhecido. O ponto não é, pois, negar

- a regra do artigo 18.º do CIRC; é impedir que a sua aplicação, isolada e sem correção simétrica, degenerem numa tributação excessiva e materialmente injusta.
- 76.** Não procede, nesta medida, o argumento da AT segundo o qual a invocação do princípio da justiça criaria um poder discricionário de afastamento casuístico da lei fiscal. O princípio da justiça não atua aqui como autorização genérica para desconsiderar o artigo 18.º do CIRC. Atua, antes, como critério jurídico de ponderação em situação excecional, em que a aplicação unilateral da regra da periodização conduz a um resultado que o ordenamento jurídico não pode aceitar: a irrelevância fiscal definitiva de um gasto real, não contestado na sua existência, natureza ou conexão com a atividade da Requerente, apenas porque foi reconhecido num exercício posterior e porque a correção do exercício devido já não é temporalmente possível.
- 77.** Também não se mostra decisivo o argumento segundo o qual a Requerente conhecia os gastos em 2020. Esse conhecimento afasta, é certo, a aplicação direta do artigo 18.º, n.º 2, do CIRC, enquanto norma excecional de imputação a exercício posterior por imprevisibilidade ou desconhecimento. Mas a procedência do pedido não tem de assentar nessa norma. Assenta antes no confronto entre o princípio da especialização e o princípio da justiça, tal como vem sendo admitido pela jurisprudência em situações de impossibilidade de correção simétrica, ausência de intencionalidade e inexistência de vantagem fiscal. A Requerente não sustenta, com êxito, que os gastos eram imprevisíveis ou desconhecidos; sustenta, isso sim, que a sua desconsideração em 2021, sem reconhecimento em 2020, conduz a um resultado materialmente injusto.
- 78.** E é este fundamento que do ponto de vista deste Tribunal merece acolhimento.
- 79.** Por outro lado, os factos alegados pela Requerente afastam a ideia de uma omissão voluntária ou intencional orientada à manipulação de resultados. A não contabilização em 2020 ocorreu num contexto muito específico: litígio com a B..., devolução das faturas, não aceitação dos valores faturados, tentativa de suspensão dos pagamentos no contexto da pandemia COVID-19 e posterior instauração de processo executivo pelo fornecedor. A contabilização em 2021 surge, segundo a Requerente, na sequência da evolução desse litígio e de aconselhamento jurídico, quando se tornou claro que a resolução do diferendo poderia prolongar-se e que a posição da Requerente apresentava

- risco relevante. Pode discutir-se se essa atuação foi contabilisticamente correta; mas não se retira dos autos que tenha sido determinada por finalidade fiscal abusiva ou por intenção de deslocar resultados entre exercícios para obtenção de vantagem tributária.
- 80.** A própria fundamentação esgrimida no RIT, não imputa à Requerente qualquer comportamento deliberado ou intencional de manipulação de resultados, limitando-se a assentar numa interpretação literal dos n.ºs 1 e 2 do artigo 18.º do CIRC . Ora, a ausência de imputação concreta de intencionalidade fiscalmente dirigida é relevante. Na linha do entendimento acolhido no Ofício-Circular n.º C-1/84, citado no PPA, a não aceitação de custos de exercícios anteriores justificava-se sobretudo perante omissões voluntárias ou intencionais, designadamente quando orientadas à redução artificial de lucros tributáveis ou à manipulação de prejuízos fiscais; nos demais casos, o entendimento administrativo aí consagrado apontava precisamente para a não correção dos custos e proveitos de exercícios anteriores .
- 81.** A posição assumida pela Requerida na Resposta, ao enfatizar a relevância sistémica da contabilidade e a necessidade de tratamento igualitário dos contribuintes, não é, em abstrato, censurável. Mas não responde ao problema concreto dos autos. A igualdade não exige que se trate do mesmo modo uma situação em que o contribuinte manipula resultados e outra em que, por erro não intencional ocorrido em contexto litigioso, acaba por ser confrontado com uma correção unilateral que transforma um gasto real em gasto fiscalmente irrelevante em definitivo. Também a tributação pelo lucro real não é servida por uma solução que desconsidera definitivamente um encargo efetivamente suportado e relacionado com a atividade, quando a própria AT reconhece que, segundo o seu entendimento, esse encargo deveria ter sido considerado no exercício anterior.
- 82.** Deste modo, a invocação pela AT de jurisprudência mais restritiva, designadamente quando refere decisões em que o princípio da justiça foi afastado por falta de prova de circunstâncias excecionais ou por inexistência de justificação factual bastante, não é transponível sem mais para o presente caso. Nesses casos, a recusa de prevalência do princípio da justiça resultou da inexistência de demonstração concreta da injustiça ou da presença de circunstâncias que impediam concluir pela ausência de intencionalidade ou de prejuízo. Aqui, porém, a Requerente identificou o contexto que determinou o

atraso no reconhecimento do gasto, demonstrou a impossibilidade de correção simétrica e alegou, com quantificação, que a sua atuação não lhe proporcionou vantagem fiscal, antes a colocou em posição globalmente desfavorável. Estão, assim, preenchidos os pressupostos considerados por este Tribunal indispensáveis para que a derrogação do princípio da especialização pudesse ser equacionada: alegação e análise factual, controlo dos impactos nos exercícios envolvidos e demonstração de uma situação de manifesta injustiça.

