

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 274/2025-T

Tema: IRC; Contrato de prestação de serviços; Dedutibilidade de gastos;
Consequência da ilegalidade da prorrogação de procedimento inspetivo.

SUMÁRIO:

- I- A ilegal prorrogação do prazo para a realização da inspeção tributária não determina necessariamente a ilegalidade da liquidação subsequente, mas apenas a cessação do efeito suspensivo da própria inspeção, para efeito do prazo de caducidade da liquidação nos termos do artigo 46.º, n.º1, da Lei Geral Tributária.
- II- Resultando do exposto em sede de relatório inspetivo o reconhecimento de que os serviços constantes das faturas, na sua materialidade, ocorreram, e resultando manifesta a sua relação com a atividade económica da Requerente e a sua necessidade no âmbito da mesma, inexistente fundamento material para desconsideração dos gastos em causa.
- III-Inexiste, igualmente, fundamento relacionado com o disposto nos n.ºs 3 e 4 do art. 23º, e n.º 1, al. b) do art. 23º-A do CIRC, pois resulta do próprio relatório inspetivo que a Requerida, com base nas faturas, no contrato de prestação de serviços e nos depoimentos escritos que invoca, revela ter conhecimento inequívoco dos elementos pertinentes à dedutibilidade das faturas, do que emerge, à luz de jurisprudência nacional e comunitária pacíficas, manifesta improcedência de tal fundamento.
- IV- Face ao princípio constitucional da liberdade de gestão das empresas, não é lícito à Administração Tributária proceder a correções de natureza fiscal por não aprovar as opções de gestão do sujeito passivo.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 21.03.2025, a Requerente A..., LDA, contribuinte n.º..., com sede na Rua ..., ... a ..., Ponte do Lima (doravante apenas designada por “Requerente”), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea

a), e n.º 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (o qual aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante apenas designada por “Requerida”), com vista à anulação do ato tributário de Liquidação adicional de IRC referente ano de 2020, com o nº 2024..., no montante de € 10320,35.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 3.06.2025

6. Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo, tendo-se defendido por impugnação e pugnado pela sua absolvição do pedido.

7. Por despacho de 19.12.2025 A fim de aferir da pertinência de inquirição da imunha arrolada pelo sujeito passivo foi determinada a notificação da Requerente para, por referência aos artigos da petição inicial, indicar a matéria de facto relativamente à qual pretendia que a testemunha fosse inquirida.

8. Na mesma data foi proferido despacho de prorrogação do prazo de arbitragem por dois meses, nos termos do disposto no artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.

9. A Requerente não se pronunciou sobre o despacho mencionado no ponto 7 pelo que, não se vislumbrando factos alegados pela Requerente que, especificadamente ou no seu conjunto, tenham sido impugnados pela Requerida, por despacho de 9.02.2026 foi indeferida a inquirição da testemunha arrolada e não ocorrendo nenhuma das situações previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, do art. 18º do RJAT, foi dispensada a reunião arbitral prevista no artigo em causa, à luz do disposto nos artigos 16º-c), do RJAT e do princípio da proibição da prática de atos inúteis.

No mesmo despacho, foi também dispensada a realização de alegações, por não se afigurarem necessárias.

POSIÇÃO DAS PARTES

10. Posição da Requerente

Os fundamentos invocados pela Requerente em suporte da sua pretensão foram, em suma, as seguintes:

A)

- a. Conforme consta do relatório inspetivo, os atos de inspeção iniciaram-se em 25 de Julho de 2023, com a assinatura da ordem de serviço pelo sócio gerente C... .
- b. Por despacho 14/2/2024, do Diretor de Finanças de Viana do Castelo, foi o prazo de conclusão da ação inspetiva prorrogado por mais 3 meses, prorrogação essa notificada à Requerente em 21/2/2024, e por despacho do mesmo Diretor de Finanças de 6/5/2024 tal ação inspetiva veio a ser novamente prorrogada por mais 3 meses, prorrogação de que a Requerente foi notificada em 20/5/2024.

- c. Conforme nº 2 do artº 36 do Regulamento de Inspeção Tributária, o procedimento de inspeção é contínuo e deve ser concluído no prazo de 6 meses a contar da notificação do seu início, podendo ser, conforme alínea a) do nº 3 do artº 36º do Regulamento da Inspeção Tributária, ampliado por mais dois períodos de três meses desde que verificados os pressupostos das alíneas a) a d) do citado nº 3.
- d. Tendo a Requerida, conforme consta do relatório utilizado, como argumento para a prorrogação, o disposto na alínea a) do mesmo artigo que estipula que o prazo do procedimento de inspeção pode ser ampliado por dois períodos de três meses em “situações tributárias de especial complexidade resultante, nomeadamente, do volume das operações, da dispersão geográfica ou da integração em grupos económicos nacionais ou internacionais da entidade inspecionada”
- e. Ora, conforme se verifica do próprio relatório da inspeção tributária, relativamente à Requerente não se verificaram quaisquer dos condicionalismos elencados na alínea a) do nº 3 do artº 36º do RCPIT já que, conforme se verifica das conclusões do relatório, o que estava em causa eram apenas prestações de serviços que constam de dez faturas emitidas por um único prestador de serviços.
- f. A que acresce o facto de só se poder autorizar a ampliação de um prazo de conclusão da inspeção tributária se tal prazo estiver a decorrer, o que não acontecia na data em que foi autorizada a primeira prorrogação do prazo, que foi em 14 de fevereiro de 2024, quando o prazo de 6 meses tinha terminado em 21 de Janeiro de 2024.
- g. Tal ampliação de prazo só poderia ser efetuada até 25 de Janeiro de 2024, sendo por isso irregulares todos os atos posteriores do procedimento de inspeção, já que o funcionário não era portador de qualquer ordem de serviço válida.
- h. Em consequência, deverá ser anulada a liquidação uma vez que foi feita a inspeção à Requerente sem o funcionário fosse portador de qualquer ordem de serviço uma vez que a prorrogação do prazo da mesma foi autorizado já depois de esgotado o prazo fixado inicialmente.

Acresce que,

B)

- i. O relatório do serviço de fiscalização começa por invocar a existência de relações especiais entre as duas sociedades, a Requerente e a empresa que lhe prestou serviços, conforme nº 1 do artº 63º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.
- j. Ao invocar tal norma o serviço de fiscalização está implicitamente a reconhecer que houve serviços de uma empresa à Requerente, pelo que estava obrigada a, no âmbito da empresa B..., anular todo os movimentos que foram feitos com a Requerente, passando esta, face ao que é dito no relatório do serviço de fiscalização, a ter apenas custos, sem quaisquer proveitos.
- k. Estipulando o nº 11 do mesmo artigo que, quando a Requerida proceda a correções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo de IRC ou IRS, na determinação do lucro tributável deste último devem ser efetuados os ajustamentos adequados que sejam reflexo das correções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.
- l. Ao desconsiderar as prestações de serviços feitos à Requerente a ATA utilizou o mecanismo previsto no artº 38º da LGT, sem que tivesse dado cumprimento ao disposto no artº 63º do CPPT
- m. Acresce que, nos termos do artº 23º do CIRC, para a determinação do rendimento tributável são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.
- n. No ano a que se referem os rendimentos, a empresa não tinha nos seus quadros pessoal que lhe assegurasse os serviços fornecidos pela B... .
- o. Daí que tais prestações de serviços fossem necessárias para a obtenção dos proveitos e, como tal, são gastos face ao disposto no artº 23º do CIRC.
- p. Ora a ATA não procedeu a correções, mas antes, pura e simplesmente, cortou todos os custos originados pelos serviços prestados pela outra empresa.
- q. Sem que, conforme exige o nº 1 do artº 74º da LGT, tenha alegado e demonstrado que tais custos não eram necessários à obtenção dos proveitos pelo que, também por esta razão deve ser anulada a liquidação.

11. Posição da Requerida

A)

- a. No caso concreto, o procedimento de inspeção relativo à Ordem de serviço OI 2022..., cumpriu com todas as normas estabelecidas no RCPITA, designadamente a legitimidade para a efetivação da inspeção em causa
- b. Como se pode aferir pelo Despacho de concordância do RIT, de 2024-10-23, do Diretor de Finanças de Viana do Castelo, o prazo para a finalização do RIT foi legal e devidamente observado, com a ampliação do prazo máximo, sabendo-se desde logo que as prorrogações ocorridas tiveram por fundamento motivos/factos subsumíveis no disposto na al. a) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA, tendo a requerente sido integral e atempadamente notificada das mesmas.
- c. Mesmo que o prazo em questão tivesse sido ultrapassado, o que não sucedeu, tal situação não afetaria o direito à liquidação dos tributos, conforme estabelece o n.º 7 do art.º 36.º do RCPITA, nos termos do qual “[o] decurso do prazo do procedimento de inspeção determina o fim dos atos externos de inspeção, não afetando, porém, o direito à liquidação dos tributos”.
- d. A este propósito veja-se o Acórdão n.º 738/2023, de 2024.07.31, o qual fazendo apelo a várias jurisprudências conclui que: “O decurso de procedimento inspetivo externo por período superior ao previsto no n.º 2 do artigo 36º do RCPITA, sem a necessária notificação prorrogação, tem como consequência a cessação do efeito suspensivo da contagem do prazo de caducidade, previsto no n.º 1 do artigo 46º da LGT, não conferindo qualquer efeito invalidante sobre o procedimento, respetivo relatório e subsequente ato tributário que neste se funde”
- e. Assim, resulta evidente que os argumentos da Requerente não são válidos para pôr em causa a liquidação decorrente do procedimento externo de inspeção, pelo que, deverá a mesma improceder.

