

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1087/2025-T

Tema: IRC – Incompetência material parcial do Tribunal Arbitral – Caducidade do direito à liquidação – Artigo 45.º, n.º 5, da LGT – Coincidência factual objetiva com processo-crime – Apreciação segmentada das correções tributárias – Métodos indiretos – Procedimento de revisão.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

- I. O alargamento do prazo de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT pressupõe a existência de uma coincidência factual objetiva relevante entre os factos tributários subjacentes às liquidações e os factos objeto do processo-crime, não bastando a mera contemporaneidade entre a investigação penal e a atividade inspetiva, nem a circunstância de os mesmos sujeitos estarem envolvidos em ambos os procedimentos.
- II. A unidade do procedimento inspetivo não dispensa a verificação da coincidência factual objetiva exigida pelo artigo 45.º, n.º 5, da LGT, não podendo o prazo excecional previsto nessa norma estender-se automaticamente, por mero contágio procedimental, a correções materialmente autónomas e estranhas aos factos objeto do inquérito criminal.
- III. Não se aplicando a determinados segmentos das correções o alargamento previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, deixa de operar, quanto a esses segmentos, a prorrogação por ele conferida. Tal não acarreta, porém, a caducidade quando o prazo previsto no artigo 45.º, n.º 1, considerado o efeito suspensivo decorrente do artigo 46.º, n.º 1, da LGT, ainda não se encontre esgotado à data da notificação do ato de liquidação adicional.
- IV. Quando os atos tributários impugnados resultem de procedimentos inspetivos complexos, integrando correções de natureza heterogénea, incluindo matéria tributável fixada por métodos indiretos, correções aritméticas, tributações autónomas, retenções na fonte e juros compensatórios, o controlo jurisdicional exercido pelo tribunal arbitral deve operar de

forma segmentada, distinguindo os segmentos excluídos da sua competência material daqueles suscetíveis de apreciação quanto à caducidade e ao mérito.

- V. A exclusão constante do artigo 2.º, alínea b), da Portaria n.º 112-A/2011, restringe-se à apreciação direta da legalidade intrínseca da matéria tributável fixada por métodos indiretos e da correspondente decisão do procedimento de revisão, não obstante ao conhecimento dos demais segmentos autonomizáveis dos atos tributários impugnados.
- VI. Demonstrada, através de um conjunto consistente e convergente de indícios, a existência de circuitos financeiros paralelos à contabilidade oficial da sociedade, designadamente, mediante a utilização de cartões pré-pagos e de contas não refletidas contabilisticamente, podem deles ser extraídas as correspondentes consequências jurídico-tributárias, desde que a Administração Tributária demonstre os pressupostos específicos de cada correção efetuada.

Os árbitros Victor Calvete (árbitro presidente), Catarina de Oliveira Ferreira (árbitra adjunta) e Fernando Marques Simões (árbitro adjunto e relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (doravante “CAAD”) para formarem o tribunal arbitral coletivo, constituído em 24 de fevereiro de 2026, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO:

1. **A..., LDA.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., BRAGA, apresentou um pedido de pronúncia arbitral, invocando o regime previsto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º e 15.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante apenas designado por RJAT) e em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT a 17.12.2025.
3. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.

4. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro presidente e os árbitros vogais que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 04.02.2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
6. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redação que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 24.02.2026.
7. Regularmente notificada, a Requerida apresentou Resposta, em 10.04.2026, defendendo-se por exceção e por impugnação, juntando ainda (em 13.04.2026) parte do Processo Administrativo a que se refere o n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante PA. Em 14.04.2026, a Requerida apresentou requerimento quanto à parte restante do PA onde refere: *“(…) tendo remetido a sua Resposta através da plataforma do CAAD, vem informar que o Processo Administrativo (PA) por ser o mesmo que se encontra junto do Processo n.º 799/2025-T, não procede à sua junção [sic] e solicita que o referido PA seja anexo ao presente processo. Até porque o tamanho dos ficheiros só permite o seu envio através do site We Transfer, tal como se remeteu no P. 799/2025-T.”*
8. Em 22.04.2026 foi proferido e inserido no Sistema de Gestão Processual do CAAD (doravante SGP) o seguinte despacho: *“[A]tenta a solicitação da AT, determina-se aos serviços que procedam à junção a estes autos de cópia do Processo Administrativo que consta do processo n.º 799/2025-T. No prazo de 15 dias deve a Requerente - pronunciar-se, querendo, sobre as exceções suscitadas pela AT; - identificar os factos do PPA sobre os quais pretende fazer ouvir as testemunhas; - juntar os 3 documentos que tinha protestado juntar. Cumpra e notifique. (...)”*
9. Em 22.04.2026, chegou ao conhecimento dos membros deste Coletivo o e-mail do CAAD que dizia: *“(…) Com referência ao processo 1087/2025-T, em cumprimento do despacho arbitral de 22-04-2026, junto enviamos os ficheiros excel referentes ao*

