

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1037/2025-T

Tema: IRC – especialização de exercícios, despesas pessoais, tributação autónoma e retenções na fonte

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

I. A correção fundada na violação do princípio da especialização dos exercícios não pode ser mantida quando a Administração Tributária limita a correção ao exercício inspecionado, omitindo a correspondente correção simétrica dos exercícios relevantes, em termos contrários ao princípio da justiça.

II. Compete ao sujeito passivo demonstrar que as despesas suportadas pela sociedade apresentam conexão efetiva com a atividade empresarial. Não sendo produzida prova bastante dessa afetação, é legítima a respetiva desconsideração como gastos fiscalmente dedutíveis.

III. A qualificação de uma saída de meios financeiros como despesa não documentada, para efeitos do artigo 88.º do Código do IRC, depende da demonstração da respetiva realização e da inexistência de suporte documental bastante, não sendo afastada pela mera omissão do respetivo registo contabilístico.

IV. As vantagens patrimoniais atribuídas aos sócios, decorrentes do pagamento de despesas pessoais pela sociedade ou da apropriação de valores pertencentes a esta, constituem rendimentos de capitais, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do Código do IRS, encontrando-se sujeitas a retenção na fonte a título definitivo; tratando-se de retenção na fonte liberatória, a responsabilidade do substituto tributário pela falta de retenção não depende de prévia liquidação de IRS na esfera do titular dos rendimentos.

I. RELATÓRIO

1. Em 28 de novembro de 2025, a Requerente, A..., Lda., pessoa coletiva n.º..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de retenções na fonte de IRS e de IRC

1.

relativas ao exercício de 2021, bem como das correspondentes liquidações de juros compensatórios, emitidas na sequência da ação inspetiva realizada ao abrigo da ordem de serviço OI2023... .

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) em 2 de dezembro de 2025, tendo a Requerente procedido, em 3 de dezembro de 2025, à junção da petição inicial devidamente assinada, bem como dos demais elementos cuja regularização lhe foi solicitada.

3. Por despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, datado de 30 de dezembro de 2025, foi designada árbitra única a signatária, a qual comunicou tempestivamente a aceitação do encargo. A respetiva nomeação foi notificada às partes em 22 de janeiro de 2026.

4. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 10 de fevereiro de 2026.

5. Em 18 de fevereiro de 2026, foi proferido despacho ao abrigo do artigo 17.º do RJAT, determinando-se a notificação da Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar resposta e remeter o processo administrativo.

6. Em 25 de março de 2026, a Requerida apresentou resposta, acompanhada do processo administrativo e de três documentos destinados a sustentar a posição assumida quanto à afetação dos imóveis e ao local de exercício da atividade clínica.

7. Em 24 de abril de 2026, foi proferido despacho ao abrigo do artigo 18.º do RJAT, convidando a Requerente a pronunciar-se sobre determinadas questões processuais e a suprir irregularidades detetadas na petição inicial.

8. Em resposta àquele despacho, a Requerente apresentou requerimento em **7 de maio de 2026**, no qual esclareceu que alguns artigos constantes da petição inicial resultavam de manifesto lapso material, por terem sido inadvertidamente transpostos de outra peça processual, requerendo que fossem desconsiderados. Reconheceu igualmente existir um erro na indicação do valor da causa, decorrente da duplicação do montante correspondente aos juros compensatórios, requerendo a respetiva retificação. Juntou ainda comprovativo do pagamento da segunda taxa arbitral e exemplar da petição inicial assinado pelo mandatário.

II. SANEAMENTO

O tribunal encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

Existe uma questão prévia quanto ao valor da causa, suscitada pela Requerida, que identificou uma incorreção na identificação do valor, por parte da Requerente, no pedido inicial, em concreto, a duplicação do montante correspondente aos juros compensatórios da liquidação adicional de IRC.

Posteriormente, a própria Requerente reconheceu a existência desse lapso material e requereu a respetiva retificação, reduzindo o valor da ação em € 918,85.

Nessa medida, inexistindo divergência entre as partes quanto ao valor efetivamente correspondente às liquidações impugnadas, fixa-se o valor da presente ação em € 26.559,37, nos termos dos artigos 97.º-A do CPPT, 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e 306.º do Código de Processo Civil.

III. ANÁLISE DE QUESTÕES PRÉVIAS

A. Da falta parcial de objeto

A AT sustenta que os artigos 5.º a 13.º da petição inicial respeitam a um lançamento contabilístico ocorrido em 2019, absolutamente estranho às liquidações impugnadas, que são relativas ao exercício de 2021, pelo que essa parte da petição extravasa o objeto do presente processo arbitral.

Na sequência do despacho arbitral de 23 de abril de 2026, a Requerente veio esclarecer que tais artigos resultaram de manifesto lapso material, decorrente da inserção inadvertida de excertos pertencentes a outra peça processual, requerendo que os mesmos fossem desconsiderados, esclarecendo ainda que a petição deveria prosseguir a partir do artigo 6.º constante da página 5. Assim, verifica-se que a própria Requerente reconheceu o lapso material existente na petição inicial, o qual foi expressamente delimitado e esclarecido antes da decisão da causa.

Ora, o princípio do aproveitamento dos atos processuais, decorrente do artigo 130.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, bem como os princípios da cooperação e da prevalência da decisão de mérito, impõem que os meros lapsos materiais ou

erros de escrita não determinem consequências processuais desproporcionadas quando o verdadeiro objeto do litígio resulta claramente identificável.

No caso concreto, nunca existiu qualquer dúvida quanto às liquidações efetivamente impugnadas, identificadas logo na parte inicial do pedido arbitral, nem quanto ao objeto do processo, sendo manifesto que as referências ao exercício de 2019 não possuem qualquer conexão com os atos tributários objeto dos presentes autos.

Consequentemente, não se verifica qualquer falta parcial de objeto do processo, antes se impondo considerar não escritos os segmentos da petição reconhecidamente introduzidos por lapso material, prosseguindo a apreciação do pedido relativamente às liquidações impugnadas.

B. Da falta de assinatura da petição inicial

A Requerida suscitou a irregularidade decorrente de a petição inicial apresentada através da plataforma eletrónica do CAAD não se encontrar assinada pelo mandatário da Requerente, sustentando que tal omissão obstará ao conhecimento do pedido.

Resulta dos autos que, na sequência do despacho proferido pelo Tribunal em 24 de abril de 2026, a Requerente procedeu à junção de exemplar da petição inicial devidamente assinado pelo respetivo mandatário, esclarecendo que a falta de assinatura resultara de mero lapso material aquando da submissão da peça processual.

Nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, é subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário o disposto no Código de Processo Civil, designadamente quanto ao regime das irregularidades processuais.

A omissão da assinatura constitui uma irregularidade suscetível de sanção, não determinando, por si só, a rejeição da petição inicial quando a parte seja convidada a suprir a deficiência e proceda tempestivamente à respetiva regularização, em conformidade com os princípios da cooperação, da adequação formal e da prevalência da decisão de mérito que informam o processo civil (artigos 6.º e 590.º do Código de Processo Civil).

Tendo a irregularidade sido integralmente suprida no prazo concedido pelo Tribunal, encontra-se a mesma sanada, inexistindo qualquer obstáculo processual ao conhecimento do mérito da causa.

IV. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

A. Matéria de facto provada

- A. A Requerente, A..., Lda., pessoa coletiva n.º ..., dedica-se à prestação de serviços médicos especializados, designadamente nas áreas da fisioterapia e osteopatia, desenvolvendo a sua atividade na sede, sita em ..., em instalações localizadas em Viana do Castelo, através da prestação de serviços ao domicílio, designadamente a clientes angariados em Bruxelas e Paris, através do seu sócio-gerente, Dr. B... .
- B. Entre 24 de janeiro de 2025 e 20 de junho de 2025, a Requerente foi objeto de uma ação inspetiva externa, de âmbito geral, realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária ao abrigo da ordem de serviço OI2023..., incidente sobre o exercício de 2021, da qual resultou a elaboração do respetivo Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”).
- C. No Relatório de Inspeção Tributária, os Serviços de Inspeção Tributária concluíram pela existência de diversas correções fiscais ao lucro tributável da Requerente, fundamentadas, em síntese, na violação do princípio da especialização dos exercícios, na consideração de gastos contabilizados em período distinto daquele a que respeitavam, na omissão de rendimentos imputáveis ao exercício de 2021, na sujeição de determinadas despesas a tributação autónoma e na qualificação de determinadas vantagens patrimoniais atribuídas aos sócios como rendimentos de capitais sujeitos a retenção na fonte.
- D. Na sequência das conclusões constantes do Relatório de Inspeção Tributária, foram emitidos os seguintes atos tributários:
- a. a liquidação adicional de retenções na fonte de IRS n.º 2025 ..., relativa ao exercício de 2021, no montante de € 15.663,99, acrescida de juros compensatórios no valor de € 2.395,60, perfazendo o montante global de € 18.059,59;
 - b. a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., relativa ao exercício de 2021, inicialmente identificada pela Requerente como ascendendo a € 8.499,78, acrescida de juros compensatórios liquidados sob o n.º 2025 ..., no valor de € 918,85, tendo a Requerida esclarecido que o imposto adicional ascendia a €

7.580,93, sendo o montante de € 8.499,78 já o resultado da soma entre imposto e juros compensatórios.