B)

- f. O que estava em causa no RIT não eram “apenas prestações de serviços que constam de dez faturas emitidas por um único prestador de serviços” (correção fiscal: €50.000,00), mas também outras duas correções designadamente, uma dedução indevida no quadro 07 da Dec. Mod. 22, atinente a outros rendimentos não especificados (€727,94) e a desconsideração fiscal de €12.291,61, referente ao gasto contabilisticamente inscrito como amortização com ativos intangíveis, com fundamento no incumprimento do Decreto Regulamentar n.º25/2009, de 14 de setembro em conjugação com o art.º 29.º do CIRC.
- g. Relativamente a estas duas correções não foi apresentada pela Requerente qualquer argumento em contrário.
- h. Colocada esta ressalva, verifica-se que a requerente apresenta a sua defesa focando-se no art.º 38.º da LGT e afirma erroneamente que a AT “utilizou o mecanismo previsto naquele dispositivo legal sem que tivesse dado cumprimento ao disposto no art.º 63.º do CPPT”, quando, na verdade, a correção relativa à desconsideração, para efeitos de apuramento do resultado tributável, de gastos registados na conta SNC 622111 – Trabalhos Especializados c/ IVA dedutível, no montante de 50.000,00€, titulado por documentos que não cumprem com o determinado na al. c), d) e e), do n.º 4, do art.º 23.º do CIRC, têm por único fundamento legal o incumprimento dos requisitos estabelecidos no n.º1 e n.º 4 do art.º 23.º e na al. c) do n.º 1 do art.º 23.º-A ambos do CIRC.
- i. Paralelamente, o n.º 6 prescreve que “[q]uando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma”.
- j. Não obstante, os factos e fundamentos, que sustentam a correção fiscal de €50.000,00, decorrem da análise à conta 622111 – FSE – Trabalhos Especializados c/ IVA Dedutível”, na qual a requerente registou contabilisticamente dez (10) faturas emitidas pela B... no valor base de €5.000, 00 cada cuja descrição em todas indica

7.

- “prestação de serviços combinados de apoio ao edifício, aos serviços administrativos e produtivos”, suportado por um contrato de prestação de serviços assinado aquando da constituição da B..., em dezembro de 2016.
- k. Para além da requerente ser o único cliente da B..., do avultado valor em dívida da requerente para com aquela sociedade, verificaram os SIT que as faturas em causa apresentam, conforme se evidenciou anteriormente, “uma descrição genérica que por si só não contém os elementos obrigatórios previstos no n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, nomeadamente que serviços foram efetivamente prestados, o local onde foram prestados, as horas de trabalho, a quantidade e a denominação usual dos mesmos, a contraprestação unitária, bem como a data em que foram realizados”.
- l. Analisado o contrato de prestação de serviços constataram os SIT que a cláusula primeira também não supria a falta de pormenorização das faturas no sentido da aferição da efetiva prestação dos serviços faturados.
- m. Ou seja, sendo certo que a administração fiscal não se deve intrometer na autonomia e na liberdade de gestão dos contribuintes, não se pode aceitar que esse princípio possa impedi-la de questionar fundadamente a pertinência de um determinado custo/gasto, à luz do direito fiscal vigente, sindicando a observância dos critérios de razoabilidade, habitualidade, adequação e necessidade económica e comercial subjacentes à letra e ao espírito do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, tendo como pano de fundo a normalidade empresarial, a racionalidade económica e o escopo societário.
- n. Como bem resulta da fundamentação apresentada pelos Serviços de Inspeção Tributária, não é de todo possível afirmar, diante dos elementos oferecidos pela Requerente em sede de procedimento inspetivo:
- a) que os gastos incorridos traduzem a eventual prestação de serviços efetuada pela B...;
 - b) quais as prestações de serviço efetivamente prestadas, isto é, como e onde foram prestadas;
 - c) que a Requerente incorreu naqueles gastos na prossecução da sua atividade, ou seja, se os gastos estão ou não relacionados com a atividade da Requerente, isto é, se são passíveis de serem considerados essenciais para a Requerente vir a

“obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”, e como tal, avaliar a sua dedutibilidade fiscal nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC.

- o. Tais questões não encontram resposta nos presentes autos, justamente porque a documentação não cumpre os requisitos exigidos nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, como refere a alínea c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.
- p. Razão que justifica que os gastos em apreço, não são dedutíveis fiscalmente, como bem referem os SIT.
- q. Ora, diante de ausência de informação constante no descritivo da fatura ou em outro documento (por remissão daquele descritivo) que permita responder às anteriores questões, é de todo impossível “identificar ou escrutinar o gasto” de forma a poder reconhecê-lo fiscalmente nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC.
- r. Ora, não passando o crivo do disposto nos termos do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, torna impossível a capacidade de averiguar a eventual dedutibilidade fiscal à luz do n.º 1 do mesmo.
- s. E foi perante esta falta de informação (que não consta da documentação apresentada), que respeite os requisitos exigidos no n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, que os SIT ficaram impossibilitados de poder aferir a sua dedutibilidade fiscal nos termos do n.º 1, que na sua falta, o legislador previu, naqueles termos, a sua imediata rejeição, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

SANEAMENTO

12. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.

13. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

14. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não padece de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

15. Assim, cumpre solucionar as seguintes questões:

- 1) Ilegalidade da liquidação objeto do processo, decorrente de irregularidade da prorrogação do procedimento inspetivo, que antecedeu a liquidação.
- 2) Ilegalidade da mesma liquidação por violação de lei substantiva.

II – MATÉRIA DE FACTO

16. Com interesse para decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

16.1. A Requerente foi sujeita a um procedimento externo de inspeção referente ao ano de 2020, inicialmente de âmbito parcial a IRC, posteriormente alterado para âmbito geral, constando do respetivo relatório inspetivo, além do mais, o seguinte:

“III.3. Outras Situações

III.3.1. Relações Especiais

Nos termos do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, considera-se que existem relações especiais entre duas entidades, nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra. No âmbito do presente procedimento inspetivo, verificou-se a existência de relações especiais entre o SP e as seguintes entidades/pessoas singulares:

-C..., NIF..., sócio-gerente do SP desde 07/03/2017. Com domicílio fiscal na Rua ..., n.º ..., Viana do Castelo. Casado, mas, entretanto, divorciado, de D..., NIF ..., sócia-gerente do SP, entre 04/03/2011 e 24/01/2023. Filho de E..., NIF ..., e genro de F..., NIF ..., ambas sócias da entidade B..., Lda, NIPC Gerente desta entidade, a partir de 04/08/2023. Sócio-gerente da

entidade G..., Lda, NIPC ..., de quem auferire rendimentos da categoria A, trabalho dependente, e que é cliente do SP. Para efeitos das alíneas a) a d) do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC.

- D..., NIF..., sócia-gerente do SP, entre 04/03/2011 e 24/01/2023. Com domicílio fiscal, anteriormente na Rua..., n.º ..., Viana do Castelo e atualmente na Rua ..., n.º ..., Viana do Castelo. Casada, mas, entretanto, divorciada, de C... . Filha de F..., nora de E..., ambas sócias da entidade B..., Lda, e gerente desta entidade desde a sua constituição (27/12/2016). Para efeitos das alíneas a) a d) do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC.

D..., NIF ..., após o divórcio passou a usar o nome de D... .

- E..., NIF ..., nascida em 16/08/1945, com domicílio fiscal na Rua ..., n.º ..., Ponte de Lima. Sócia do SP, a partir de 02/03/2023. Mãe do sócio-gerente do SP, C..., e ex-sogra de D... . Foi sócia da entidade B..., Lda, NIPC ..., desde a sua constituição, 27/12/2016, até 04/08/2023. Para efeitos das alíneas a) a d) do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC.

-F..., NIF ..., nascida em 29/09/1954, com domicílio fiscal na Rua..., n.º..., Viana do Castelo. Mãe da sócia-gerente do SP, D..., e ex-sogra de C... . Foi sócia da entidade B..., Lda, NIPC..., desde a sua constituição, 27/12/2016, até 04/08/2023. Para efeitos das alíneas a) a d) do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC.

- B..., Lda, NIPC..., constituída em 27/12/2016, com sede na Rua..., n.º ..., Viana do Castelo, no mesmo domicílio dos sócios-gerentes do SP. As suas sócias foram, desde a constituição até 04/08/2023, E... e F..., mães dos sócios-gerentes do SP. A gerente foi, desde a constituição até 04/08/2023, D..., sócia-gerente do SP. Tem como único cliente o SP. Em sede de IRC está enquadrada no regime simplificado de tributação, por opção. Em 04/08/2023, as duas quotas, no valor de 500,00€ cada, foram adquiridas pelo SP, passando esta entidade a designarse B..., Unipessoal, Lda, (doravante B...). O atual sócio-gerente é C..., o mesmo do SP. Para efeitos das alíneas a) a d) e f), do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC.

-G..., Lda, NIPC..., constituída em 27-03-2003, com sede na Rua ..., n.º ..., Viana do Castelo. Um dos seus sócios-gerentes é C..., sócio-gerente do SP. Tem atividade na área da medicina dentária. É cliente do SP. Para efeitos das alíneas b) e c), do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC.

IV. Descrição da análise efetuada

Verificou-se que o SP não apresenta faltas declarativas formais, nomeadamente em sede de IRC e IVA.

Tendo por base as declarações fiscais apresentadas pelo SP, nomeadamente a declaração anual/IES e modelo 22 do ano de 2020, procedeu-se ao confronto com os valores aí declarados e os reconhecidos na contabilidade.

Foi efetuada a análise aos valores contabilizados no ano de 2020 e bem assim, aos saldos e seu

histórico, nomeadamente nos fornecedores, ativos fixos tangíveis e intangíveis.

Verificou-se a estrutura de gastos apresentada, as respetivas contas, os documentos que os suportam e foi efetuada a análise da dedutibilidade do IVA suportado, bem como as declarações submetidas;

Foi efetuado o controle dos documentos com o sistema e-fatura e os valores contabilizados.

Foram ouvidos os sócios-gerentes à data dos factos, no sentido de esclarecer diversas situações verificadas na contabilidade do SP.

As situações detetadas e passíveis de correção fiscal encontram-se melhor identificadas no Capítulo V deste relatório.

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

No âmbito do presente procedimento inspetivo, com extensão ao ano de 2020, da análise efetuada à contabilidade, às declarações apresentadas, aos elementos ao dispor da AT, bem como aos esclarecimentos solicitados junto do SP e dos seus sócios-gerentes, verificou-se a existência de situações irregulares, que vão ser objeto de correção aritmética, conforme a seguir se descreve:

V.1 – IRC

V.1.1 – Atividade e desempenho económico e fiscal do SP

1 – O SP está registado desde 15/03/2011 na Autoridade Tributária (AT). Em 27/01/2012 passou a exercer a atividade de medicina dentária e odontologia. A partir de 2015 procedeu à realização de obras no edifício da sede, tendo em vista a sua adaptação para implementação de uma clínica dentária.