Processo Administrativo do P799/2025, dado não ser possível a sua inserção no SGP.”
Vinham juntos 44 anexos.

10. Em 12.05.2026, a Requerente apresentou por e-mail requerimento a coberto do qual vinham os documentos n.ºs 1, 3 e 4 que havia protestado juntar.
11. Reportando-se ao despacho de 22.04.2026, a Requerente apresentou, em 13.05.2026, requerimento no SGP do CAAD onde diz: *“1. A Requerente prescinde expressamente da produção de prova testemunhal e de declarações de parte, não pretendendo a inquirição de quaisquer testemunhas nem a prestação de declarações pelas partes. 2. Em consequência do exposto no número anterior, fica prejudicada a indicação dos factos ou temas de prova sobre os quais incidiria a prova testemunhal, por referência aos artigos do Pedido de Pronúncia Arbitral. 3. Mais junta aos autos os 3 (três) documentos que havia protestado juntar, requerendo a respetiva admissão. Quanto à matéria de exceção invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, 4. A Requerida veio invocar, em sede de Resposta, matéria de exceção, designadamente a alegada incompetência material do Tribunal Arbitral, a alegada litispendência e, subsidiariamente, a suspensão da instância por alegada prejudicialidade. 5. Salvo o devido respeito, a Requerente não se conforma com tal entendimento. 6. Sem prejuízo do que melhor resulta do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os devidos efeitos legais, entende a Requerente que não se mostram verificados os pressupostos legais das exceções invocadas pela Requerida. 7. Com efeito, a matéria de exceção alegada não se encontra suficientemente demonstrada, nem devidamente fundamentada, de forma a obstar ao conhecimento do mérito da presente ação arbitral. 8. A Requerente mantém, assim, integralmente a posição já assumida no Pedido de Pronúncia Arbitral, reiterando que os atos tributários impugnados padecem dos vícios aí invocados. 9. Por conseguinte, deverão as exceções deduzidas pela Requerida ser julgadas totalmente improcedentes, prosseguindo os autos os seus ulteriores termos até final. NESTES TERMOS, E NOS MELHORES DE DIREITO, REQUER-SE A V. EXA.: A) SEJA ADMITIDA A JUNÇÃO AOS AUTOS DOS 3 (TRÊS) DOCUMENTOS ORA APRESENTADOS; B) SEJA TOMADO CONHECIMENTO DE QUE A*

REQUERENTE PRESCINDE DA PRODUÇÃO DE PROVA TESTEMUNHAL E DE DECLARAÇÕES DE PARTE; C) SEJAM JULGADAS IMPROCEDENTES AS EXCEÇÕES INVOCADAS PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA; D) SEJA DETERMINADO O PROSSEGUIMENTO DOS AUTOS PARA APRECIÇÃO DO MÉRITO DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL. (...).”