- 83.** Solução distinta traduzir-se-ia numa violação frontal dos princípios da justiça e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 266.º, n.º 2, e 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, bem como do princípio da tributação pelo lucro real que informa todo o sistema do IRC. Embora os gastos aqui em causa respeitassem ao exercício de 2020 e não se verifique a hipótese típica prevista no artigo 18.º, n.º 2, do CIRC, a correção impugnada não pode manter-se. A sua manutenção conduziria a uma solução materialmente injusta, porquanto eliminaria o gasto em 2021 sem permitir a sua consideração em 2020, apesar de se tratar de um gasto real, efetivamente relacionado com a atividade da Requerente, cuja dedução apenas foi temporalmente deslocada num contexto de litígio contratual e sem demonstração de intenção fiscal abusiva.
- 84.** Isto dito, meridianamente se conclui no sentido de que, embora em abstrato se verifique uma desconformidade com o princípio da especialização dos exercícios, a manutenção da correção efetuada pela Autoridade Tributária conduziria, no caso concreto, a um resultado materialmente injusto, por implicar a desconsideração definitiva de um gasto efetivo, sem que daí decorra qualquer vantagem fiscal para a Requerente e sem que se tenha verificado qualquer prejuízo para a receita tributária.
- 85.** Impõe-se, assim, fazer prevalecer o princípio da justiça sobre o princípio da especialização dos exercícios, em linha com a acima transcrita jurisprudência arbitral e com a orientação do Supremo Tribunal Administrativo, julgando-se ilegal a correção em apreço. Deve, por isso, dar-se prevalência, no caso concreto, ao princípio da justiça, consagrado no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e no artigo 55.º da LGT, em conjugação com os princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real.

Consequentemente, deve julgar-se ilegal a correção efetuada pela AT ao lucro tributável de 2021, no montante de € 156.587,08, e, em conformidade, julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando-se parcialmente a liquidação de IRC de 2021 e correspondentes juros compensatórios, na parte em que assentam naquela correção.

**§ 2.º - DA ALEGADA VANTAGEM FISCAL DA REQUERENTE E DA ANÁLISE CRÍTICA DOS CÁLCULOS
APRESENTADOS PELA AT**

- 86.** A Autoridade Tributária procura afastar a aplicação do princípio da justiça sustentando que, ao contrário do alegado pela Requerente, a imputação dos gastos de 2020 ao exercício de 2021 teria causado uma efetiva lesão ao erário público. Para o efeito, procede, na Resposta, a um exercício comparativo entre o cenário declarado pela Requerente e aquele que resultaria, no seu entender, da correta aplicação do princípio da especialização dos exercícios, concluindo que a atuação da Requerente teria originado uma diferença global desfavorável à Fazenda Pública de € 5.928,68. Segundo a AT, a consideração do gasto em 2020 teria gerado prejuízo fiscal nesse exercício, impedindo a dedução à coleta então efetuada e agravando as tributações autónomas, ao passo que, em 2021, a eliminação do gasto deveria ser conjugada com a dedução do prejuízo fiscal reportável de 2020, daí resultando uma tributação global superior à que decorreria do procedimento seguido pela Requerente.
- 87.** Este argumento não é, para este Tribunal Arbitral Singular, irrelevante.
- 88.** Com efeito, quando se convoca o princípio da justiça para temperar a rigidez do artigo 18.º do CIRC, deve o julgador apreciar, em concreto, se a imputação temporal indevida do gasto determinou ou não uma vantagem fiscal material para o sujeito passivo e se a correção promovida pela AT conduz, ou não, a um resultado manifestamente injusto.
- 89.** A jurisprudência que admite a derrogação do princípio da especialização dos exercícios fá-lo precisamente em situações em que não fica demonstrada uma omissão voluntária ou intencional destinada à transferência de resultados entre exercícios, devendo o princípio da especialização conformar-se com o princípio da justiça, com assento nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.
- 90.** Daí que a alegação de existência de prejuízo para a Fazenda Pública deva ser ponderada.