- E. No Relatório de Inspeção Tributária, os Serviços de Inspeção Tributária concluíram que a Requerente contabilizou, no exercício de 2021, gastos no montante global de € 7.187,57, respeitantes ao exercício de 2020, entendendo que tais gastos deveriam ter sido reconhecidos no período a que economicamente respeitavam, em aplicação do princípio da especialização dos exercícios.
- F. Entre esses gastos encontravam-se, designadamente, despesas com trabalhos especializados prestados por médicos subcontratados, bem como despesas com energia, fluidos e outros serviços, tituladas por documentos emitidos durante o exercício de 2020 e apenas registadas contabilisticamente em 2021.
- G. Os Serviços de Inspeção Tributária concluíram igualmente que proveitos no montante de € 4.516,56, respeitantes a atos médicos realizados durante o exercício de 2021, apenas foram faturados e reconhecidos contabilisticamente em 2022, considerando que deveriam ter sido imputados ao exercício de 2021.
- H. Em consequência, procederam ao acréscimo ao lucro tributável de 2021 do montante global de € 11.704,13, correspondente a € 7.187,57 de gastos considerados indevidamente imputados a esse exercício e a € 4.516,56 de proveitos que entenderam respeitar ao mesmo período de tributação.
- I. A Autoridade Tributária não procedeu a qualquer correção relativamente aos exercícios de 2020 e 2022.
- J. No Relatório de Inspeção Tributária, os Serviços de Inspeção Tributária procederam igualmente à correção de gastos contabilizados pela Requerente, no montante global de € 2.206,80, por entenderem que os mesmos revestiam natureza pessoal e não satisfaziam os requisitos de dedutibilidade previstos no artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC.
- K. Entre os gastos objeto de correção incluíam-se despesas relativas à aquisição de uma *soundbar*, mobiliário de jardim, cloro, um bico fresador, um corta-relvas, uma eletrobomba, um enrolador com tomadas, vasos, um capacho, plantas, um *deck* de pinho, um grelhador para churrasco, auscultadores e ainda artigos de roupa e calçado adquiridos nos estabelecimentos comerciais Massimo Dutti, Timberland e Mephisto.

- L.** Os Serviços de Inspeção Tributária consideraram que tais despesas respeitavam à esfera pessoal do sócio-gerente e à sua residência situada em ..., entendendo não existir nexo entre esses gastos e a atividade de prestação de cuidados de saúde desenvolvida pela Requerente.
- M.** Segundo a informação disponibilizada no site pela própria Requerente, a atividade clínica é exercida em instalações sitas na Rua..., em Viana do Castelo.
- N.** O imóvel correspondente à sede social constitui uma moradia unifamiliar pertencente ao sócio-gerente, sem afetação à atividade comercial.
- O.** Quanto às roupas e calçado, os estabelecimentos onde foram efetuadas as aquisições, Massimo Dutti, Timberland e Mephisto, são retalhistas de moda e calçado de uso geral, e não fornecedores de equipamento profissional de saúde ou de fardamento hospitalar.
- P.** No decurso do procedimento inspetivo, os SIT identificaram, nos extratos da conta do Banco Santander Totta (IBAN PT50...), movimentos financeiros de saída no exercício de 2021, no valor total de € 8.901,95, que não se encontravam refletidos contabilisticamente e não estavam acompanhados de documentos de suporte que permitissem identificar os respetivos beneficiários ou a natureza das operações subjacentes.
- Q.** Na sequência dessa análise, concluíram que determinados pagamentos efetuados através das contas bancárias da sociedade não se encontravam suficientemente documentados.
- R.** Consideraram que tais despesas preenchiam os pressupostos previstos no Código do IRC e procederam à respetiva sujeição a tributação autónoma.
- S.** Os Serviços de Inspeção Tributária procederam igualmente à análise da conta «Caixa», das contas bancárias tituladas pela sociedade e dos movimentos financeiros registados durante o exercício de 2021.
- T.** No âmbito dessa análise, identificaram pagamentos de despesas pessoais dos sócios-gerentes, efetuados através dos cartões bancários com as terminações 8008 e 8029, no montante global de € 17.356,84, bem como valores recebidos em numerário de clientes e não entregues à sociedade nem depositados nas respetivas contas bancárias, no montante de € 38.586,00.

- U. Os Serviços de Inspeção Tributária concluíram que tais montantes, no valor global de € 55.942,84, não correspondiam a despesas da atividade da sociedade, antes representando vantagens patrimoniais colocadas à disposição dos sócios.
- V. Com esse fundamento, qualificaram-nos como rendimentos de capitais sujeitos a retenção na fonte à taxa de 28%, apurando imposto no montante de € 15.663,99, acrescido de juros compensatórios no valor de € 2.395,60, num total de € 18.059,59.
- W. O projeto de Relatório de Inspeção Tributária foi notificado à Requerente para exercício do direito de audição.
- X. A Requerente exerceu o direito de audição, apresentando observações escritas.
- Y. Após apreciação dessas observações, foi elaborado o Relatório Final de Inspeção Tributária.
- Z. Subsequentemente, foram emitidas as liquidações adicionais objeto dos presentes autos.

B. Factos não provados

Não ficou demonstrado que:

- A. O imóvel de ... fosse utilizado para prestação regular de atos médicos.
- B. Os artigos de vestuário adquiridos constituíssem efetivamente vestuário profissional.
- C. O mobiliário, a soundbar e os auscultadores tivessem sido adquiridos para utilização na atividade da Requerente ou se encontrassem afetos à mesma.
- D. Os montantes recebidos em numerário e não depositados nas contas bancárias da sociedade tivessem permanecido na caixa da Requerente ou sido utilizados no pagamento de despesas da sua atividade.
- E. As divergências identificadas entre os recebimentos em numerário e os respetivos depósitos bancários encontrassem justificação contabilística ou documental.

C. Fundamentação da decisão quanto à matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT,

não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção do tribunal fundou-se essencialmente na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes.

Quanto aos factos não provados, o tribunal entendeu inexistir prova documental ou testemunhal suficientemente consistente para permitir formar uma convicção quanto à respetiva verificação. Em particular, a Requerente não apresentou elementos objetivos suscetíveis de demonstrar a afetação dos bens e despesas à atividade empresarial nem documentação apta a justificar o destino dos montantes recebidos em numerário que não foram depositados nas contas bancárias da sociedade.

V. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

1) Da alegada falta de fundamentação

A Requerente sustenta que as liquidações impugnadas padecem de falta de fundamentação, por entender que o Relatório de Inspeção Tributária não explicita, de forma suficiente, as razões de facto e de direito que sustentam as correções efetuadas.

Não lhe assiste, porém, razão.

O dever de fundamentação dos atos administrativos lesivos encontra consagração no artigo 268.º, n.º 3, da Constituição. No domínio tributário, o artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da Lei Geral Tributária (LGT) determina que a decisão do procedimento seja fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo essa fundamentação consistir em declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária. A fundamentação deve ainda conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo. São igualmente aplicáveis os artigos 152.º e 153.º do Código do Procedimento Administrativo.

Deste quadro decorre que a fundamentação do ato tributário visa permitir ao respetivo destinatário conhecer as razões pelas quais a Administração decidiu num determinado sentido

e não noutro, facultando-lhe a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido e habilitando-o a decidir, de forma esclarecida, entre a aceitação do ato e a utilização dos meios administrativos ou contenciosos de reação.