Desde 08/10/2020 que exerce a atividade principal de “Atividades de Medicina Dentária e Odontologia”, CAE 86230.

2 – No quadro que segue apresenta-se a demonstração de resultados do SP, de 2019 a 2023, conforme valores declarados à AT na declaração IES/DA, bem como o resultado fiscal obtido (prejuízo/lucro tributável), este obtido das declarações modelo 22:

RENDIMENTOS E GASTOS	2019	2020	2021	2022	2023
A5001 Vendas e serviços prestados	381 327,11 €	316 790,01 €	362 349,96 €	363 308,63 €	452 267,31 €
A5002 Subsídios à exploração	1 114,00 €	9 361,85 €	4 820,36 €	499,00 €	0,00 €
A5003 Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
A5004 Variação nos inventários da produção	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
A5005 Trabalhos para a própria entidade	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
A5006 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	87 651,52 €	112 519,21 €	72 059,88 €	107 667,56 €	120 313,21 €
A5007 Fornecimentos e serviços externos	152 901,46 €	134 297,59 €	156 271,92 €	143 664,77 €	119 994,83 €
A5008 Gastos com o pessoal	71 520,22 €	79 808,80 €	75 068,11 €	114 247,92 €	115 967,14 €
A5009 Imparidade de inventários (perdas/reversões)	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
A5010 Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
A5011 Provisões (aumentos/reduções)	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
A5012 Imparidade de investimentos não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
A5013 Outras imparidades (perdas/reversões)/Imparidades (perdas/reversões) (utilização exclusiva pelas pequenas entidades e microentidades)	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
A5014 Aumentos/reduções de justo valor	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
A5015 Outros rendimentos e ganhos	0,00 €	44 700,94 €	220,74 €	0,04 €	3 796,72 €
A5016 Outros gastos e perdas	8 102,56 €	31 996,19 €	1 597,08 €	1 958,01 €	14 365,53 €
A5017 Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos (A5001 + A5002 + ... + A5005 - A5006 - ... - A5013 + A5014 + A5015 - A5016)	62 265,35 €	12 231,01 €	62 394,07 €	-3 730,59 €	85 423,32 €
A5018 Gastos/reversões de depreciação e de amortização	46 966,93 €	37 070,97 €	54 671,60 €	46 562,69 €	49 153,24 €
A5019 Imparidade de investimentos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
A5020 Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos) (A5017 - A5018 - A5019)	15 298,42 €	-24 839,96 €	7 722,47 €	-50 293,28 €	36 270,08 €
A5021 Juros e rendimentos similares obtidos	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
A5022 Juros e gastos similares suportados	680,92 €	840,44 €	343,29 €	558,18 €	1 791,02 €
A5023 Resultado antes de impostos (A5020 + A5021 - A5022)	14 637,50 €	-25 680,40 €	7 379,18 €	-50 851,46 €	34 479,06 €
A5024 Imposto sobre o rendimento do período	10 124,62 €	1 792,01 €	1 092,83 €	1 300,09 €	4 640,05 €
A5025 Resultado líquido do período (A5023 - A5024)	4 512,88 €	-27 472,41 €	6 286,35 €	-52 151,55 €	29 839,01 €
Mod. 22 PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS	0,00 €	-14 671,07 €	0,00 €	-49 808,15 €	0,00 €
Mod. 22 LUCRO TRIBUTÁVEL	20 701,38 €	0,00 €	8 084,81 €	0,00 €	43 893,76 €

3 – Conforme se verifica do quadro que antecede, o SP apresenta, alternadamente, lucros e prejuízos fiscais. No ano de 2020, período em análise no presente procedimento inspetivo, apresentou uma diminuição no volume de vendas/prestação de serviços e declarou um prejuízo fiscal de 14.671,07€.

4 – Do total dos gastos reconhecidos naquele ano (396.533,20€), a componente dos fornecimentos e serviços externos (SNC – 62 FSE) é a que tem maior peso, 33,87%, no montante líquido de 134.297,59€, seguida do CMVMC - custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (28,38%), gastos com pessoal (20,13%) e com depreciações (9,35%).

V.1.2 – Conta 622111 – Trabalhos Especializados – B..., Lda

5 – Foi efetuada a análise aos movimentos constantes da sub-conta SNC “622111 – FSE – Trabalhos Especializados c/ IVA Dedutível”, por apresentar um saldo representativo de cerca de 41% do valor reconhecido na conta 62 – FSE, no montante líquido de 54.925,98€, cfr. Anexo 1.

6 – Conforme se verifica no extrato desta sub-conta da contabilidade do SP, nos documentos de suporte aos valores aí reconhecidos, entre outras, constam onze (11) faturas no valor de 5.000,00€ cada (base tributável), e uma (1) nota de crédito de igual valor (Anexo 2). Estes documentos foram emitidos, ao SP, pela entidade B..., Lda, NIPC..., (doravante B...), e constam do sistema e-fatura, conforme quadro que segue:

Número Documento	NIF Emitente	Nome	NIF Adquirente	Nome	Data de Emissão	Doc.	Total	IVA	Base Tributável
FT 2019/12		Lda		Lda	2020-01-02	FT	6 150,00	1 150,00	5 000,00
FT 2019/13		Lda		Lda	2020-02-11	FT	6 150,00	1 150,00	5 000,00
FT 2019/14		Lda		Lda	2020-03-04	FT	6 150,00	1 150,00	5 000,00
NC 2019/1		Lda		Lda	2020-03-13	NC	-6 150,00	-1 150,00	-5 000,00
FT 2019/15		Lda		Lda	2020-05-22	FT	6 150,00	1 150,00	5 000,00
FT 2019/16		Lda		Lda	2020-06-19	FT	6 150,00	1 150,00	5 000,00
FT 2019/17		Lda		Lda	2020-07-09	FT	6 150,00	1 150,00	5 000,00
FT 2019/18		Lda		Lda	2020-08-10	FT	6 150,00	1 150,00	5 000,00
FT 2019/19		Lda		Lda	2020-09-10	FT	6 150,00	1 150,00	5 000,00
FT 2019/20		Lda		Lda	2020-10-08	FT	6 150,00	1 150,00	5 000,00
FT 2019/21		Lda		Lda	2020-11-10	FT	6 150,00	1 150,00	5 000,00
FT 2019/22		Lda		Lda	2020-12-10	FT	6 150,00	1 150,00	5 000,00
Total							61 500,00	11 500,00	50 000,00

7 – Relativamente a esta entidade constam, ainda, na contabilidade do SP, o reconhecimento de dois movimentos, em contas de gastos e IVA dedutível, IRC e IVA, respetivamente, relativo a faturas emitidas no ano de 2019, mas que só em outubro de 2020 foram reconhecidas na contabilidade (Anexo 3), conforme quadro que segue:

Documento				Contabilidade						
Data	nº	Fornecedor	NIF	Data	Doc. Nº	Conta SNC	Base Tributável	Campo	IVA (23%)	DP
19/02/2019	FT 2019/1	B... Lda	514224614	31/10/2020	4/1000002	6881	5 000,00	24	1 150,00	202012T
10/10/2019	FT 2019/9	B... Lda	514224614	31/10/2020	4/1000001	6881	5 000,00	24	1 150,00	202012T
Totais							10 000,00		2 300,00	

8 – Em sede de IRC, por se tratar de um gasto de 2019, o SP acresceu, e bem, no campo 710 do

quadro 07 da declaração modelo 22 de 2020, o valor de 10.000,00€, em cumprimento do disposto nos n.º(s) 1 e 2 do art.º 18.º do CIRC. Em sede de IVA o SP deduziu o imposto, situação que será tratada no presente capítulo, na parte referente ao IVA.

9 – Assim, verifica-se que, em sede de IRC, o SP reconheceu na sua contabilidade faturas emitidas pela B..., relativas a gastos no valor de 50.000,00€, base tributável, na conta SNC

“622111 – FSE – Trabalhos Especializados c/ IVA Dedutível”, e deduziu o respetivo IVA, conforme resulta do quadro do ponto 6;

10 – Todas estas faturas mencionam na descrição “Prestação de Serviços combinados de apoio ao edifício, aos serviços administrativos e produtivos”.

11 – A B..., Lda, NIPC..., foi constituída em 17/12/2016.

12 - O capital social era de 1.000,00€, constituído por duas quotas de 500,00€ cada, e as sócias eram E..., NIF..., mãe do sócio-gerente do SP, e F..., NIF ..., mãe da sócia-gerente do SP, e cujas relações se encontram melhor descritas no capítulo III.3.1, do presente relatório.

13 - O cargo de gerente da B... era exercido pela mesma sócia-gerente do SP (D...), até à sua renúncia em 28/12/2022.

14 – Refira-se, que em 04/08/2023, no mês seguinte ao início do presente procedimento inspetivo, o SP (A...), adquiriu as quotas da B..., às sócias referidas no ponto 12, e passou a designar-se B... Unipessoal, Lda, passando a gerência a ser exercida pelo mesmo sócio-gerente do SP (C...).

15 – A B..., desde a sua constituição só teve um único cliente, o SP em análise.

16 – Em 30/12/2016, entre o SP e a B..., foi assinado um “Contrato de Prestação de Serviços”, (Anexo 4), em que refere na cláusula primeira que esta prestará à A... (SP), serviços de “limpeza, higienização da clínica, gestão administrativa e financeira, bem como, atividades de gestão de clientes”. Que os mesmos são prestados de “forma autónoma e independente”, cláusula terceira, pelo preço de “5.000,00€, acrescido de IVA”, cláusula quarta, que “entra em vigor no dia 30 de dezembro de 2016 e tem a duração de 1 mês renovável...”, cláusula quinta, e que “o primeiro e segundo outorgante obrigam-se a cumprir na íntegra o presente contrato...”, cláusula oitava.

17 – Da análise aos dados de histórico fornecidos pelo SP, verifica-se que, no primeiro mês de contrato (apesar de nele ser referido o pagamento do valor mensal de 5.000,00€, acrescido de IVA), a B... emitiu ao SP faturas no valor de 99.500,00€, acrescido de 22.885,00€ de IVA, no total de 122.385,00€, de serviços faturados, conforme consta na contabilidade do SP, no extrato da conta SNC 2211101001 – B... Lda, (Anexo 5).