91. Sucede, porém, que os cálculos agora apresentados pela AT não podem ser desligados da fundamentação contemporânea do ato tributário impugnado. A legalidade do ato de liquidação afere-se em função dos fundamentos que o sustentaram no momento da sua prática, não podendo a Administração, em sede contenciosa, substituir ou reforçar *ex post* a motivação do ato com uma reconstrução aritmética que não constituiu o verdadeiro suporte da correção.
92. Ora, da fundamentação constante do RIT resulta que a correção assentou essencialmente numa leitura literal dos n.ºs 1 e 2 do artigo 18.º do CIRC, sem imputação à Requerente de comportamento deliberado ou intencional de manipulação de resultados e sem uma demonstração originária de prejuízo fiscal efetivo decorrente da contabilização em 2021. A demonstração aritmética produzida na Resposta pode, pois, ser considerada como argumento defensivo e até fundamentação *a posteriori*, mas não como fundamento autónomo apto a salvar a correção se esta, nos seus próprios termos, conduzir a um resultado materialmente injusto. Cumpre ainda salientar que, em sede de apreciação contenciosa da legalidade do ato tributário, não é admissível a sua fundamentação *a posteriori*. Com efeito, a validade do ato deve ser aferida à luz dos fundamentos que o suportaram no momento da sua prática, não podendo a Administração Tributária, em sede contenciosa, suprir insuficiências ou introduzir novos fundamentos que não integraram a motivação originária do ato. Tal entendimento encontra-se firmemente consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, dos tribunais Centrais administrativos e até do CAAD que tem reiteradamente afirmado que a legalidade do ato administrativo deve ser apreciada em função da fundamentação que o suporta, não sendo admissível a sua posterior substituição ou ampliação em juízo. Neste sentido veja-se, por todos, o Acórdão arbitral tirado no processo n.º 621/2024-T. Assim, quaisquer desenvolvimentos argumentativos apresentados pela AT que extravasem a fundamentação constante do ato impugnado não podem ser considerados para efeitos da sua validação.
93. Acresce que a comparação efetuada pela AT assenta numa recomposição integral e hipotética dos exercícios de 2020 e 2021, isto é, numa operação que pressupõe, justamente, aquilo que a própria AT afirma já não poder fazer: corrigir simetricamente

- o exercício de 2020. Com efeito, no próprio RIT, tal como transcrito na Resposta, reconhece-se que o procedimento normal, perante a contabilização de gastos num período posterior àquele a que respeitam, seria proceder às correspondentes correções simétricas, imputando os gastos ao exercício correto.
- 94.** A AT acrescenta, porém, que essas correções simétricas já não poderiam ter lugar por força dos limites temporais aplicáveis à revisão dos atos tributários . Há, assim, uma tensão interna na posição da AT: para demonstrar que existiria prejuízo, reconstrói globalmente os dois exercícios como se a correção simétrica fosse operável; mas, para manter a liquidação, sustenta que essa correção simétrica já não é possível.
- 95.** É precisamente essa assimetria que torna aplicável o princípio da justiça. A AT não pode, por um lado, invocar uma recomposição integrada dos exercícios para afirmar a existência de uma diferença líquida desfavorável à Fazenda Pública e, por outro lado, recusar ao contribuinte os efeitos dessa mesma recomposição integrada quando daí resultaria a consideração do gasto no exercício de 2020. Se a verdade tributária exige que o gasto seja retirado de 2021, então essa mesma verdade tributária exigiria que o gasto fosse reconhecido em 2020. Quando o sistema já não permite essa reposição integral, a correção unilateral do exercício posterior deixa de servir a tributação pelo lucro real e passa a produzir a irrelevância fiscal definitiva de um gasto efetivo.
- 96.** Por outro lado, mesmo aceitando, apenas por hipótese, os cálculos da AT, deles não resulta legitimada a consequência que a Administração extraiu. A própria AT conclui por uma alegada lesão global de € 5.928,68, ao passo que a correção impugnada gerou, segundo o PPA, uma liquidação adicional de € 35.232,09 de imposto, acrescida de € 4.201,52 de juros compensatórios. Ou seja, mesmo na lógica aritmética da AT, o resultado da correção não se limita a neutralizar a alegada vantagem fiscal: excede-a largamente, transformando um eventual diferencial global em fundamento para a desconsideração integral de um gasto real. Tal desproporção é incompatível com o princípio da justiça e com o princípio da capacidade contributiva.
- 97.** Acresce ainda que a diferença apurada pela AT não decorre propriamente da inexistência ou artificialidade do gasto, nem de qualquer utilização abusiva do mesmo, mas de efeitos colaterais do sistema: agravamento de tributações autónomas em 2020

por efeito do apuramento de prejuízo fiscal, perda ou deslocação temporal de deduções à coleta e repercussão de prejuízos fiscais em 2021. Esses efeitos podem relevar numa recomposição global dos exercícios, mas não transformam o gasto em inexistente, nem autorizam a sua eliminação definitiva da base tributável. O que está em causa continua a ser um gasto efetivo, suportado no âmbito da atividade da Requerente, cuja realidade material não foi posta em causa pela AT.