Como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência, a suficiência da fundamentação constitui um conceito relativo, cuja apreciação depende da natureza do ato e das circunstâncias do caso concreto. A fundamentação deve ser contextual ou contemporânea do ato, expressa e acessível, clara, suficiente e congruente. É suficiente quando permite a um destinatário normal, colocado na posição concreta do destinatário real, apreender os fundamentos de facto e de direito que determinaram a decisão administrativa.

Importa, neste âmbito, distinguir entre fundamentação formal e fundamentação material ou substancial. À fundamentação formal interessa saber se a Administração exteriorizou os motivos de facto e de direito que a determinaram a praticar o ato com aquele concreto conteúdo. A fundamentação material respeita, diferentemente, à correspondência desses motivos com a realidade e à sua aptidão para, no plano substantivo, legitimarem a atuação administrativa.

Assim, a circunstância de o contribuinte considerar errados os factos ponderados, inadequada a respetiva valoração ou incorreta a interpretação das normas jurídicas aplicadas não significa que o ato careça de fundamentação. Poderá existir erro sobre os pressupostos de facto ou de direito, suscetível de integrar um vício de violação de lei, mas não necessariamente falta ou insuficiência de fundamentação formal.

Este entendimento foi expressamente acolhido pelo Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 14 de março de 2018, proferido no processo n.º 0512/17, no qual se concluiu que, encontrando-se o critério jurídico adotado pela Administração Tributária enunciado em termos claros e inteligíveis e tendo sido inequivocamente compreendido pelo sujeito passivo, não ocorre falta de fundamentação. O mesmo acórdão reafirma a distinção entre a exteriorização formal dos motivos do ato e a correspondência material desses motivos com a realidade.

Esta orientação insere-se numa linha jurisprudencial consolidada, na qual o STA tem igualmente salientado que a validade do ato deve ser apreciada em função da fundamentação contemporânea da sua prática, não sendo admissível a sua integração ou substituição por fundamentos apresentados posteriormente.

A jurisprudência arbitral tem seguido o mesmo critério. Por exemplo, na decisão proferida no Processo CAAD n.º 701/2020-T, de 28 de outubro de 2021, entendeu-se que, quando o relatório final da inspeção permite ao contribuinte conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a Administração Tributária a praticar o ato com aquele conteúdo, as liquidações emitidas na sua sequência se encontram suficientemente fundamentadas. Essa decisão remete expressamente para o Acórdão do STA de 14 de março de 2018, processo n.º 0512/17.

Aplicando este enquadramento ao caso dos autos, verifica-se que o Relatório de Inspeção Tributária identifica e autonomiza os diversos grupos de correções efetuadas, descreve os elementos contabilísticos e documentais considerados, explicita os critérios adotados pelos Serviços de Inspeção Tributária, indica as normas jurídicas tidas por aplicáveis e quantifica as correções propostas e o respetivo impacto tributário.

Em particular, o Relatório permite compreender:

- a) quais os gastos que a Administração Tributária considerou indevidamente imputados ao exercício de 2021 e por que razão entendeu que respeitavam ao exercício anterior;
- b) quais os rendimentos que considerou economicamente imputáveis ao exercício de 2021, embora apenas faturados ou contabilizados em 2022;
- c) quais os gastos cuja dedutibilidade fiscal foi recusada, bem como as razões pelas quais a inspeção entendeu não estar demonstrada a respetiva conexão com a atividade da Requerente;
- d) quais os movimentos financeiros qualificados como despesas não documentadas e sujeitos a tributação autónoma;
- e) quais os montantes que a inspeção considerou terem sido colocados à disposição dos sócios e, por essa razão, qualificados como rendimentos de capitais sujeitos a retenção na fonte.

A própria petição inicial demonstra, de forma particularmente clara, que a Requerente compreendeu o percurso lógico e jurídico seguido pela Administração Tributária.

Com efeito, a Requerente não se limita a formular uma alegação genérica de falta de fundamentação. Pelo contrário, individualiza e contesta cada um dos grupos de correções: discute a aplicação do princípio da especialização dos exercícios e as consequências da imputação temporal dos gastos e rendimentos; invoca o princípio da justiça e a alegada ocorrência de dupla tributação; procura justificar a conexão entre os gastos desconsiderados e a sua atividade; questiona o preenchimento do conceito de despesas não documentadas para

efeitos de tributação autónoma; e contesta a qualificação dos montantes atribuídos aos sócios como rendimentos de capitais sujeitos a retenção na fonte.

A Requerente identificou, portanto, os pressupostos de facto considerados pela inspeção, as normas aplicadas, a qualificação jurídica efetuada e as consequências tributárias extraídas de cada correção. Pôde, por isso, rebater circunstanciadamente os fundamentos dos atos e apresentar as razões pelas quais considera que as conclusões da Administração Tributária são factualmente infundadas ou juridicamente incorretas.

A extensão e o conteúdo da defesa apresentada não constituem, isoladamente, prova bastante da suficiência da fundamentação, pois não pode excluir-se que um contribuinte procure reconstruir ou inferir os fundamentos de um ato deficientemente fundamentado. No presente caso, porém, a impugnação circunstanciada da Requerente, conjugada com o conteúdo do Relatório de Inspeção Tributária, evidencia que os fundamentos das correções eram objetivamente cognoscíveis e foram efetivamente compreendidos.

Não se está, portanto, perante uma situação em que a Requerente tenha sido obrigada a formular conjecturas sobre os motivos determinantes da atuação administrativa, nem perante uma fundamentação obscura, contraditória ou de tal modo genérica que inviabilizasse a apreensão das razões das liquidações. A Requerente compreendeu os fundamentos invocados e exerceu, de forma plena e esclarecida, o seu direito de defesa.

O que a Requerente verdadeiramente questiona é a correção dos pressupostos de facto considerados pela inspeção, a valoração dos elementos recolhidos e a interpretação e aplicação das normas tributárias convocadas. Essas questões pertencem ao plano da fundamentação material e do mérito das correções, devendo ser apreciadas autonomamente nos pontos subsequentes da presente decisão.

Conclui-se, assim, que as liquidações impugnadas, consideradas em conjugação com o Relatório de Inspeção Tributária que lhes serve de fundamento, permitem conhecer, de forma clara, suficiente e congruente, as razões de facto e de direito que determinaram a respetiva emissão.

Improcede, por conseguinte, o vício de falta de fundamentação invocado pela Requerente.

2. Das correções por violação do princípio da especialização dos exercícios

A correção em análise compreende duas realidades distintas.

Por um lado, a Administração Tributária acresceu ao lucro tributável do exercício de 2021 o montante de € 4.516,56, correspondente a pagamentos efetuados, ao longo desse ano, pela sociedade C..., Lda., cuja faturação apenas veio a ser emitida pela Requerente em maio de 2022.

Por outro lado, desconsiderou, no exercício de 2021, gastos no montante global de € 7.187,57, por entender que os serviços e fornecimentos a que respeitavam haviam sido realizados em 2020 e deveriam ter sido reconhecidos nesse exercício.

A Requerente contesta ambas as correções.

Quanto ao montante de € 4.516,56, sustenta que a emissão da fatura em 2022 determinou a consideração do correspondente rendimento na declaração relativa a esse exercício e que a Administração Tributária não demonstrou que os pagamentos recebidos em 2021 correspondessem efetivamente a consultas, tratamentos ou outros serviços concluídos nesse ano. Alega ainda que, ao acrescer o mesmo rendimento ao lucro tributável de 2021 sem corrigir o exercício de 2022, a Administração Tributária sujeitou a mesma realidade económica a tributação em ambos os exercícios.

Relativamente aos gastos de € 7.187,57, a Requerente não discute, no essencial, a sua ligação à atividade empresarial, mas contesta que possam ser definitivamente desconsiderados. Afirma que, ao recusá-los em 2021 sem os reconhecer no exercício de 2020, a Administração Tributária aumentou o lucro tributável de ambos os períodos, tributando um rendimento superior ao efetivamente obtido pela sociedade. Acrescenta que os erros de periodização não resultaram de qualquer estratégia de planeamento fiscal ou de uma intenção de transferir resultados entre exercícios e invoca, por isso, a prevalência do princípio da justiça sobre uma aplicação meramente formal do princípio da especialização dos exercícios.

A Requerida contrapõe que as correções decorrem do cumprimento do artigo 18.º do Código do IRC e do regime contabilístico do acréscimo. Sustenta que os efeitos das transações devem ser reconhecidos no período em que ocorrem, independentemente do momento do pagamento,

recebimento ou faturação, e que a Requerente, enquanto microentidade, se encontra sujeita à Norma Contabilística para Microentidades. Segundo a Requerida, a correção de um erro material relativo a período anterior deve ser efetuada diretamente em resultados transitados, sem produzir efeitos no resultado do período em que o erro é detetado.