18 – Desde a constituição da B... (17/12/2016), até 10/10/2022, data da última fatura, que esta emitiu faturas ao seu único cliente (SP) no valor total de 503.685,00€, IVA incluído, conforme quadro que segue:

Ano	NIF Emitente	Nome	NIF Adquirente	Nome	Doc.	Total	IVA	BT
2016		Lda		Lda	FT	122 385,00 €	22 885,00 €	99 500,00 €
2017		Lda		Lda	FT	55 350,00 €	10 350,00 €	45 000,00 €
2018		Lda		Lda	FT	67 650,00 €	12 650,00 €	55 000,00 €
2019		Lda		Lda	FT	67 650,00 €	12 650,00 €	55 000,00 €
2020		Lda		Lda	FT	61 500,00 €	11 500,00 €	50 000,00 €
2021		Lda		Lda	FT	67 650,00 €	12 650,00 €	55 000,00 €
2022		Lda		Lda	FT	61 500,00 €	11 500,00 €	50 000,00 €
Nota: em 04/08/2023 a A... adquire a B... Lda						Total	503 685,00 €	94 185,00 €
							409 500,00 €	

19 – Da análise do quadro que antecede, verifica-se que, no ano de 2020, a B... emitiu ao SP faturas no valor de 50.000,00€ (BT), que corresponde a dez (10) meses, quando, segundo o contrato, haveria lugar ao pagamento mensal de 5.000,00€, acrescido de IVA, ou seja, doze (12) meses.

20 – Na contabilidade do SP, na conta de fornecedores conta corrente, SNC 221101001 – B..., Lda, o saldo em 01/01/2020, é credor (ou seja, o SP deve), no valor de 153.750,00€, e em 30/12/2020 este valor passa para 190.650,00€, ou seja, o SP passou a dever ainda mais 36.900,00€. Esta situação agrava-se ao longo do tempo, na medida que, em 31/12/2022 o montante em dívida por parte do SP à B... é de 238.850,00€. Isto, apesar de não haver indícios de dificuldades financeiras por parte do SP, bem pelo contrário, cfr. Anexo 6.

21 – Constata-se, assim, desde já, a existência de uma anormalidade no relacionamento comercial entre estas entidades, não fossem as relações existentes, desconhecendo-se, se no âmbito da B... foi reconhecida qualquer imparidade, na sua contabilidade, relativa a estes créditos sobre o SP.

22 – Aqui chegados, importa analisar as faturas, emitidas pela B... ao SP, e que este reconheceu como gasto na sua contabilidade, na conta SNC 622111 – Trabalhos Especializados c/ IVA dedutível, no ano de 2020, montante de 50.000,00€ (BT), cfr. quadro do ponto 6, agora expurgado da fatura n.º FAT2019/14, de 2020-03-04, que foi objeto de estorno através da Nota de Crédito n.º NC 2019/1, de 2020-03-13, e que constam do quadro que segue:

Data	Diário	Doc.	Número Documento	NIF Emitente	Nome	NIF Adquirente	Nome	Doc.	Valor (BT)
02/01/2020	4 CMP	100062	FT 2019/12		B...		A...	FT	5 000,00
11/02/2020	4 CMP	200083	FT 2019/13		B...		A...	FT	5 000,00
22/05/2020	4 CMP	500046	FT 2019/15		B...		A...	FT	5 000,00
19/06/2020	4 CMP	600059	FT 2019/16		B...		A...	FT	5 000,00
09/07/2020	4 CMP	700073	FT 2019/17		B...		A...	FT	5 000,00
10/08/2020	4 CMP	800003	FT 2019/18		B...		A...	FT	5 000,00
10/09/2020	4 CMP	900028	FT 2019/19		B...		A...	FT	5 000,00
08/10/2020	4 CMP	1000065	FT 2019/20		B...		A...	FT	5 000,00
10/11/2020	4 CMP	1100062	FT 2019/21		B...		A...	FT	5 000,00
10/12/2020	4 CMP	1200053	FT 2019/22		B...		A...	FT	5 000,00
Total									50 000,00

23 – As faturas mencionam na descrição, unicamente, “Prestação de Serviços combinados de apoio ao edifício, aos serviços administrativos e produtivos”. Trata-se de uma descrição genérica que por si só não contém os elementos obrigatórios previstos no n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, nomeadamente que serviços foram efetivamente prestados, o local onde foram prestados, as horas de trabalho, a quantidade e a denominação usual dos mesmos, a contraprestação unitária, bem como a data em que foram realizados, pelo que não cumpre, com o determinado na al. c), d) e e), do n.º 4, do art.º 23.º e al. c) do n.º 1, do art.º 23.º-A, ambos do CIRC, pelo que aquele montante, não pode ser aceite como gasto fiscal.

24 – Se procurarmos, suprimir a falta da descrição das faturas quanto aos serviços que foram efetivamente prestados, no contrato assinado em 30/12/2016, e já antes referido no ponto 16, mais precisamente na cláusula primeira, que refere que são serviços de “limpeza, higienização da clínica, gestão administrativa e financeira, bem como, atividades de gestão de clientes”, parece-nos não atingir, ainda, tal desiderato.

25 - Assim, em 15/02/2024, ouvimos em “Auto de Declarações” a sócia-gerente do SP e da B..., que se trata da mesma pessoa, D..., doravante D..., à data já divorciada, e, em 21/02/2024, C..., doravante C..., sócio-gerente do SP, para esclarecimento de certas dúvidas decorrentes do procedimento inspetivo, nomeadamente sobre os gastos reconhecidos com a B..., cfr Anexos 7 e 8, respetivamente, e que se dão aqui por integralmente reproduzidos.

26 - Das declarações, questões 2 a 5, ficamos a saber que a partir do início da atividade da clínica dentária, C..., que era só sócio do SP, passou a ser também funcionário, médico dentista, e que mais tarde (07/03/2017), cfr. a certidão permanente, passou a exercer o cargo de gerente do SP. E que o cargo era exercido a par com D..., que desde a constituição do SP, em 04/03/2011, que já era sócia-gerente.

27 – *Que em 30/12/2016, em resposta à questão 11, foi assinado um contrato com a B..., cujas sócias eram as mães de cada um dos declarantes, e que a sede era na casa de habitação dos mesmos. A gerência desta entidade ficou a cargo de D... . Por decisão de C..., marido à data, segundo D..., que terá aceitado. Já segundo C..., por decisão dos sócios do SP e do Contabilista Certificado, no caso, o mesmo de ambas as entidades, “...no sentido de separar o que era trabalho da D...e o que era trabalho da clinica.”.*

28 – *Quanto à emissão das faturas, era a contabilidade que as emitia, e que mencionava a descrição que devia constar, e não havia qualquer outro documento de suporte às mesmas, quanto à descrição e ao tipo de serviços, referiu D... . C... disse que as faturas eram emitidas por D... e que tinham como suporte o contrato assinado em 30/12/2016.*

29 – *Relativamente à emissão de faturas, oito (8) no primeiro mês de atividade da B..., questão 13, C... não tinha, nem apresentou até esta data, elementos para responder, já D... referiu que diziam respeito a vários meses, que não foram emitidas mais cedo porque a empresa ainda não tinha sido criada, e que compreendia que a empresa (B...) não poderia estar a prestar serviços sem estar legalmente constituída.*

30 - *Que, segundo D..., questão 14, a B... foi criada “Para criar despesa na A...”, e para autonomizar a parte administrativa e de limpeza. C... respondeu que foi “para separar o que era o trabalho da D... e o que era o trabalho da clinica”.*

31 – *Que a sócia-gerente da A...(SP), era remunerada pelo SP para lhe prestar serviços de gestão, até à criação de B..., passando a partir de janeiro de 2017 a ser remunerada pela B... .*

32 – *Que o montante mensal que consta do contrato, entre o SP e a B..., 6.150,00€, foi decidido por. C..., pela D... e pelo contabilista, e que este, com a orientação de C..., e pelas contas que o contabilista fez, considerou que seria o valor adequado. Para D... o valor foi decidido por C... e o contabilista e não sabe o porquê de este montante e não outro.*

33 – *Que a B... prestava serviços administrativos, realizados por D..., enquanto gerente desta, e serviços de limpeza, por H... .*

34 – *Que a sócia-gerente do SP, D..., atuava como sócia-gerente, tinha acesso às contas bancárias, efetuava pagamentos, emitia cheques, e que este trabalho era também feito na qualidade de gerente da B... .*

35 – *Que quem tomava as decisões do SP era C..., mas que as decisões que a sóciagerente tinha eram efetuadas na qualidade de funcionária da B..., pois não tinha autonomia, mas realizava, também, atos de gerente, como assinar cheques e contratos de trabalho. C... referiu que a B... foi criada para que D... pudesse evoluir no seu trabalho.*

36 - *Quanto ao valor em dívida, e ao facto de não serem pagas todas as faturas emitidas pela B..., C... declara que tal se deveu a divergência com D... sobre a forma como eram prestados os serviços, e que, contra sua indicação esta continuava a processar faturas, e que não era por dificuldades financeiras. Para D... o motivo era que C..., não queria pagar mensalmente, só queria pagar as faturas de acordo com as necessidades da B..., para não descapitalizar a A... (SP).*

37 – *Por fim, C... declara que, entre D... e os funcionários, também existiam divergências, pelo que, para o bom funcionamento da clinica, as funções de gerência de D..., passariam a ser desempenhadas através de outra empresa e noutro local, tendo esta deixado de frequentar a clinica, passando a trabalhar a partir de casa. E que a criação de B... partiu dela, devido à sua ambição de progressão na carreira e sua evolução, podendo replicar a mesma fórmula noutras clinicas.*

38 - *Nos termos do art.º 23.º do CIRC, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, ou seja, só se consideram gastos do exercício, os que comprovadamente foram indispensáveis para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.*

39 – *Decorre dos factos referidos pelos sócios-gerentes do SP, nos autos de declarações, da contabilidade do SP e dos elementos ao dispor da AT, que, inicialmente, a B..., cujas sócias são mães dos sócios-gerentes do SP, cuja gerente é, também, sócia-gerente do SP, foi criada em 17/12/2016, e, no dia 30/12/2016, assina um contrato de prestação de serviços (5.000,00€/mês, acrescido de IVA) com o SP, e só num dia, em 31/12/2016, emite-lhe oito (8) faturas no montante total de 122.385,00€, já com IVA. Os serviços a prestar seriam de gestão (administrativos/financeiros), por parte da sócia-gerente do SP, e de limpeza, por uma funcionária.*

40 - Acresce que, em 2016, o SP pagou por estes serviços à B... e também pagou a D..., vencimentos da categoria A – Trabalho dependente, em valor menor, obviamente, incrementando os seus gastos, apresentando, ainda assim, um resultado líquido positivo.