12. Em 14.05.2026, foi proferido e inserido no SGP do CAAD o seguinte despacho:
- “[U]ma vez que a pronúncia sobre a matéria de excepção suscitada pela AT já foi apresentada e a Requerente veio prescindir da audição das testemunhas e das declarações de parte dispensa-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo (artigo 19.º do RJAT), e da celeridade, da simplificação e da informalidade processuais (artigo 29.º, n.º 2, do RJAT). Sem prejuízo de a decisão vir a ser proferida até 24 de Agosto de 2026, deve a Requerente fazer o pagamento do remanescente da taxa arbitral até ao final do mês de Junho. Notifique. (...).”*
13. Em 22.06.2026, foi proferido novo despacho determinando aos serviços a junção aos autos do Pedido de Pronúncia Arbitral do processo n.º 799/2025-T, bem como a Resposta da AT aí apresentada, para se poder aquilatar da alegada litispendência, o que estes cumpriram no próprio dia.
14. Verificando-se que, não obstante a Administração Tributária ter afirmado no n.º 52 da Resposta que juntava aos autos as liquidações emitidas na sequência do acordo parcial obtido no procedimento de revisão da matéria tributável, tais documentos não se encontravam efetivamente juntos ao processo, foi proferido despacho em 24 de julho de 2026, determinando-se a respetiva junção, no prazo de 10 dias, ao abrigo do disposto no artigo 17.º, n.º 2, do RJAT. Considerando a interposição das férias judiciais e a necessidade de se aguardar pela apresentação dessa documentação, foi ainda determinada a primeira prorrogação do prazo para prolação da decisão, ao abrigo do disposto no artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.
15. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

I.A) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:

- A) A Requerente sustenta, em síntese, que os atos tributários impugnados enfermam de múltiplos vícios de legalidade, decorrentes quer da violação das regras relativas à caducidade do direito à liquidação, quer da incorreta aplicação do regime da avaliação indireta, quer ainda de erros sobre os pressupostos de facto e de direito subjacentes às concretas correções efetuadas pela Administração Tributária.
- B) Começa por enquadrar a sua atividade económica, procurando afastar a ideia de que estivesse perante uma sociedade meramente instrumental ou sem substância económica.
- C) Alega que desenvolvia efetivamente atividade na área da medicina dentária, explorando uma clínica com estrutura organizativa própria, dispondo de trabalhadores ao seu serviço, suportando custos de funcionamento relevantes, desenvolvendo ações de formação e prestando serviços clínicos reais a uma multiplicidade de pacientes. Na perspetiva da Requerente, este enquadramento factual é incompatível com a narrativa construída pela Administração Tributária, segundo a qual a sociedade funcionaria essencialmente como veículo de ocultação de rendimentos ou de apropriação de valores pelos respetivos sócios.
- D) A Requerente sustenta, por outro lado, que a Administração Tributária construiu artificialmente um cenário de irregularidade generalizada a partir da análise fragmentada de determinados elementos recolhidos durante a ação inspetiva, retirando deles conclusões que excedem aquilo que objetivamente resulta da prova produzida.
- E) Salienta, a este propósito, que a própria inspeção tributária procedeu à recolha de vasta documentação, solicitou elementos bancários, notificou terceiros, obteve respostas de pacientes, analisou documentos contabilísticos, confrontou o sujeito passivo com divergências detetadas e reconstruiu detalhadamente inúmeros movimentos financeiros.
- F) Na ótica da Requerente, esta circunstância demonstra que a Administração Tributária dispunha dos elementos necessários para proceder à determinação direta e exata da matéria tributável, não se verificando, por conseguinte, os pressupostos legalmente exigidos para o recurso à avaliação indireta.
- G) Neste contexto, sustenta que o recurso aos métodos indiretos constituiu uma solução excessiva e injustificada, porquanto a alegada impossibilidade de comprovação e

quantificação direta da matéria tributável não existiria na realidade. Defende que a Administração Tributária não demonstrou a impossibilidade objetiva de determinar diretamente a matéria coletável, limitando-se a afirmar, de forma conclusiva, a falta de fiabilidade da contabilidade, apesar de ter logrado reconstruir detalhadamente os fluxos financeiros relevantes para efeitos tributários.