No que respeita aos gastos de € 7.187,57, a Requerida afirma que os documentos contabilizados em janeiro de 2021 respeitavam a serviços médicos subcontratados, fornecimentos de água, comunicações, eletricidade e outros serviços ocorridos em 2020. Considera que se tratava de gastos correntes e previsíveis e que, tendo as faturas sido emitidas ainda em 2020, não se verificavam os pressupostos da exceção prevista no artigo 18.º, n.º 2, do Código do IRC.

A Requerida reconhece que o Ofício-Circulado n.º 14, de 23 de novembro de 1993, prevê a ponderação da revisão do ato tributário correspondente ao exercício ao qual os gastos deveriam ter sido imputados. Entende, porém, que a revisão de 2020 já não era possível quando o procedimento inspetivo terminou, por se encontrarem esgotados os prazos previstos no artigo 78.º da Lei Geral Tributária e por o erro ser imputável à própria Requerente. Sustenta conclusão idêntica relativamente ao exercício de 2022, cuja declaração Modelo 22 foi apresentada em 6 de junho de 2023.

Quanto ao rendimento de € 4.516,56, a Requerida considera que os pagamentos mensais e regulares efetuados pela C... ao longo de 2021 constituem prova bastante de que os serviços foram prestados nesse exercício. Invoca o artigo 18.º, n.º 3, alínea b), do Código do IRC, segundo o qual os réditos relativos a prestações de serviços se consideram realizados na data em que o serviço é concluído, e acrescenta que a Requerente estava obrigada a emitir fatura por cada recebimento, não podendo beneficiar do incumprimento dessa obrigação.

Face ao exposto, cumpre decidir.

O artigo 17.º, n.º 1, do Código do IRC estabelece que o lucro tributável das pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola 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 do Código.

O sistema de determinação do lucro tributável assenta, assim, num modelo de dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade: o resultado contabilístico constitui o ponto de partida, mas fica sujeito às correções impostas pelas normas fiscais.

Neste quadro, o artigo 18.º, n.º 1, do Código do IRC consagra o princípio da periodização económica, também designado princípio da especialização dos exercícios, determinando que os rendimentos, os gastos e as restantes componentes positivas e negativas do lucro tributável sejam imputados ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do respetivo recebimento ou pagamento.

O n.º 2 do mesmo artigo admite que componentes positivas ou negativas respeitantes a períodos anteriores sejam imputadas ao período em causa quando, na data do encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas, fossem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Por sua vez, nos termos da alínea b) do n.º 3, os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se, em regra, realizados na data em que o serviço é concluído.

O princípio da especialização dos exercícios visa assegurar que cada período de tributação reflita a riqueza efetivamente gerada nesse período. Não constitui, por isso, uma simples formalidade contabilística: é um critério legal de delimitação temporal da matéria tributável.

Daqui resulta, em primeira linha, que a Administração Tributária não estava impedida de corrigir o lucro tributável de 2021 por ter concluído que nele haviam sido incluídos gastos respeitantes a 2020 ou omitidos rendimentos respeitantes a 2021.

A questão decisiva não reside, contudo, apenas em saber se a periodização adotada pela Requerente era contabilística e fiscalmente correta. Importa igualmente avaliar se a Administração Tributária podia aplicar o princípio da especialização de forma unilateral,

corrigindo apenas o exercício de 2021, sem atender às correspondentes consequências nos exercícios de 2020 e de 2022.

A atividade da Administração Tributária não se encontra subordinada apenas ao princípio da legalidade entendido em sentido estritamente formal.

O artigo 266.º, n.º 2, da Constituição determina que os órgãos e agentes administrativos atuem, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e boa-fé. O artigo 55.º da LGT projeta esses mesmos princípios sobre o procedimento tributário.

A jurisprudência administrativa e tributária tem, por isso, afirmado reiteradamente que a rigidez do princípio da especialização dos exercícios deve ser conciliada com o princípio da justiça, sobretudo quando a correção efetuada pela Administração Tributária conduz à tributação duplicada da mesma realidade económica ou à desconsideração definitiva de um gasto efetivamente suportado, sem que tenha existido uma atuação voluntária ou intencional destinada a transferir resultados entre exercícios.

Particularmente relevante para a questão em apreciação é o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de maio de 2023, processo n.º 01417/15.1BEALM, em cujo sumário se afirma expressamente:

«A correção em razão da aplicação do princípio da especialização de exercícios impõe a correção do exercício onde foi omitida a dedução do gasto, pelo que nos casos em que tal operação se torna inviável é convocável o princípio da justiça.»

A importância deste entendimento reside em que a correção simétrica não é apresentada como uma mera faculdade ou liberalidade administrativa. A correta aplicação do princípio da especialização pressupõe a consideração coerente dos diferentes exercícios envolvidos: ao retirar-se uma componente negativa do período em que foi indevidamente registada, deverá reconhecer-se essa componente no período a que efetivamente pertence.

Quando essa correção já não seja possível, a jurisprudência não conclui automaticamente pela manutenção da correção desfavorável ao contribuinte. Impõe antes a ponderação do princípio da justiça, apreciando-se, designadamente, se existiu prejuízo fiscal para o Estado e se o erro resultou de uma omissão voluntária ou intencional dirigida à transferência de resultados entre exercícios.

A jurisprudência arbitral segue igualmente esta orientação. Na decisão proferida no Processo CAAD n.º 244/2021-T, de 21 de janeiro de 2022, considerou-se que a aplicação do princípio da periodização não poderia ignorar a ausência de correção simétrica favorável ao sujeito passivo, sob pena de violação dos artigos 266.º, n.º 2, da Constituição e 55.º da Lei Geral Tributária.

Também na decisão arbitral proferida no Processo n.º 446/2024-T, de 10 de dezembro de 2024, se reafirmou que, embora a Administração Tributária esteja vinculada a controlar o cumprimento do artigo 18.º do Código do IRC, o exercício desse poder pode conduzir a uma situação flagrantemente injusta, caso em que deve operar o princípio da justiça.

A solução não equivale a admitir que o sujeito passivo possa escolher livremente o exercício de imputação dos rendimentos ou dos gastos. O artigo 18.º do Código do IRC continua a constituir uma norma imperativa. O que a jurisprudência rejeita é que a Administração Tributária utilize essa norma para produzir apenas os efeitos desfavoráveis da correta periodização, sem realizar ou ponderar os correspondentes ajustamentos favoráveis no exercício competente.

No presente caso, a Administração Tributária concluiu que:

- a) o montante de € 4.516,56, faturado e declarado em 2022, correspondia a serviços prestados em 2021 e deveria integrar o lucro tributável deste último exercício;
- b) os gastos no montante de € 7.187,57, contabilizados em 2021, respeitavam a serviços e fornecimentos ocorridos em 2020 e deveriam ter sido reconhecidos nesse exercício.

Do ponto de vista da periodização económica, as duas correções seguem a lógica do artigo 18.º do Código do IRC. Todavia, a Administração Tributária limitou-se a refletir os efeitos dessas conclusões no exercício de 2021; não corrigiu o exercício de 2022, no qual o rendimento de € 4.516,56 havia sido declarado, nem reconheceu os gastos de € 7.187,57 no exercício de 2020.

A Requerida procura justificar essa atuação com o esgotamento dos prazos de revisão dos atos tributários, nos termos do artigo 78.º da LGT. Contudo, este argumento não pode ser acolhido integralmente. Desde logo, importa distinguir entre a revisão do ato tributário regulada no artigo 78.º da LGT e o exercício do poder de correção e liquidação dentro do prazo de caducidade estabelecido no artigo 45.º da mesma lei.

O facto de já não estarem preenchidos os pressupostos para uma revisão favorável ao contribuinte ao abrigo do artigo 78.º não significa, sem mais, que a Administração Tributária estivesse impedida de inspecionar e corrigir um período tributário relativamente ao qual ainda não tivesse caducado o direito à liquidação. Nos termos do artigo 45.º, n.ºs 1 e 4, da LGT, o direito à liquidação caduca, em regra, se esta não for validamente notificada no prazo de quatro anos, contando-se esse prazo, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

Assim, quanto ao exercício de 2022, o prazo normal de caducidade apenas terminaria em 31 de dezembro de 2026. A ação inspetiva iniciou-se em 24 de janeiro de 2025 e terminou com a notificação da nota de diligência em junho de 2025. Nessa data, o exercício de 2022 encontrava-se ainda dentro do prazo normal de caducidade do direito à liquidação.