41 – Não se compreende, assim, a celebração de tal contrato, nem as razões apresentadas pelos declarantes, relativamente à criação da B...e consequente assinatura do contrato.

42 - E foram várias, desde separar o que era trabalho da D... e o que era trabalho da clínica, da decisão de criação ter sido dos sócios e do contabilista, a não saber a razão de emissão de faturas naquele montante no ano de 2016, não apresentar justificação para o valor a pagar pelos serviços, a existência de um acordo entre os sócios-gerentes do SP, face à inexistência de autonomia de D..., enquanto sócia-gerente do SP, e criação de B... para ela evoluir no trabalho, e finalmente quanto à necessidade objetiva da existência de tal acordo, face à duplicação de funções, a existência de divergências da sócia-gerente com os funcionários, que motivou que os serviços passassem a ser feitos em casa. Foram estas as razões apresentadas por C... .

43 – Já D... refere que a decisão de criação da B... foi de C..., e tanto ela como a sua mãe aceitaram esta decisão, que não existe nenhum documento que refira os serviços a que se referem as faturas, e que o objetivo foi criar despesa na A..., autonomizando a parte administrativa e de limpeza, que desconhece a razão do montante do contrato, pois foi definido entre o contabilista e C..., que atuava como gerente da A... e como funcionária da B..., e finalmente, que, por vontade de C..., as faturas iam sendo pagas de acordo com as necessidades da B... .

44 – Fica claro, face ao referido, que a criação daquela entidade, só foi possível com pessoas que mantêm relações, consideradas especiais, em termos fiscais, para prestar serviços a um único cliente, no caso o SP, e a consequente assinatura do contrato, para a realização daqueles serviços, administrativos e de limpeza, pelo montante acordado (5.000,00€/mês), e teve como fim a criação de gastos na esfera do SP, conforme inclusive foi afirmado pela sócia-gerente D... .

45 – O seu montante acordado foi aquele, como poderia ser outro qualquer, pois, apesar das tentativas não foi demonstrada a real medida, ou o preço de mercado, para os serviços que pretendem, as faturas, justificar, sendo certo, na perspetiva do homem comum, que peca por

estar sobrevalorizado, pois era esse mesmo o objetivo pretendido, na medida em que o valor do gasto da B... é muito menor.

46 – Por outro lado, conforme foi referido, as funções da sócia-gerente do SP, e as da funcionária da B..., confundem-se, senão sobrepõem-se, apesar de ser referido que esta não tinha poderes de gestão o certo é que efetivamente os exercia, quer quando assinava cheques, ou contratos, ou até, segundo C..., quando havia “divergências entre funcionários e a sócia-gerente D...”, pois aqueles não receberiam ordens da funcionária de B... mas sim da “dona”/sócia/gerente da A... e ainda, à data, esposa do Dr. C... .

47 – Por outro lado não se compreenderá que a funcionária da B..., D..., no exercício dos seus poderes a tratar de assuntos administrativos, decorrentes do contrato assinado, esteja subordinada às ordens emanadas pelo sócio-gerente do SP, pois perfilha, com este, poderes de gestão, quer de direito, quer formais, decorrentes do contrato de sociedade do SP, ainda que na clausula terceira do contrato assinado com a B... refira que “os serviços são prestados pelo segundo outorgante de forma autónoma e independente”.

48 – Estes gastos, representados naquelas faturas emitidas pela B... ao SP, não tiveram como fim obter ou garantir os rendimentos do SP, sujeitos a IRC, antes, porém, visaram diminui-los, em proveito de terceiros.

49 - Face ao que foi anteriormente referido, o gasto no valor de 50.000,00€, reconhecido na contabilidade do SP na conta SNC “622111-FSE – Trabalhos Especializados c/ IVA dedutível”, e cujos documentos de suporte são as faturas emitidas pela B..., por não ser um gasto indispensável à obtenção ou a garantir rendimentos sujeitos a IRC, não é aceite fiscalmente, nos termos do art.º 23.º, n.º 1, à contrário, e bem assim, com o determinado nas al.(s) c), d) e e), do n.º 4, do referido artigo e al. c) do n.º 1, do art.º 23.º-A, ambos do CIRC

50 - Assim, o montante de 50.000,00€, será acrescido no campo 752 do Quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC do ano de 2020.

V.1.3 – Conta 7888 – Outros não especificados – Dedução Indevida

51 – O SP reconheceu na sua contabilidade, em 31/05/2020, no diário 16, o documento com o n.º 500001, com a descrição “Gep VEN Mai”, na conta SNC 7888 – Outros Rendimentos – Outros não especificados, no valor de 727,94€.

52 – Na declaração Modelo 22, do ano de 2020, no apuramento do lucro tributável, no quadro 07, campo 775, Outras deduções, o SP deduziu, o montante de 727,94€. Questionada a contabilidade sobre o motivo de tal dedução, fomos informados que o reconhecimento do ganho tem a ver com o recebimento, por parte do SP, de uma indemnização por cessação de contrato de trabalho por falta de aviso prévio, e que a posterior dedução naquele campo da Modelo 22 se deveu a um engano, cfr. Anexo 9.

53 – Assim, por se tratar de uma dedução indevida, sem qualquer fundamento fiscal, o montante de 727,94€, será objeto de correção, sendo retirado do campo 775 do Quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC do ano de 2020.

V.1.4 – Gastos com Projetos de desenvolvimento

54 – O SP reconheceu na sua contabilidade como gastos de depreciação e de amortização, no ano de 2020, na conta SNC 6432 – Gastos de Depreciação e de amortização – Ativos Intangíveis – Projetos de desenvolvimento, o montante de 12.394,16€. Existe uma diferença de 0,03€, entre o valor

reconhecido como gasto (12.394,16€), e o valor (12.394,13€) que consta na declaração modelo 32 – Mapa de Depreciações e amortizações, Ativos Intangíveis, cfr. Anexo 10.

55 – Foram solicitados os documentos de suporte aos gastos reconhecidos e as fichas de imobilizado, tendo-se verificado, em confronto com o mapa modelo 32, que a contabilidade do SP considerou numa mesma linha do mapa, relativa ao ano de 2017, o valor contabilístico registado, na coluna 5 do mapa, o montante de 32.865,01€, que diz respeito a dois gastos que em nada tem a ver um com o outro – FT da Central Arquitetos, do serviço de adjudicação de obra da clinica, no valor de 1.350,00€ (BT) e FT da ..., de serviço de consultoria de implementação de clinica em Angola, no valor de 31.515,01€.

56 – O SP deprecia os ativos intangíveis, à taxa de 33,33%, prevista na Tabela II, Divisão II, Ativos Intangíveis, código 2470 – Projetos de Investimento. O reconhecimento da depreciação

é feito mensalmente, em três lançamentos, conforme quadro que segue retirado do extrato da conta 6432:

Extrato de conta
(Período: 01-01-2020 - 31-12-2020)

Conta: **6432 - Projetos de Desenvolvimento** (Euros)

Data	Diária	NºInt.	Descrição Lanç.	Documento	Observações	Mês Rec.	Débito	Crédito	Saldo
31 Jan	8 Dpr.	100001	Depreciações	Dc.In 1 31Jan	2018442001		56,24		56,24 D
31 Jan	8 Dpr.	100001	Depreciações	Dc.In 1 31Jan	2019442001		97,21		153,45 D
31 Jan	8 Dpr.	100001	Depreciações	Dc.In 1 31Jan	2019442001		879,39		1.032,84 D
29 Fev	8 Dpr.	200001	Depreciações	Dc.In 2 29Fev	2018442001		56,24		1.089,08 D
29 Fev	8 Dpr.	200001	Depreciações	Dc.In 2 29Fev	2019442001		97,21		1.186,29 D
29 Fev	8 Dpr.	200001	Depreciações	Dc.In 2 29Fev	2019442001		879,39		2.065,68 D
31 Mar	8 Dpr.	300001	Depreciações	Dc.In 3 31Mar	2018442001		56,24		2.121,92 D
31 Mar	8 Dpr.	300001	Depreciações	Dc.In 3 31Mar	2019442001		97,21		2.219,13 D

57 – No final do ano os valores reconhecidos diferem ligeiramente, devido ao acerto final:

30 Nov	8 Dpr.	1100001	Depreciações	Dc.In 11 30Nov	2020433001		879,39		11.361,24 D
31 Dez	8 Dpr.	1200001	Depreciações	Dc.In 12 31Dez	2018442001		56,29		11.417,53 D
31 Dez	8 Dpr.	1200001	Depreciações	Dc.In 12 31Dez	2019442001		97,24		11.514,77 D
31 Dez	8 Dpr.	1200001	Depreciações	Dc.In 12 31Dez	2020433001		879,39		12.394,16 D
14º	14 Ap.14	1400001	Apuramento resultados antes de impostos	Dc.In 1400001 31Dez				12.394,16	0,00
Total período:							12.394,16	12.394,16	
Total geral:							12.394,16	12.394,16	0,00

58 – Nas faturas apresentadas, verifica-se que:

58.1 - A depreciação no montante mensal de 56,24€ (anual de 674,93€), diz respeito a serviços relacionados com projeto de licenciamento e arquitetura de obras na clínica, fatura n.º 2018/101, de 2018/06/07, no valor de 2.025,00€ (BT), cfr. Anexo 11.

58.2 - A depreciação no montante mensal de 97,21€ (anual de 1.166,55€), diz respeito aquisição de serviços de arquitetura para possível ampliação da clínica, fatura n.º 2019/63, de 2019/04/05, no valor de 3.500,00€ (BT), cfr. Anexo 12.

58.3 - A depreciação no montante mensal de 879,39€ (anual de 10.552,68€), diz respeito:

58.3.1 – À adjudicação de serviços de arquitetura, para obras na clínica, fatura n.º 2017/185, de 20/10/2017, no valor de 1.350,00€ (BT), cfr. Anexo 13.