- H)** Um dos eixos centrais da sua argumentação prende-se com a caducidade do direito à liquidação relativamente aos exercícios de 2017, 2018 e 2019.
- I)** A Requerente sustenta que a Administração Tributária pretende beneficiar indevidamente do regime previsto no artigo 45.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária, invocando genericamente a existência do processo de inquérito criminal n.º .../20...T9PRT, sem demonstrar a necessária coincidência factual entre os factos investigados criminalmente e os concretos factos tributários subjacentes às liquidações emitidas. Segundo a Requerente, os elementos utilizados para fundamentar as correções resultaram essencialmente da atividade inspetiva autónoma desenvolvida pela própria Administração Tributária, sendo irrelevante, para esse efeito, a pendência do referido inquérito criminal. Por isso, entende que não se verificavam os pressupostos do alargamento do prazo de caducidade previsto naquele preceito legal, devendo considerar-se caducado o direito à liquidação relativamente aos exercícios abrangidos pelo prazo normal de quatro anos.
- J)** A Requerente atribui ainda particular relevo ao procedimento de revisão da matéria tributável, procurando demonstrar que o mesmo veio evidenciar fragilidades significativas nas conclusões inicialmente alcançadas pela inspeção tributária.
- K)** Salienta que, em sede de Comissão de Revisão, foi alcançado acordo parcial entre os peritos, tendo sido aceites diversos gastos inicialmente desconsiderados pela inspeção e reduzidos vários montantes das correções propostas.
- L)** Na sua perspetiva, tal circunstância demonstra que os Relatórios de Inspeção Tributária não podem ser encarados como expressão de uma verdade objetiva imune a controlo, antes revelando a existência de divergências técnicas relevantes quanto à qualificação e quantificação das correções efetuadas.

- M)** Relativamente à questão dos cartões pré-pagos, a Requerente sustenta que a Administração Tributária extraiu conclusões excessivas a partir de meros indícios. Alega que o simples carregamento de um cartão pré-pago não equivale automaticamente à colocação definitiva dos respetivos valores à disposição dos sócios da sociedade, distinguindo claramente entre o carregamento do instrumento financeiro e a concreta utilização dos montantes nele inscritos. Acrescenta que alguns desses cartões pertenciam à sociedade B..., Lda., sendo utilizados por pessoas que não eram sócias da Requerente, designadamente, C... e D... .
- N)** Por essa razão, considera que a Administração Tributária não podia concluir automaticamente que todos os movimentos associados a esses cartões correspondiam a adiantamentos por conta de lucros colocados à disposição dos sócios da Clínica.
- O)** A Requerente insiste, aliás, na necessidade de distinguir as diferentes esferas jurídicas envolvidas.
- P)** Sustenta que a Clínica, os respetivos sócios, a sociedade B... e os utilizadores concretos dos cartões constituem realidades subjetivamente autónomas, cuja desconsideração exige demonstração probatória reforçada.
- Q)** Na sua perspetiva, a Administração Tributária procedeu a uma indevida fusão dessas esferas patrimoniais, presumindo, sem base factual bastante, que os movimentos financeiros identificados revertiam necessariamente em benefício pessoal dos sócios da Requerente.
- R)** No que respeita às retenções na fonte de IRS, a Requerente sustenta que a respetiva legalidade depende da demonstração concreta dos pressupostos subjetivos da obrigação de retenção, não bastando a mera identificação de fluxos financeiros anómalos.
- S)** Defende que a Administração Tributária tinha o ónus de demonstrar quem recebeu efetivamente os valores em causa e em que qualidade os recebeu, sendo insuficiente a imputação automática dos movimentos financeiros aos sócios da sociedade.
- T)** Na ausência dessa demonstração, entende que não poderiam ter sido efetuadas as correções correspondentes às alegadas retenções na fonte em falta.