A Administração Tributária dispunha, portanto, da possibilidade jurídica de alargar ou instaurar procedimento inspetivo relativo a esse exercício e de proceder à correspondente correção, eliminando do lucro tributável de 2022 o rendimento que considerara imputável a 2021. Não procede, por isso, a afirmação constante do artigo 51.º da Resposta segundo a qual do exercício de 2022 se deveria extrair conclusão idêntica à relativa a 2020 apenas porque a declaração Modelo 22 havia sido apresentada em 6 de junho de 2023. A data da apresentação da autoliquidação poderia relevar para a aplicação de determinados prazos de revisão previstos no

artigo 78.º da LGT; não eliminava, contudo, os poderes inspetivos e liquidatórios que a Administração Tributária conservava enquanto não tivesse decorrido o prazo de caducidade do artigo 45.º.

A correção do exercício de 2022 não só era juridicamente possível como constituía a consequência lógica da posição assumida pela própria inspeção: se o rendimento de € 4.516,56 pertencia a 2021, não poderia permanecer simultaneamente integrado no lucro tributável declarado em 2022. Ao tributar esse rendimento em 2021 sem eliminar a sua tributação em 2022, a Administração Tributária produziu precisamente a duplicação que a aplicação coerente do princípio da especialização visa evitar.

A situação dos gastos relativos a 2020 apresenta contornos parcialmente diferentes. Quando a ação inspetiva se iniciou, em 24 de janeiro de 2025, já havia decorrido o prazo normal de caducidade do direito à liquidação relativo ao exercício de 2020, que terminara em 31 de dezembro de 2024. Nesse momento, a realização da correspondente correção favorável relativa a 2020 encontrava-se, em princípio, inviabilizada. Contudo, essa inviabilidade não pode ser imputada à Requerente em termos que justifiquem a manutenção isolada da correção de 2021.

A ordem de serviço n.º OI2023... havia sido emitida em 24 de julho de 2023. Se os atos inspetivos tivessem sido iniciados em momento temporalmente próximo da emissão daquela ordem de serviço, o exercício de 2020 encontrar-se-ia ainda dentro do prazo de caducidade, podendo, em princípio, ser abrangido pela atuação inspetiva e objeto das correções que fossem consideradas legalmente devidas.

Não cabe ao Tribunal censurar a oportunidade administrativa da realização da inspeção, nem afirmar que a Administração Tributária estava obrigada a iniciá-la em determinada data. O que releva é que a impossibilidade de corrigir 2020 não resultou de qualquer ocultação, resistência ou impedimento criado pela Requerente no decurso da ação inspetiva. Resultou do momento em que a Administração Tributária exerceu os seus poderes de controlo.

Também não resulta dos autos que o registo dos gastos em 2021 tenha obedecido a uma estratégia voluntária de deslocação de resultados, a um propósito de reduzir artificialmente a matéria tributável ou à obtenção de uma vantagem fiscal associada à escolha daquele exercício.

A circunstância de a Requerente ter incumprido as regras contabilísticas e fiscais de periodização não basta, por si só, para demonstrar uma omissão voluntária e intencional com finalidade fiscal. A aplicação do princípio da justiça não se encontra reservada aos casos em que o erro seja totalmente estranho ao contribuinte; o que a jurisprudência exige é, sobretudo, que não se trate de uma atuação dirigida à manipulação dos resultados entre exercícios e que a aceitação do gasto não provoque prejuízo para o erário público.

Ora, a Administração Tributária não põe em causa, neste segmento, a existência dos gastos nem a sua relação com a atividade da Requerente. Considerou apenas que deveriam ter sido imputados a 2020.

A manutenção da correção de 2021, desacompanhada do reconhecimento dos mesmos gastos em 2020, tem como resultado que despesas efetivamente suportadas no âmbito da atividade empresarial não sejam deduzidas em nenhum dos exercícios. A Requerente suporta, desse modo, os efeitos desfavoráveis da especialização sem beneficiar da correspondente imputação ao exercício que a própria Administração Tributária considera correto. Ora, esse resultado não corresponde à tributação do rendimento real da sociedade, mas à tributação de um rendimento artificialmente superior ao que foi efetivamente obtido.

Em conclusão, a aplicação do artigo 18.º do Código do IRC não pode ser feita de forma fragmentária; ao corrigir um exercício por considerar que determinado rendimento ou gasto pertence a outro período de tributação, a Administração Tributária deve, em regra, assegurar a correspondente correção do exercício ao qual essa componente deve ser imputada.

No presente caso:

a) relativamente ao rendimento de € 4.516,56, a correção do exercício de 2022 ainda era legalmente possível quando decorreu a ação inspetiva, não podendo a Administração Tributária

tributar o rendimento em 2021 e mantê-lo simultaneamente incluído no lucro tributável de 2022;

b) relativamente aos gastos de € 7.187,57, a correção do exercício de 2020 já se encontrava, em princípio, inviabilizada quando a inspeção se iniciou, mas essa impossibilidade resultou do momento em que foram exercidos os poderes inspetivos, e não de qualquer conduta da Requerente destinada a impedir a correção;

c) não se demonstrou que os erros de periodização resultassem de omissões voluntárias e intencionais destinadas a transferir resultados ou a obter uma vantagem fiscal;

d) a manutenção isolada das correções de 2021 conduziria à dupla tributação do rendimento declarado em 2022 e à desconsideração definitiva de gastos efetivamente suportados, produzindo um resultado materialmente incompatível com os princípios da justiça e da tributação do rendimento real.

Nestas circunstâncias, embora se reconheça que a contabilização adotada pela Requerente não respeitou as regras de periodização económica previstas no artigo 18.º do Código do IRC, a Administração Tributária não podia limitar-se a extrair dessa infração os efeitos desfavoráveis relativos ao exercício de 2021, omitindo as correspondentes correções dos exercícios de 2020 e 2022.

A impossibilidade de realizar a correção de 2020, por razões não imputáveis à Requerente, e a omissão da correção de 2022, apesar de esta ainda ser legalmente possível, determinam que a manutenção das correções efetuadas ao exercício de 2021 conduza a um resultado contrário ao princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da Constituição e 55.º da LGT.

Procede, por conseguinte, o pedido de pronúncia arbitral nesta parte, devendo ser anuladas as correções ao lucro tributável de 2021 correspondentes ao rendimento de € 4.516,56 e aos gastos de € 7.187,57, bem como a liquidação adicional de IRC na parte delas decorrente.

3. Dos gastos fiscalmente dedutíveis

Está em causa a correção ao lucro tributável de 2021 no montante de € 2.206,80, respeitante a gastos que a Administração Tributária considerou não relacionados com a atividade da Requerente, mas antes de natureza pessoal.

Os bens e serviços abrangidos pela correção incluem, designadamente, uma soundbar, mobiliário de jardim, cloro, um bico fresador, um corta-relvas, uma eletrobomba, um enrolador com tomadas, vasos, um capacho, plantas, um deck de pinho, um grelhador, auscultadores e artigos de vestuário e calçado adquiridos em estabelecimentos das marcas Massimo Dutti, Timberland e Mephisto.

A Requerente contesta a desconsideração destes gastos, sustentando, em síntese, que não se trata de despesas pessoais dos sócios, mas de despesas realizadas no interesse da sociedade e relacionadas com a atividade por esta desenvolvida.

Alega que a atividade da sociedade não se circunscreve à clínica situada em Viana do Castelo, sendo igualmente exercida na sua sede, em ..., e através da prestação de serviços domiciliários. Afirmar ainda que os serviços de medicina, fisioterapia e osteopatia podem ser prestados em locais com características próximas das existentes em hotéis ou spas, pelo que os bens destinados ao tratamento e manutenção dos espaços exteriores poderiam integrar as condições materiais necessárias à prestação desses serviços.

Quanto ao vestuário e ao calçado, sustenta que os médicos e demais profissionais de saúde utilizam equipamento próprio no exercício das respetivas funções e que a escolha das peças usadas no contacto com os pacientes respeita a decisões de gestão e à imagem profissional da clínica. Relativamente à soundbar e aos auscultadores, invoca a criação de um ambiente adequado ao acolhimento e tratamento dos clientes. Conclui que cabia à Administração Tributária demonstrar que os gastos não respeitavam à atividade e que esta não poderia substituir-se à sociedade na apreciação da conveniência ou oportunidade das respetivas opções de gestão.