58.3.2 – A aquisição de serviços de consultadoria para implementação de clínica dentária em Angola e captação de clientes angolanos para Portugal, fatura n.º 2017/00017, de 13/12/2017, no valor de 31.515,01€ (BT), cfr. Anexo 14.

58.3.3 - *Á aquisição de serviços de arquitetura, estudo prévio e projeto de licenciamento, para obras na clinica, fatura n.º 2016/36, de 24/02/2016, no valor de 1.750,00€ (BT), cfr. Anexo 15.*

59 – *O art.º 29.º do CIRC, dispõe que são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento – os ativos que com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo, considerando como tais os ativos fixos tangíveis e os ativos intangíveis, e bem assim, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias reconhecidos como elementos do ativo sujeito a deprecimento.*

60 – *Consideram-se despesas com projetos de desenvolvimento as realizadas pelo sujeito passivo através da exploração de resultados de trabalhos da investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção, nos termos do n.º 2 do art.º 32.º do CIRC. Estas despesas podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas, ainda que os elementos deles resultantes venham a ser reconhecidos como ativos intangíveis nas demonstrações financeiras dos sujeitos passivos, nos termos do n.º 2 do art.º 32.º do CIRC.*

61 – *O Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, refere, no n.º 1 e al. a), do n.º 2, do art.º 16.º, que os ativos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, e que são amortizáveis as despesas com projetos de desenvolvimento.*

62 – *E os n.º(s) 1 e 2 do art.º 17.º do referido decreto regulamentar referem que as despesas com*

projetos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas, e consideram-se despesas com projetos de desenvolvimento, as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos, com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias -primas, produtos, serviços ou processos de produção.

63 – *O SP utiliza contabilidade organizada e na sua elaboração utiliza a Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME), publicada pelo Aviso n.º 8255/2015, de 29 de julho. Esta Norma refere no ponto 8.2 que “Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se, for identificável, e cumprir as condições de reconhecimento definidas no capítulo 3 desta Norma,*

desde que se trate de um ativo não monetário, identificável e sem substância física, que se espera que seja usado durante mais do que um período.”. E continua, no ponto 8.3 que “Um ativo intangível é identificável se: a) For separável, isto é capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção da entidade de o fazer;...”

64 - No ponto 8.11, quanto ao reconhecimento do gasto é referido que “Uma entidade reconhecerá como gasto os seguintes itens, os quais nunca deverão ser reconhecidos como ativo: ... b) Dispêndio com atividades de arranque, a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de ativo fixo tangível de acordo com o capítulo 7 desta Norma. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento tais como os custos legais ou de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócio ou dispêndios para iniciar novas unidades operacionais ou lançar novos produtos ou processos; ... d) Dispêndios com atividades de publicidade e promocionais (incluindo catálogos de venda por correspondência); ... e) Dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.”

65 – Em face do que foi antes referido e da análise dos documentos de suporte aos gastos que foram classificados como ativos intangíveis e objeto de amortização pelo SP, verifica-se que os mesmos não possuem as características necessárias para serem assim classificados.

66 – Tratam-se de gastos considerados custos de arranque, destinados a renovar ou abrir novas

instalações, que podem ser classificados como gastos do período, em cumprimento do previsto no art.º 18.º do CIRC, ou, então, integrar o custo de aquisição do ativo fixo tangível, como será o caso do projeto de adjudicação das obras na clínica (Anexo 13), o projeto de licenciamento e arquitetura (Anexo 11), e o estudo prévio e projeto de licenciamento (Anexo 15), os quais tendo a ver com as obras realizadas na clínica poderiam ser objeto de amortização associadas ao ativo, pelo que, existindo amortizações em excesso, será corrigido o valor das amortizações praticadas no ano de 2020, da taxa de 33,33%, para a taxa de 2%, prevista na tabela II, taxas genéricas, ativos fixos tangíveis, imóveis, comerciais e administrativos.

67 – Relativamente ao projeto de possível implementação da clinica em Angola e captação de clientes angolanos (Anexo 14), e ao estudo prévio para um possível projeto de ampliação da clinica, não podem ser considerados como ativos, antes, porém, são gastos que devem ser classificados como gastos do período, em 2017, em cumprimento do previsto no art.º 18.º do CIRC. Assim sendo as amortizações reconhecidas pelo SP, serão corrigidas, conforme quadro que segue:

Modelo 32 - Mapa de Depreciações e Amortizações						Conta SNC 442				Conta 6432							
Código	Descrição dos A I	Ano	Valor Contabilístico	Taxa praticada	Declarado (1)	N.º Ativo	Nome Ativo	Valor Aquisição	Depreciação exercício	Projetos Desenvolvimento	Código	Taxa	Deprec. Período (2)	Depreciação em excesso/não considerada (3)=(1)-(2)			
2470	Desp. Invest. e Desenvol.	2017	32 865,01 €	33,33	9 969,37 €	2017442001	Projecto Adjudicação	1 350,00 €	337,59 €	a)	2015	2	27,00 €	310,59 €			
						2017442003	Projeto Implementação Clínica	31 515,01 €	9 631,78 €	a)	0	0,00 €	9 631,78 €				
2470	Desp. Invest. e Desenvol.	2018	2 025,00 €	33,33	674,93 €	2018442001	Projeto Licenci. Arquitetura	2 025,00 €	674,93 €	b)	674,93 €	2015	2	40,50 €	634,43 €		
2470	Desp. Invest. e Desenvol.	abr/19	3 500,00 €	33,33	1 166,55 €	2019442001	Estudo Arquitetura Clínica	3 500,00 €	1 166,55 €	c)	1.166,55 €	0	0,00 €	1 166,55 €			
2470	Desp. Invest. e Desenvol.	2020	1 750,00 €	33,33	583,26 €	2020442001	Projeto Obras	1 750,00 €	583,28 €	a)	2015	2	35,00 €	548,26 €			
a), b) e c), representam os valores que estão reconhecidos como gasto na conta 6432: a)=337,59€+9631,78€+583,28€=10.552,65€, b)=674,93€ e c)=1.166,55€														Total	12 291,61 €		

68 – Em face do que foi anteriormente referido, o gasto reconhecido na contabilidade do SP, no ano de 2020, relativo a amortizações com ativos intangíveis (12.394,16€), será corrigido, por se encontrar, por um lado em excesso e por outro, por não se tratar de gastos sujeitos a amortização, no montante de 12.291,61€.

69 – Assim, o montante de 12.291,61€, será objeto de correção, sendo acrescido no campo 719 do Quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC do ano de 2020.

V.1.5 - IRC – Conclusão

Em resultado do que foi anteriormente descrito, nos pontos V.1.2 a V.1.4, deste Capítulo V.1, relativamente a Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (IRC), os gastos reconhecidos na contabilidade da A..., Lda, e a dedução indevidamente efetuada, no valor total de 63.019,55€, por não serem aceites fiscalmente, serão acrescidos ao Resultado Líquido, para apuramento da matéria coletável no quadro 07 da declaração modelo 22 do ano de 2020, conforme quadro que segue:

Apuramento da Matéria Coletável Q07 Mod 22 - 2020		Declarado	Correções	Corrigido
1	Resultado Líquido do Período	-27 472,41 €	0,00 €	-27 472,41 €
2	Valores a acrescentar	13 529,28 €	62 291,61 €	75 820,89 €
3	Valores a deduzir	727,94 €	-727,94 €	0,00 €
4	Lucro Tributável/Prejuízo Fiscal (1)+(2)-(3)	-14 671,07 €	63 019,55 €	48 348,48 €
5	Prejuízos Deduzidos	0,00 €	0,00 €	0,00 €
6	Matéria Coletável (4)-(5)	-14 671,07 €	63 019,55 €	48 348,48 €

”

16.2. Consta também do relatório inspetivo, notificação endereçada pela Requerida à Requerente, com o seguinte teor:

“Assunto: Prorrogação do prazo para a conclusão do procedimento de inspeção – Artigo 36.º, n.º 4 do RCPITA.

Fica notificado, nos termos do n.º 4 do artigo 36.º do RCPITA, que o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção credenciado pela ordem de serviço acima identificada, foi prorrogado por um período de 3 meses, por despacho proferido em 2024-02-14, com os seguintes fundamentos:

A empresa A..., LDA., NIPC ..., está inscrita, entre outras, para o exercício da atividade principal de Atividades de Medicina Dentária e Odontologia, CAE 086230;

No decurso do procedimento, verificou-se a necessidade de efetuar diversas diligências, nomeadamente a recolha e análise de informações e operações com terceiros relacionados com o SP;

Entre os terceiros visados encontra-se uma entidade com a qual os sócios e gerentes do SP tem relações especiais, cfr. previstas no n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, a qual foi, entretanto, adquirida pelo SP, mas cujos sócios/gerentes já não fazem parte do quadro societário do SP, tornando-se necessário a sua audição no âmbito do procedimento;

Tais motivos atrasaram significativamente o percurso normal da ação inspetiva.

Tendo em consideração os fundamentos atrás referidos e estando reunidas as condições previstas na alínea a), do n.º 3 do citado art.º 36.º do RCPITA, prevê-se que o procedimento de inspeção não será concluído no tempo útil previsto no n.º 2, do art.º 36.º do RCPITA.

Consequentemente, a data previsível de termo do procedimento de inspeção é a que figura abaixo, tendo em consideração o disposto no n.º 3, do artigo 57.º-A da Lei Geral Tributária (LGT), aditado pela Lei n.º 7/2021, de 26/02.

A data previsível para a conclusão do procedimento de inspeção ocorre em 2024-05-25.

Com os melhores cumprimentos,”

16.3. Consta ainda do relatório inspetivo, notificação endereçada pela Requerida à Requerente, co do seguinte teor:

“Assunto: Prorrogação do prazo para a conclusão do procedimento de inspeção – Artigo 36.º, n.º 4 do RCPITA.