- 98.** Também por isso, os cálculos da AT não afastam a conclusão essencial: a correção impugnada não repõe a legalidade material; apenas elimina o gasto em 2021, sem permitir a sua consideração em 2020. A solução que resulta do ato impugnado é, pois, mais gravosa do que aquela que resultaria da correta aplicação global do princípio da especialização. E é precisamente para evitar estes resultados que a jurisprudência tem admitido que a rigidez do artigo 18.º do CIRC seja temperada pelo princípio da justiça, sobretudo quando a imputação temporal indevida não resulte de omissão voluntária ou intencional dirigida à transferência de resultados entre exercícios.
- 99.** Finalmente, importa notar que a própria Requerente apresentou uma leitura alternativa dos impactos fiscais, sustentando que, se fosse possível operar as correções nos dois exercícios (imputando o gasto a 2020 e retirando-o de 2021) o resultado global seria até mais favorável do que aquele que efetivamente obteve, passando o valor total a recuperar de € 15.979,65 para € 19.749,49. A divergência entre as partes quanto aos cálculos confirma, desde logo, que não estamos perante uma evidência simples e inequívoca de prejuízo fiscal causado por uma estratégia de manipulação temporal, mas perante uma recomposição complexa de exercícios, benefícios, prejuízos fiscais e tributações autónomas. Essa complexidade reforça a necessidade de se decidir a questão no plano dos princípios estruturantes: se a correção simétrica já não é possível e se não foi demonstrada uma atuação intencional ou abusiva, não deve a AT desconsiderar definitivamente um gasto real por mera aplicação unilateral do princípio da especialização.
- 100.** Assim, os cálculos apresentados pela AT não afastam a procedência do pedido. Quando muito, evidenciam que a reposição integral da situação tributária exigiria uma recomposição global dos exercícios de 2020 e 2021. Mas, não sendo essa recomposição

já possível, a manutenção da correção apenas em 2021 conduz a um resultado materialmente injusto, desproporcionado e incompatível com a tributação pelo lucro real. Por isso, deve prevalecer, no caso concreto, o princípio da justiça, julgando-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando-se parcialmente a liquidação de IRC de 2021 e correspondentes juros compensatórios, na parte em que assentam naquela ilegal correção.

V. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR DECIDE:

- A) JULGAR IMPROCEDENTE A EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA MATERIAL INVOCADA PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA;
- B) JULGAR PROCEDENTE O PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL APRESENTADO PELA REQUERENTE E, EM CONSEQUÊNCIA, **ANULAR PARCIALMENTE** A LIQUIDAÇÃO DE IRC N.º 2025..., RELATIVA AO EXERCÍCIO DE 2021, NO MONTANTE DE 358.341,13 €, BEM COMO A CORRESPONDENTE LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS N.º 2025 ... E AINDA A LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS POR RECEBIMENTO INDEVIDO N.º 2025..., NA PARTE EM QUE ASSENTAM NA DESCONSIDERAÇÃO DO GASTO CONTABILIZADO PELA REQUERENTE NESSE EXERCÍCIO, COM FUNDAMENTO NA ALEGADA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ESPECIALIZAÇÃO DOS EXERCÍCIOS;
- C) CONDENAR A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA A RECONSTITUIR A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DA REQUERENTE QUE EXISTIRIA SE O ATO TRIBUTÁRIO ANULADO PARCIALMENTE NÃO TIVESSE SIDO PRATICADO NOS TERMOS EM QUE O FOI, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ARTIGO 24.º DO REGIME JURÍDICO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA;
- D) CONDENAR A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA NAS CUSTAS DO PROCESSO, NOS TERMOS LEGAIS.

VI. VALOR DO PROCESSO:

FIXO O VALOR DO PROCESSO EM 39.433,61 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

VII. CUSTAS:

FIXO O VALOR DAS CUSTAS EM 1.836,00 €, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO (SENDO QUE, TAL VALOR FOI O INDICADO PELA REQUERENTE NO PPA E NÃO CONTESTADO PELA REQUERIDA E CORRESPONDE **A PARTE** DO VALOR DAS LIQUIDAÇÕES SINDICADAS) A CARGO DA REQUERIDA, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2 E 22.º, N.º 4 DO RJAT E AINDA ART.º 4.º, N.º 5 DO RCPAT E ART.º 527, N.ºS 1 E 2 DO CPC, *EX VI* DO ART.º 29.º, N.º 1, ALÍNEA E) DO RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 18 de maio de 2026.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do n.º 5, do art.º 131.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e), do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

O Árbitro,

(Fernando Marques Simões)