A Requerida sustenta, em sentido contrário, que os gastos não satisfazem os requisitos de dedutibilidade previstos no artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, por não ter sido demonstrada a respetiva conexão com a atividade geradora dos rendimentos sujeitos a imposto. Invoca que a dedutibilidade fiscal dos gastos não beneficia, enquanto tal, da presunção de veracidade estabelecida no artigo 75.º, n.º 1, da LGT e que, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da mesma lei, compete ao sujeito passivo provar os factos constitutivos do direito à dedução.

Acrescenta que a clínica, tal como publicitada pela própria Requerente, funciona na Rua ..., em Viana do Castelo, ao passo que o imóvel de ..., no qual se encontra registada a sede social, é propriedade pessoal do sócio-gerente e se encontra matricialmente descrito como uma moradia unifamiliar, com cave, dois pisos e logradouro, sem afetação comercial.

Daí conclui que os gastos com jardim, relva, mobiliário exterior e equipamentos de lazer se relacionam com a residência do sócio-gerente, e não com a atividade clínica. Quanto ao vestuário e ao calçado, observa que os bens foram adquiridos em estabelecimentos de moda e calçado de uso geral, não resultando das faturas ou dos demais elementos apresentados que se tratasse de fardamento clínico ou de equipamento profissional de saúde.

Nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, são dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável, os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Na redação aplicável, a lei não exige que cada gasto seja imprescindível à obtenção de um concreto rendimento, nem permite à Administração Tributária substituir-se ao empresário na apreciação da oportunidade, conveniência ou eficiência das decisões de gestão. A dedutibilidade depende, contudo, da existência de uma relação entre o gasto e a atividade empresarial do sujeito passivo. O gasto deve ter sido realizado no interesse da empresa, no âmbito das atividades compreendidas no seu objeto ou com vista à obtenção ou garantia dos rendimentos sujeitos a imposto.

Não basta, por isso, demonstrar que a despesa existiu, que foi paga pela sociedade ou que se encontra registada na contabilidade. É ainda necessário que os elementos disponíveis permitam associá-la à atividade empresarial e afastar uma utilização ou finalidade exclusivamente pessoal. Esta distinção é particularmente relevante quando a natureza dos bens adquiridos é compatível quer com uma utilização profissional, quer com uma utilização privada. Nesses casos, a prova da existência e do montante da despesa não resolve a questão distinta da sua afetação empresarial.

O artigo 75.º, n.º 1, da LGT estabelece uma presunção de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal. Essa presunção não significa, porém, que todo o gasto contabilizado deva ser automaticamente considerado fiscalmente dedutível. A parte final do mesmo preceito ressalva expressamente os demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.

Como se assinala no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 28 de março de 2019, processo n.º 69/17.9BCLSB, citado pela Requerida, a questão do ónus da prova da conexão ou indispensabilidade do gasto não se confunde com a presunção de veracidade da contabilidade: pode não estar em causa a existência ou o montante da despesa, mas a sua relevância para efeitos fiscais.

No mesmo sentido, a decisão arbitral proferida no Processo n.º 97/2020-T, de 12 de outubro de 2021, considerou que a questão da dedutibilidade dos gastos não beneficia, por si só, da presunção do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, sendo aplicáveis as regras gerais do ónus da prova.

Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

Da conjugação destas normas resulta que cabe inicialmente à Administração Tributária fundamentar a desconsideração do gasto, identificando os elementos concretos que colocam em causa a sua conexão com a atividade empresarial. Uma vez feita essa demonstração, compete

ao sujeito passivo apresentar os elementos que se encontram na sua disponibilidade e que sejam adequados a comprovar a efetiva finalidade profissional da despesa.

Não se trata de impor ao contribuinte a demonstração da necessidade económica ou da rentabilidade da decisão de gestão. Trata-se apenas de exigir a prova dos factos que permitem qualificar o gasto como empresarial, sobretudo quando a sua natureza e as circunstâncias da aquisição apontam, *prima facie*, para uma possível utilização pessoal.

No caso em apreciação, a Administração Tributária não desconsiderou os gastos com base numa avaliação abstrata da sua utilidade ou numa discordância quanto às opções de gestão da Requerente. A correção assentou em elementos concretos: a natureza dos bens adquiridos; o local a que alguns deles se destinariam; as características do imóvel de ...; a circunstância de este constituir uma moradia unifamiliar pertencente ao sócio-gerente; a existência de instalações clínicas publicitadas em endereço distinto; e, no caso do vestuário e calçado, os estabelecimentos em que as aquisições foram efetuadas e a ausência de elementos que permitissem qualificá-las como equipamento profissional. Perante estes indícios, competia à Requerente demonstrar a concreta ligação dos gastos à sua atividade e essa demonstração não foi efetuada.

Os gastos com mobiliário de jardim, cloro, corta-relvas, eletrobomba, enrolador com tomadas, vasos, capacho, plantas, deck de pinho e grelhador apresentam, pela sua própria natureza, uma conexão imediata com a utilização e manutenção de uma moradia e do respetivo logradouro. É certo que bens desta natureza poderão, em determinadas circunstâncias, ser usados num estabelecimento comercial, numa unidade de saúde, num hotel, num spa ou noutro espaço destinado à receção de clientes, todavia, a mera possibilidade abstrata de uma utilização profissional não basta para demonstrar que foi essa a utilização efetivamente ocorrida.

A Requerente não apresentou elementos que permitissem concluir que o imóvel de ... se encontrava efetivamente afeto, ainda que parcialmente, à prestação de serviços clínicos em 2021. Não foram juntos, designadamente, elementos relativos à organização funcional do espaço, ao licenciamento ou autorização para a prestação de cuidados de saúde naquele local, à

existência de salas de consulta ou tratamento, a agendas de pacientes, a marcações, a faturação de serviços ali prestados, a contratos de utilização do imóvel pela sociedade ou à afetação de uma área determinada à sua atividade.

A afirmação genérica de que a sociedade presta serviços na sede ou de que algumas clínicas funcionam em ambientes semelhantes aos de hotéis ou spas não permite estabelecer a relação entre estes concretos gastos e a atividade da Requerente. Além disso, a natureza conjunta das aquisições – jardim, relva, plantas, deck, grelhador e mobiliário exterior – reforça a sua aparente conexão com o uso habitacional e de lazer do imóvel.

Cabia, por isso, à Requerente apresentar prova suscetível de afastar essa aparência e demonstrar a afetação empresarial dos bens, o que não sucedeu.

Também quanto às despesas realizadas em estabelecimentos Massimo Dutti, Timberland e Mephisto, a Requerente não demonstrou que os artigos adquiridos constituíssem vestuário ou calçado profissional. Não se exclui que uma sociedade prestadora de cuidados de saúde suporte legitimamente despesas com fardamento, uniformes, batas, calçado clínico ou outros artigos destinados aos seus trabalhadores e colaboradores; porém, para que esses gastos sejam fiscalmente dedutíveis, é necessário demonstrar que os bens foram adquiridos para utilização profissional e afetos à atividade da sociedade.

No caso dos autos, não foram identificados os artigos concretamente adquiridos, os respetivos utilizadores, as funções por estes exercidas ou as regras internas que determinassem a utilização das peças durante a prestação dos serviços.

Não foi igualmente demonstrado que os bens apresentassem características próprias de fardamento ou equipamento clínico, que contivessem identificação da sociedade, que não fossem adequados a uma utilização quotidiana ou que tivessem sido entregues a trabalhadores ou prestadores de serviços para uso exclusivo no exercício das respetivas funções.

A alegação segundo a qual os profissionais de saúde não devem receber os pacientes com roupa de uso comum e devem apresentar uma imagem cuidada não é suficiente. Uma exigência

genérica de apresentação pessoal não transforma as despesas com vestuário de uso corrente em gastos da sociedade. Tal entendimento permitiria que praticamente qualquer aquisição de roupa ou calçado por sócios, gerentes ou trabalhadores fosse considerada empresarial com fundamento na necessidade de apresentação adequada, eliminando a distinção entre gastos profissionais e despesas de natureza pessoal.