Fica notificado, nos termos do n.º 4 do artigo 36.º do RCPITA, que o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção credenciado pela ordem de serviço acima identificada, foi prorrogado por um período de 3 meses, por despacho proferido em 2024-05-06, com os seguintes fundamentos:

1 - Relativamente à ação inspetiva e ao sujeito passivo acima identificado, em 2024/02/14, foi alargado o prazo previsto para a sua conclusão até 2024/05/25, face à necessidade de efetuar diversas diligências, nomeadamente a recolha e análise de informações e operações com terceiros;

2 - As razões objetivas para tal alargamento permanecem, não se prevendo que o procedimento inspetivo seja concluído em tempo útil;

3 - Acresce que o sujeito passivo, questionado sobre operações relevadas na contabilidade, teve necessidade de obter elementos junto de entidade situada em país terceiro, cujo envio só se concretizou recentemente;

4 - Tais motivos atrasaram significativamente o percurso normal da ação de inspeção, com consequência no prazo anteriormente referido.

Tendo em consideração os fundamentos atrás referidos e estando reunidas as condições previstas na alínea a), do n.º 3 do citado art.º 36.º do RCPITA, prevê-se que o procedimento de inspeção não será concluído no tempo útil previsto no n.º 2, do art.º 36.º do RCPITA.

Consequentemente, a data previsível de termo do procedimento de inspeção é a que figura abaixo, tendo em consideração o disposto no n.º 3, do artigo 57.º-A da Lei Geral Tributária (LGT), aditado pela Lei n.º 7/2021, de 26/02.

A data previsível para a conclusão do procedimento de inspeção ocorre em 2024-09-25.

Com os melhores cumprimentos,”

16.4. Na sequência do relatório inspetivo a Requerida procedeu à liquidação objeto do processo.

16.5. Por contrato de prestação de serviços datado de 30.12.2016, a Requerente celebrou com a sociedade B..., Lda, contrato de prestação de serviços, subordinado às seguintes cláusulas contratuais:

Cláusula 1.ª

O Segundo Outorgante prestará ao Primeiro Outorgante, sem subordinação ou dependência hierárquica, os seguintes serviços: Limpeza, higienização da clínica, gestão administrativa e financeira, bem como, atividades de gestão de clientes.

Cláusula 2.ª

O Segundo Outorgante obriga-se a não prestar os serviços indicados na cláusula primeira a empresas concorrentes do Primeiro Outorgante, bem como a guardar sigilo no exercício das suas funções, quanto a todos os documentos em suporte físico ou digital que lhe sejam confiados ou cometidos, bem como, informações e quaisquer outros elementos,

particulares ou empresariais, para efeitos do ora contratado, sendo-lhe, nomeadamente, vedado efetuar quaisquer reproduções, cópias ou distribuição.

Cláusula 3.ª

Os serviços são prestados pelo Segundo Outorgante de forma autónoma e independente.

Cláusula 4.ª

Como contrapartida dos serviços contratados, o Segundo Outorgante receberá o valor global de 5.000,00 € (cinco mil euros), acrescido de IVA.

Cláusula 5.ª

O presente contrato entre em vigor no dia 30 de dezembro de 2016 e tem a duração de 1 mês renovável por sucessivos e iguais períodos, podendo, no entanto, ser denunciado ou alterado por qualquer das partes mediante comunicação escrita enviada à outra, desde que o faça com a antecedência de 30 dias.

Cláusula 6.ª

Serão da responsabilidade do Segundo Outorgante os meios necessários à prossecução dos serviços objeto deste contrato de prestação de serviços.

Cláusula 7.ª

O segundo outorgante obriga-se a manter absoluto sigilo sobre as operações, dados, estratégias, materiais, pormenores, informações e documentos do primeiro outorgante, mesmo após a conclusão da prestação de serviços.

Cláusula 8.^a

O Primeiro e Segundo Outorgante obrigam-se a cumprir na íntegra o presente contrato de prestação de serviços, aceitando-o plena e livremente nos exatos termos constantes das cláusulas expressas.

Cláusula 9.^a

Para todas as questões casualmente emergentes do presente contrato de prestação de serviços, as partes estipulam como competente o foro do Tribunal do lugar da prestação de trabalho, com expressa renúncia a qualquer outro.

Cláusula 10.^a

Na resolução de dúvidas decorrentes do cumprimento do presente Contrato, serão de aplicar as disposições em vigor sobre Contratos de Prestação de Serviços, previstas nos artigos 1154.º e seguintes do Código Civil.

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados

17. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo administrativo, que não foram objeto de impugnação por nenhuma das partes.

DIREITO APLICÁVEL

A) Questão da Ilegalidade da liquidação decorrente de irregularidade da prorrogação do procedimento inspetivo, que antecedeu a liquidação.

18. Como se pode ler na decisão arbitral do processo 738/2023-T, de 31.07.2024¹, citada pela Requerida:

“Importa assim atentar naquele que vem sendo o entendimento jurisprudencial sobre a matéria do Supremo Tribunal Administrativo (STA) e dos demais tribunais superiores.

No âmbito do STA, os arestos de 29/11/96, proferido no processo n.º 0695/06, o acórdão de 27.02.2008, no processo n.º 0955/07, e o acórdão de 07/05/2008, no âmbito do processo n.º 0102/08, vão expressamente no sentido de que o prazo a que se refere o art.º 36 do então RCPIT é meramente ordenador e que o seu desrespeito não constitui irregularidade procedimental suscetível de tornar inválidas os atos tributários subsequentes advenientes das correções apuradas em sede inspetiva, sustentando assim o entendimento de que os vícios endógenos ao procedimento inspetivo não são comunicáveis com os subsequentes atos tributários que nesse procedimento têm a sua base de apuramento.

Assim, atentando-se no acórdão do STA, de 27.02.2008, processo n.º 0955/07, aí se sustenta que “a ultrapassagem do prazo de seis meses previsto no n.º 2 do artigo 36º do RCPIT para o procedimento de inspeção, não tem qualquer efeito na validade dos actos tributários que sejam praticados com base nas conclusões do relatório de inspeção, pelo que o acto de liquidação impugnado não padece de qualquer ilegalidade”.

Igualmente se colhe que “os procedimentos inspetivo e de liquidação são distintos entre si, ainda que este tenha carácter meramente preparatório ou acessório, o que não significa que as ilegalidades nele cometidas se projectem, fatalmente, na liquidação, invalidando-a”, e que “o vício (...) é próprio do procedimento inspetivo, não se comunica ao de liquidação”.

Já em idêntico sentido se pronunciava também a doutrina, veja-se a este respeito o posicionamento de Martins Alfaro, em comentário ao art.º 36 do RCPIT (Anotado), o qual refere que a falta de notificação de prorrogação gera apenas ineficácia desta prorrogação, e que o termo da inspeção tem “natureza de previsão e, por isso, a ultrapassagem do termo previsto não implica qualquer consequência jurídica”

Em similar sentido se pronunciou recentemente o STA, sob o relato de Gustavo Lopes Courinha², o qual perante uma notificação de prorrogação sem qualquer fundamentação para essa extensão do prazo inicial inspetivo, entendeu: “Em segundo lugar, convém sublinhar –como faz a jurisprudência (veja-se, entre muitos outros, os Acórdãos proferido pela 2.º

Secção deste Supremo Tribunal em 10/12/2008, no processo n.º 080/08, ou em 25-02-2015, no processo n.º 0709/14, ambos disponíveis em www.dgsi.pt) – que é pacífica a natureza meramente ordenadora daquele prazo de seis meses e que o respectivo incumprimento (acaso, porventura, se verificasse) teria apenas como consequências a não

¹ Consultável em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes>.

² Ac. STA de 16.09.2020, proferido no processo 02256/19.6BEBRG, disponível em www.dgsi.pt.

suspensão do prazo de caducidade e o impedimento de actos externos de inspecção, nos termos, respectivamente, do n.º 1 do artigo 46.º da LGT e do n.º 7 do artigo 36.º do RCPITA.”

Entendimento este que havia sido sustentado pelo parecer do Ministério Público nesses autos, no qual, a propósito de uma eventual omissão de prorrogação do procedimento inspetivo, considerou ser: “...um facto que a Recorrente não foi notificada do teor do despacho de prorrogação. No entanto, tal irregularidade ficou sanada pelo não uso do mecanismo do artigo 37º do CPPT, não fazendo operar a caducidade do procedimento inspetivo. Mas mesmo que se entendesse que o prazo tinha sido ultrapassado, tal circunstância não teria por efeito inelutável a ilegalidade do procedimento, conduzindo apenas, como pacífica e reiteradamente a doutrina e a jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores vem explicando, a que o efeito suspensivo, produzido pela instauração do procedimento, cesse. (cf. os Acórdãos do TC n.º 457/2008, de 25/09, e do STA de 25/02/2015, proc. n.º 0709”.

Em idêntico sentido, no âmbito da instância arbitral – CAAD - diversas decisões arbitrais têm sido proferidos, aqui se destacando pela sua acuidade ao caso vertente, a decisão proferida no processo n.º 42/2022-T, 29.06.2022: “De facto, a alegada violação do prazo para a ação inspetiva apenas teria como consequência o que resulta do disposto no n.º 1 do artigo 46º da LGT, ou seja, o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção, por conseguinte não originaria a ilegalidade da liquidação de imposto emitida”

19. Pode ainda ler-se no acórdão arbitral citado:

“Importando a este respeito coligir o disposto no n.º 7 do artigo 36º do RCPITA, segundo o qual:

“o decurso do prazo do procedimento de inspeção determina o fim dos atos externos de inspeção, não afetando, porém, o direito à liquidação dos tributos”, normativo aditado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro.

(...), a alteração legislativa de 2014 ao n.º 7 do artigo 36º do RCPITA vai justamente no sentido da orientação jurisprudencial do STA nesta matéria”.

20. Pode também ler-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 25-02-2015, proferida no processo 709/14:

“a ilegal prorrogação do prazo para a realização da inspecção parcial ou univalente não sequência necessariamente, a se, a ilegalidade da liquidação mas apenas a cessação do efeito suspensivo da própria inspecção,

pelo que corre, então, desde o início, o prazo de caducidade da liquidação - artigo 46.º, n.º1, da Lei Geral Tributária.
(...)

Efectivamente, o Tribunal Constitucional já se pronunciou sobre esta questão, na sua dimensão de respeito pelas normas e princípios constitucionais, tendo concluído que a interpretação normativa adoptada na sentença recorrida não fere os princípios da proporcionalidade, da igualdade, da justa repartição de custos entre o interesse público e os particulares, da confiança e da segurança jurídica.”³

21. Acompanhando-se a jurisprudência referida, conclui-se improceder com este fundamento a pretensão anulatória formulada pela Requerente.

B) Questão da Ilegalidade da liquidação por violação de lei substantiva

22.No discurso fundamentador do ato tributário constante do RIT é conferida especial relevância à existência de relações especiais, prevista no nº 4, do art. 63º, do CIRC.

Efetivamente pode ler-se que:

“Nos termos do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, considera-se que existem relações especiais entre duas entidades, nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra. No âmbito do presente procedimento inspetivo, verificou-se a existência de relações especiais entre o SP e as seguintes entidades/pessoas singulares:”

Tal relevância decorre, ainda, dos motivos exarados como fundamento das prorrogações do procedimento inspetivo.

23. Acresce que no RIT, também se afirma a *“a existência de uma anormalidade no relacionamento comercial entre estas entidades, não fossem as relações existentes”*, o que consubstancia incumprimento do estabelecido no nº 3 do artigo 63º do CIRC, fundamento de aplicação do nº 9 do mesmo artigo.

³ disponível em www.dgsi.pt.

24. Porém, constata-se que a correção efetuada não foi feita ao abrigo art. 63º, do CIRC, do que resultaria desde logo a consequência prevista no nº 13, desta norma:

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

25. Por outro lado, consta ainda do relatório inspetivo:

“Estes gastos, representados naquelas faturas emitidas pela B... ao SP, não tiveram como fim obter ou garantir os rendimentos do SP, sujeitos a IRC, antes, porém, visaram diminuí-los, em proveito de terceiros.”

26. No entanto, como assinala a Requerida na resposta e contrariamente ao que alega a Requerente, constata-se que também não foi invocada como fundamento da correção em causa o art. 38º da Lei Geral Tributária (clausula geral anti abuso). E, igualmente, não foi invocada a simulação de negócios jurídicos (art. 39º da mesma Lei).

27. Do exposto em sede de relatório inspetivo, resulta que os serviços em causa, na sua materialidade, não são postos em causa pela Requerida. Do mesmo modo, resulta evidente a sua relação com a atividade económica da Requerente e a sua necessidade para a atividade desta.

28. O que emerge do relatório inspetivo, como supra mencionado, é a alegação de “anormalidade no relacionamento comercial” entre empresas e a de que os gastos em causa “não tiveram como fim obter ou garantir os rendimentos do SP, sujeitos a IRC, antes, porém, visaram diminuí-los”. No entanto, há que observar que estas alegações não foram demonstradas, nem sequer concretizadas.

Assim sendo, inexistente, face ao relatório inspetivo, qualquer fundamento material para desconsideração dos gastos em causa.

29. Acresce que, como bem refere a impugnante, ao invocar o art. 63º do CIRC a “Requerida está implicitamente a reconhecer que houve serviços prestados” pela sociedade B..., Lda à Requerente. De resto, a efetividade dos serviços, que não é posta em causa pelo relatório inspetivo, resulta dos depoimentos prestados no procedimento, mormente no da ex-cônjuge do sócio-gerente da Requerente, invocado pela Requerida.

Neste conspecto, na hipótese da Requerida considerar que o valor da remuneração pela prestação dos serviços contratados não correspondia ao valor real dos mesmos incumbia-lhe seguir a via da correção prevista no artigo 63º do CIRC que, repetida mas inconsequentemente, invocou.

30. Inexiste, igualmente, fundamento relacionado com o disposto nos nºs 3 e 4 do art. 23º, e nº 1, al. b) do art. 23º-A do CIRC, pois resulta do próprio relatório inspetivo que a Requerida, com base nas faturas, no contrato de prestação de serviços e nos depoimentos escritos que invoca, revela ter conhecimento inequívoco dos elementos pertinentes à dedutibilidade das faturas, do que emerge, à luz de jurisprudência nacional e comunitária pacíficas, manifesta improcedência de tal fundamento, pois como se pode ler no sumário da decisão arbitral do proc. 51/2024-T, de 13.09.2024:

*“Mostrando-se garantido estar na disponibilidade da AT controlar os requisitos de ordem material para o exercício do direito à dedução e desde que verificados esses requisitos materiais, não pode aquela eleger como consequência decorrente da falta de cumprimento de algum ou de alguns dos requisitos formais previstos no n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, a desconsideração liminar do direito à dedução do IVA inscrito nos respectivos documentos de facturação; Como também não pode, em face da remissão prevista no n.º 6 do art.º 23.º do CIRC, desconsiderar liminarmente o custo para efeitos de IRC, fazendo-o acrescer ao lucro tributável do período.”*⁴

⁴ Veja-se, essencialmente na mesma linha o acórdão arbitral proferido no proc. 464/2025-T, de 9.12.2025 e jurisprudência aí citada. (ambas as decisões arbitrais consultáveis em “<https://caad.org.pt/tributario/decisoes>”).

31. Ademais, o que emerge do RIT é que a razão efetiva da posição da Requerida está também, para além do supra exposto referente ao artigo 63º do CIRC, relacionada com a pertinência da celebração do contrato de prestação de serviços celebrado entre a Requerente e a B... como resulta da afirmação de que “*Não se compreende, assim, a celebração de tal contrato, nem as razões apresentadas pelos declarantes, relativamente à criação da B... e consequente assinatura do contrato.*”

31. Porém, é manifesto que não pode a Requerida proceder a correções de natureza fiscal por não aprovar as opções de gestão dos sujeito passivo. Afigura-se pertinente neste ponto pertinente acompanhar a decisão arbitral proferida no proc. 690/2021-T, de 22.06.2022⁵, na qual se considerou que “*(...)decorre do art. 86º, nº 2, da Constituição Portuguesa, o princípio da liberdade de gestão das empresa.*

*Como referem J.J. Gomes Canotilho-Vital Moreira “Elemento essencial da liberdade de empresa é o direito do seu titular a geri-la” (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA ANOTADA, Coimbra Editora, 4ª Ed., 2007, Vol. I, pag. 1015). Da liberdade de gestão resulta, pois, que as empresas têm a liberdade de se organizarem conforme entenderem mais conveniente, designadamente no que respeita aos fatores produtivos. No que que respeita a recursos humanos, as empresas não estão impedidas de optar para realização de tarefas para as quais os mesmos sejam necessárias pela contratação dos respetivos serviços a outros agentes económicos, o mesmo ocorrendo com equipamentos e veículos que também poderão ser propriedade de terceiros, designadamente dos prestadores de serviços. As empresa escolherão, no exercício da sua liberdade de gestão, a via que se lhe afigurar mais conveniente para assegurar os fatores produtivos necessários à sua atividade.”*⁶

32. Assim, o ato de liquidação padece de ilegalidade, no que respeita à correção referente ao gasto no valor de 50.000,00€, reconhecido na contabilidade do SP na conta SNC “622111–FSE – Trabalhos Especializados c/ IVA dedutível”, e cujos documentos de suporte são as faturas emitidas pela B... .

C) Consequências da ilegalidade

⁵ Processo em que exerceu a função de árbitro o signatário da presente decisão.

⁶ Também consultável em: “<https://caad.org.pt/tributario/decisoes>”.

33. Decidiu o Supremo Tribunal Administrativo em acórdão de 30 de janeiro de 2019, proferido no recurso para uniformização de jurisprudência, processo n.º 0436/18.0BALSb, o seguinte:

“I - O acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de anulação parcial.

II - O critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por aferir se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado, ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.

*III - Não impede a anulação parcial do acto a necessidade de um ulterior *ascertainment* por parte da AT, de modo a conformar a parte remanescente do acto com os termos da decisão judicial anulatória, como o impõe no caso a diminuição ao valor da matéria colectável apurada em sede de acção inspectiva do valor respeitante às correcções que foram julgadas ilegais pelo tribunal.”*

34. Na mesma linha, já havia sido o acórdão do mesmo tribunal de 17.02.2011, de 17.02.2021, em cujo sumário se pode ler:

“I - Na certeza, transitada em julgado, de que a liquidação de IRS impugnada considerou, além de outros, um rendimento tributável, da categoria G (mais-valias), num quantitativo superior em 50% ao que devia ter ocorrido (foi utilizada a percentagem de 100 em vez da legal de 50) é possível ser declarada, pelo tribunal, a consequente, incontornável, ilegalidade de tal ato tributário, apenas, quanto à consideração do rendimento, respeitante às mais-valias auferidas, em 100%, devendo sê-lo em 50%, deixando, concomitantemente, incólume a restante composição do rendimento tributável, do impugnante/sujeito passivo, para o ano respetivo.

II - Cabe, no momento oportuno, aos serviços da autoridade tributária e aduaneira (AT), com competência para o efeito, desenvolverem os trâmites necessários ao suprimento da ilegalidade cometida, corrigindo, na medida precisa e adequada, o ato de liquidação de IRS em crise, de forma a que, em todas as suas componentes (rendimento tributável, abatimentos, taxa, deduções (...)) se refletiam os efeitos decorrentes da decretada, judicialmente, anulação parcial do mesmo.”

35. Em linha com esta jurisprudência emanada do Supremo Tribunal Administrativo, entende-se que a ilegalidade das correções fundadas no relatório inspetivo, afetam a liquidação apenas na medida da sua ilegalidade, pelo que, subsistindo na liquidação matéria coletável para além da que está inquinada por aquela, justifica-se a anulação apenas parcial, na medida do acima exposto, sem prejuízo dos serviços da Requerida, com competência para o efeito, desenvolverem os trâmites necessários ao suprimento das ilegalidades cometidas, corrigindo os atos de liquidação por forma a que este reflitam os efeitos decorrentes da anulação parcial.

DECISÃO

Assim, decide o Tribunal arbitral:

Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, decretando-se a ilegalidade e anulação parcial do ato tributário de liquidação de imposto impugnado, na parte que respeita à desconsideração do gasto no valor de 50.000,00€, reconhecido na contabilidade do SP na conta SNC “622111–FSE – Trabalhos Especializados c/ IVA dedutível”, mantendo-se o ato tributário no que respeita à parte remanescente.

Fixa-se o valor do processo em € 10 320,35 (dez mil trezentos e vinte euros e trinta e cinco cêntimos), nos termos do disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 918,00 (novecentos e dezoito euros) a suportar pela Requerida na proporção de 79 (setenta e nove) por cento e pela Requerente na proporção de 21

(vinte e um) por cento, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e artigo 4.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2026

O árbitro,

(Marcolino Pisão Pedreiro)