Quanto à soundbar e aos auscultadores, a Requerente limita-se a alegar que poderiam contribuir para a criação de um ambiente apropriado ao tratamento dos clientes ou ser utilizados na prestação de cuidados. Também aqui a alegação permanece no plano da possibilidade abstrata: não foi demonstrado em que instalações os equipamentos foram colocados, quem os utilizava, em que tratamentos ou serviços eram usados ou de que forma se integravam na atividade clínica.

A natureza destes bens não impede uma utilização empresarial, mas também é plenamente compatível com um uso doméstico ou pessoal. Na falta de elementos adicionais, não pode considerar-se demonstrado que tenham sido adquiridos no interesse da sociedade.

A Requerente invoca ainda que a Administração Tributária não pode substituir-se à sociedade nas suas decisões de gestão: o princípio é correto, mas não resolve o caso.

A Administração Tributária não pode recusar a dedução de um gasto apenas por o considerar excessivo, desnecessário, pouco rentável ou economicamente inconveniente. Não lhe compete administrar a empresa nem escolher os meios através dos quais esta prossegue a sua atividade, mas esse limite não impede a Administração de verificar se o gasto foi efetivamente realizado no interesse da sociedade ou se corresponde a uma despesa de natureza pessoal.

A distinção entre controlo da conexão empresarial e ingerência na gestão deve, por isso, ser preservada.

Neste caso, não se discute se a clínica deveria ou não possuir um jardim, utilizar música ambiente ou fornecer determinado vestuário aos seus profissionais. Discute-se, num plano anterior, se os bens adquiridos foram efetivamente afetos à atividade da clínica.

A Requerente encontrava-se em posição privilegiada para provar essa afetação. Era-lhe possível identificar os locais de instalação, os utilizadores, as finalidades concretas, os serviços em que os equipamentos eram usados ou quaisquer outros elementos internos que demonstrassem a conexão empresarial dos gastos. Não tendo apresentado essa prova, não pode considerar-se cumprido o ónus que sobre si recaía nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

Em conclusão, a Administração Tributária identificou elementos concretos aptos a colocar fundamentamente em causa a relação entre os gastos corrigidos e a atividade empresarial da Requerente.

Perante a natureza dos bens adquiridos, a sua aparente ligação a uma moradia pertencente ao sócio-gerente, o carácter comum do vestuário e calçado e a compatibilidade dos equipamentos com utilizações privadas, cabia à Requerente demonstrar a sua efetiva afetação profissional. Contudo, a Requerente limitou-se, porém, a apresentar explicações genéricas sobre utilizações possíveis, sem comprovar a utilização concreta dos bens na atividade da sociedade. Não tendo a Requerente feito prova bastante de que as despesas eram profissionais e não pessoais, não se mostram preenchidos os requisitos previstos no artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC.

Improcede, por conseguinte, o pedido de pronúncia arbitral nesta parte, mantendo-se a correção ao lucro tributável de 2021 no montante de € 2.206,80 e a liquidação adicional de IRC na parte correspondente.

4. Da tributação autónoma

A Requerente impugna a liquidação de tributação autónoma efetuada ao abrigo do artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC, incidente sobre movimentos financeiros no montante global de € 8.901,95, relativamente aos quais a Administração Tributária concluiu não existir documentação bastante que permitisse identificar o respetivo destino ou beneficiário.

Sustenta, em síntese, que tais movimentos não foram sequer registados contabilisticamente como gastos, nem considerados para efeitos da determinação da matéria coletável em IRC, pelo que não podem ser qualificados como “despesas” para efeitos de tributação autónoma. Defende

que apenas as despesas reconhecidas contabilística e fiscalmente podem integrar a incidência objetiva prevista no artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC. Acrescenta que a mera falta de documentação não basta para qualificar determinada operação como despesa não documentada, invocando que existem componentes negativas do rendimento que não assentam em documentos externos, como sucede com depreciações, imparidades ou provisões. Sustenta ainda que os extratos bancários permitem identificar a data, o montante e o meio de pagamento utilizado, razão pela qual as operações sempre estariam suficientemente documentadas.

A Requerida contrapõe que os Serviços de Inspeção Tributária identificaram movimentos financeiros de saída da conta bancária da Requerente, no montante global de € 8.901,95, relativamente aos quais não existia qualquer documento que permitisse identificar o respetivo beneficiário ou a natureza das operações subjacentes. Esclarece que parte dos movimentos inicialmente questionados veio posteriormente a ser justificada pela Requerente, permanecendo apenas por justificar os constantes do Anexo II ao Relatório de Inspeção Tributária.

Sustenta que a circunstância de essas saídas de fundos não terem sido refletidas contabilisticamente não afasta a respetiva qualificação como despesas não documentadas, antes constituindo precisamente um dos pressupostos que justificam a aplicação do regime do artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC. Invoca, para o efeito, jurisprudência do TCA Sul e do CAAD, segundo a qual as despesas não documentadas correspondem a quaisquer saídas de meios financeiros do património da empresa sem documento de suporte que permita identificar o seu destino ou beneficiário. Acrescenta que a tributação autónoma tem natureza antiabuso, visando evitar que pagamentos opacos escapem à tributação, pelo que aceitar a tese da Requerente equivaleria a permitir que qualquer contribuinte afastasse a aplicação do regime mediante a simples omissão do registo contabilístico da saída de fundos. Distingue, por último, entre despesas não documentadas e despesas deficientemente documentadas, sustentando que as operações em causa integram claramente a primeira categoria.

Nos termos do artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC, são sujeitas a tributação autónoma as despesas não documentadas efetuadas pelos sujeitos passivos. A finalidade deste regime é conhecida: evitar que saídas patrimoniais da empresa cuja natureza, causa ou beneficiário não

possam ser identificados, escapem à tributação, funcionando como mecanismo de prevenção e repressão de práticas suscetíveis de ocultar distribuições encapotadas de rendimentos ou outras vantagens patrimoniais. Neste contexto, o conceito de “despesa não documentada” não pode ser entendido em sentido estritamente contabilístico.

O pressuposto da incidência não consiste no reconhecimento contabilístico de um gasto, mas na existência de uma efetiva saída de meios financeiros do património da empresa relativamente à qual inexistia documentação idónea que permita identificar a operação subjacente, a respetiva finalidade e o beneficiário. Com efeito, o tratamento contabilístico conferido pelo sujeito passivo *constitui um elemento de prova, mas não determina a incidência da norma tributária*.

Entendimento diverso conduziria a um resultado manifestamente incompatível com a finalidade prosseguida pelo artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC. Bastaria ao sujeito passivo realizar uma saída de fundos e omitir deliberadamente o respetivo registo contabilístico para impedir a sua qualificação como despesa não documentada. A ausência de contabilização, em vez de afastar a tributação autónoma, funcionaria como meio de a evitar, premiando precisamente a situação de maior opacidade contabilística e fiscal.

Também não assiste razão à Requerente quando sustenta que os extratos bancários bastariam para considerar documentadas as operações: os extratos bancários apenas evidenciam a existência de uma saída de fundos, a respetiva data, montante e meio de pagamento. Não permitem, por si só, identificar a concreta operação económica subjacente, a sua causa, finalidade ou beneficiário, nem substituem os documentos justificativos cuja conservação constitui obrigação do sujeito passivo.

No caso dos autos, ficou demonstrado que existiram movimentos financeiros de saída da conta bancária da Requerente relativamente aos quais não foi apresentada documentação idónea que permitisse identificar a natureza das operações ou os respetivos beneficiários. A Requerente não contesta verdadeiramente esta circunstância.

O argumento central da sua impugnação consiste antes em afirmar que tais movimentos não foram registados contabilisticamente como gastos e que, por isso, não poderiam ser considerados despesas para efeitos do artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC. Tal entendimento não pode ser acolhido.

Como se referiu, a incidência da tributação autónoma não depende da classificação contabilística atribuída pelo sujeito passivo, mas da existência de uma efetiva saída patrimonial desprovida de suporte documental bastante. Aceitar a tese da Requerente permitiria que duas saídas de fundos materialmente idênticas recebessem tratamento fiscal distinto apenas em função da opção contabilística do contribuinte: a saída registada como gasto, mas sem suporte documental, ficaria sujeita a tributação autónoma, enquanto a saída integralmente omitida da contabilidade escaparia à incidência do imposto. Uma solução desta natureza não encontra apoio na letra do artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC, que se refere a “despesas não documentadas” e não a “gastos contabilizados não documentados”, nem é compatível com a finalidade antiabuso prosseguida pelo regime.

Por outro lado, a circunstância de os movimentos bancários constarem dos extratos da conta não permite considerar satisfeita a exigência legal de documentação da despesa, uma vez que tais extratos não identificam a operação económica subjacente, a sua finalidade nem o respetivo beneficiário.

Não tendo a Requerente produzido prova suscetível de esclarecer a natureza das saídas de fundos identificadas pela Administração Tributária, encontram-se preenchidos os pressupostos de aplicação do artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC.

Improcede, por conseguinte, o pedido de pronúncia arbitral nesta parte, mantendo-se a liquidação correspondente à tributação autónoma.

5. Das retenções na fonte

A Requerente sustenta que as liquidações adicionais de retenções na fonte enfermam de diversos vícios. Em primeiro lugar, defende que não existiram vantagens patrimoniais

atribuídas aos sócios suscetíveis de constituir rendimentos de capitais, reiterando que as despesas suportadas pela sociedade tinham natureza profissional e que a conclusão da inspeção quanto à alegada apropriação de valores em numerário assenta numa presunção ilegítima. Em segundo lugar, sustenta que, ainda que se admitisse a existência de rendimentos sujeitos a retenção, a Administração Tributária apenas poderia exigir o imposto à Requerente após prévia liquidação do IRS na esfera dos respetivos beneficiários, não podendo responsabilizar diretamente o substituto tributário. Acrescenta que os beneficiários dos alegados rendimentos não se encontram devidamente identificados nem individualizadas as quantias que cada um teria auferido. Por último, alega que os sócios são residentes na Bélgica, pelo que seria aplicável a Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e aquele Estado, não sendo devida a retenção efetuada à taxa prevista na lei interna.

A Requerida sustenta, por seu turno, que a inspeção identificou duas situações suscetíveis de configurar a atribuição de vantagens patrimoniais aos sócios: (i) o pagamento, pela sociedade, de despesas de natureza pessoal mediante utilização dos cartões bancários associados às contas da Requerente e (ii) a apropriação de valores em numerário recebidos de clientes e não entregues à sociedade nem depositados nas respetivas contas bancárias.

Entende que ambas as situações integram rendimentos de capitais, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do Código do IRS, estando sujeitas a retenção na fonte a título definitivo.

Sustenta ainda que a retenção liberatória constitui o próprio mecanismo de liquidação e cobrança do imposto, pelo que a responsabilidade da entidade obrigada a proceder à retenção não depende de prévia liquidação de IRS na esfera dos titulares dos rendimentos.

Finalmente, considera inaplicável a Convenção para Evitar a Dupla Tributação invocada pela Requerente, por não terem sido observados os pressupostos legalmente exigidos para beneficiar da redução ou dispensa da retenção na fonte.

Atentas as posições assumidas pelas partes, importa apreciar:

-
- a) se as vantagens patrimoniais anteriormente identificadas constituem rendimentos de capitais sujeitos a retenção na fonte;
 - b) se a Administração Tributária podia exigir à Requerente, enquanto substituta tributária, o imposto correspondente sem prévia liquidação de IRS na esfera dos titulares dos rendimentos;
 - c) se a falta de identificação dos beneficiários ou a invocada aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e a Bélgica obstam à manutenção das liquidações

Nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do Código do IRS, constituem rendimentos de capitais as vantagens económicas colocadas à disposição dos sócios em virtude dessa qualidade, ainda que não correspondam a uma distribuição formal de dividendos. Ora, tanto o pagamento, pela sociedade, de despesas pessoais dos sócios como a apropriação de valores pertencentes à sociedade traduzem uma efetiva colocação de vantagens patrimoniais à disposição daqueles, razão pela qual devem ser qualificadas como rendimentos de capitais para efeitos do Código do IRS.

Improcede, por conseguinte, a alegação da Requerente de que não existiriam rendimentos suscetíveis de retenção na fonte.

A questão central suscitada pela Requerente consiste, todavia, em saber se a Administração Tributária apenas poderia exigir o imposto à Requerente depois de previamente liquidado o IRS na esfera dos titulares dos rendimentos.

Também nesta parte não lhe assiste razão.

Com efeito, a argumentação desenvolvida pela Requerente assenta essencialmente em jurisprudência respeitante a retenções na fonte efetuadas por conta do imposto devido pelo sujeito passivo, designadamente em matéria de rendimentos do trabalho dependente. Nessas situações, a retenção constitui um mero pagamento antecipado do imposto, posteriormente apurado através da liquidação anual de IRS, justificando-se que a responsabilidade do substituto

tributário seja apreciada em articulação com essa liquidação. Não é, porém, esse o regime aplicável aos presentes autos.

Os rendimentos de capitais aqui em causa encontram-se sujeitos ao regime de retenção na fonte a título definitivo previsto no artigo 71.º do Código do IRS. Neste regime, a retenção constitui o mecanismo legalmente previsto para a liquidação e cobrança do imposto relativamente aos rendimentos abrangidos, satisfazendo, em regra, de forma definitiva a obrigação tributária correspondente. Consequentemente, a falta de retenção não depende da prévia liquidação de IRS na esfera do titular do rendimento para poder ser exigida à entidade que sobre ela recaía a obrigação legal de proceder à retenção.

A interpretação defendida pela Requerente não se harmoniza, aliás, com a própria estrutura do regime das retenções liberatórias. Efetivamente, sendo a retenção o mecanismo legalmente previsto para a liquidação e cobrança do imposto relativamente a estes rendimentos, exigir previamente uma liquidação na esfera do beneficiário faria depender a responsabilidade do substituto tributário de um ato tributário que, relativamente aos rendimentos sujeitos a retenção definitiva, não tem normalmente lugar. Tal interpretação privaria de eficácia prática o regime estabelecido pelo legislador para a tributação dos rendimentos de capitais.

Também não procede a alegação de que os beneficiários dos rendimentos não se encontram identificados. O Relatório de Inspeção identifica expressamente os sócios aos quais são imputadas as vantagens patrimoniais, permitindo determinar quer os beneficiários quer a origem dos rendimentos considerados pela Administração Tributária.

Finalmente, também não procede a invocação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Bélgica: a eventual aplicação da Convenção pressupunha que, no momento em que a retenção deveria ter sido efetuada, estivessem demonstrados os respetivos pressupostos, designadamente a residência fiscal dos beneficiários e o cumprimento do procedimento previsto no artigo 98.º do Código do IRS para efeitos de redução ou dispensa da retenção. Não tendo tal sucedido, não podia a Administração Tributária deixar de aplicar o regime previsto na legislação interna.

Em face do exposto, conclui-se que:

- as vantagens patrimoniais anteriormente identificadas constituem rendimentos de capitais, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do Código do IRS;
- sobre esses rendimentos recaía a obrigação de retenção na fonte a título definitivo prevista no artigo 71.º do Código do IRS;
- a responsabilidade da Requerente, enquanto substituta tributária, não dependia de prévia liquidação de IRS na esfera dos titulares dos rendimentos;
- não procede a invocação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Bélgica, por não se mostrarem preenchidos os pressupostos legais da sua aplicação à data em que a retenção deveria ter sido efetuada.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto às liquidações adicionais de retenções na fonte de IRS e respetivos juros compensatórios.

VI. DECISÃO

a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, apenas na parte respeitante às correções efetuadas por violação do princípio da especialização dos exercícios, anulando parcialmente a liquidação adicional de IRC e a correspondente liquidação de juros compensatórios, na medida em que refletem as correções relativas:

- ao acréscimo de gastos no montante de € 7.187,57; e
- ao acréscimo de proveitos no montante de € 4.516,56;

b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao demais, mantendo-se:

- as correções relativas aos gastos fiscalmente não dedutíveis, no montante de € 2.206,80;
- a liquidação de tributação autónoma;
- a liquidação adicional de retenções na fonte de IRS;
- as correspondentes liquidações de juros compensatórios, na parte não afetada pela anulação referida na alínea anterior;

c) Condenar ambas as partes nas custas do processo, na proporção do respetivo decaimento.

VI. VALOR DA AÇÃO

Fixa-se o valor da ação em € 26.559,37 (vinte e seis mil, quinhentos e cinquenta e nove euros e trinta e sete cêntimos), nos termos do disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

VII. CUSTAS

Nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **1.530,00 (mil quinhentos e trinta euros)**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária; atendendo ao decaimento das partes, suportará a Requerente 88,88% das custas e a Requerida 11,12%.

Lisboa, 31 de julho de 2026

A Árbitra,

(Raquel Franco)