- U) Relativamente aos gastos desconsiderados pela inspeção tributária, a Requerente sustenta que muitos deles apresentavam racionalidade económica e conexão efetiva com a atividade desenvolvida.
- V) Alega que determinadas despesas se relacionavam com ações de formação, projetos de expansão da atividade, subcontratação de serviços especializados, alojamento, consultoria e demais encargos incorridos no interesse da sociedade.
- W) Defende, por isso, que a Administração Tributária se substituiu indevidamente ao gestor na apreciação da oportunidade económica das decisões empresariais, desconsiderando gastos cuja conexão com a atividade desenvolvida se encontrava suficientemente demonstrada.
- X) Quanto às despesas relacionadas com imóveis pertencentes aos sócios, a Requerente procura sustentar que os espaços em causa eram utilizados, pelo menos em parte, em benefício da atividade empresarial, servindo de apoio à realização de reuniões, ações de formação e outras atividades conexas com o objeto social.
- Y) Subsidiariamente, sustenta que, caso se entenda que tais encargos beneficiaram efetivamente os sócios, deveriam os mesmos ser tratados como remunerações em espécie, com as inerentes consequências fiscais em sede de dedutibilidade.
- Z) Por último, a Requerente entende que, inexistindo imposto validamente devido relativamente aos segmentos das liquidações cuja anulação peticiona, também não podem subsistir os correspondentes juros compensatórios.
- AA) Acrescenta que a Administração Tributária não demonstrou adequadamente a imputabilidade subjetiva do alegado retardamento da liquidação, razão pela qual considera igualmente ilegais as liquidações de juros emitidas.
- BB) A posição da Requerente assenta na ideia de que a Administração Tributária partiu da identificação de determinadas irregularidades, insuficiências documentais e circuitos financeiros pouco transparentes para construir uma narrativa global de ocultação de rendimentos e de apropriação pessoal de valores pelos sócios, sem que os elementos probatórios recolhidos permitissem sustentar, com o grau de certeza exigível, todas as consequências jurídicas daí extraídas. A Requerente não nega a existência de anomalias ou insuficiências pontuais; contesta, isso sim, o salto lógico efetuado pela

Administração Tributária entre esses indícios e a generalidade das correções concretamente realizadas, defendendo que muitas delas carecem de adequada demonstração factual e de suficiente suporte jurídico.

CC) Peticiona a Requerente como segue: “[T]ermos em que, nos melhores de direito, deverá ser julgada procedente a presente impugnação e, em consequência: a) Declarar a ilegalidade das liquidações de IRC e respetivos juros compensatórios relativas aos períodos de tributação de 2017, 2018 e 2019, por caducidade do direito à liquidação, nos termos dos artigos 45.º e 46.º da LGT; b) Declarar a ilegalidade das liquidações de IRC e tributações autónomas relativas aos períodos de 2020 e 2021, por violação dos princípios da legalidade, fundamentação, justiça e proporcionalidade, bem como por preterição de formalidades legais essenciais, nos termos dos artigos 77.º da LGT e 124.º e ss. Do CPA; c) Determinar a anulação integral das liquidações impugnadas (IRC e juros compensatórios) relativas aos anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021; d) Condenar a Autoridade Tributária ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, sobre as quantias indevidamente pagas pelo sujeito passivo, desde as respetivas datas de pagamento até integral e efetivo reembolso; e) Determinar que a Requerente seja integralmente reembolsada das quantias já pagas ao abrigo das liquidações ora impugnadas e anuladas; f) Notificar a Autoridade Tributária para que remeta a este Tribunal Arbitral, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, do RJAT, a cópia integral do processo administrativo relativo às liquidações impugnadas, incluindo todos os elementos do procedimento inspetivo, da Comissão de Revisão, das reclamações gratuitas, das liquidações iniciais e subsequentes, e demais atos preparatórios e instrutórios. g) Condenar a Autoridade Tributária nas custas do processo arbitral. (...)”

16. A Requerida apresentou Resposta, na qual alega:

I.B) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:

- A)** Na Resposta, a Requerida sustenta, em síntese, que os atos tributários impugnados foram emitidos em estrita observância da legalidade tributária, resultando de uma atividade inspetiva particularmente extensa, minuciosa e tecnicamente fundamentada, que revelou a existência de múltiplas irregularidades contabilísticas e financeiras suscetíveis de impedir a determinação direta e exata da matéria tributável da Requerente.
- B)** Começa a Requerida por contextualizar a génese das liquidações impugnadas, salientando que as mesmas resultaram de procedimentos inspetivos externos realizados relativamente aos exercícios de 2017 a 2021, desenvolvidos no âmbito de uma investigação de elevada complexidade factual, durante a qual foram analisados elementos contabilísticos, extratos bancários, movimentos financeiros, respostas de terceiros e diversa documentação obtida junto da própria Requerente e de entidades externas.
- C)** Sublinha que a atuação inspetiva não assentou em meras suspeitas ou presunções genéricas, antes tendo sido suportada por uma atividade instrutória intensa, destinada a reconstituir a realidade económica efetiva da sociedade.
- D)** A título prévio, a Autoridade Tributária invoca a incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer da legalidade da matéria tributável fixada por métodos indiretos e da correspondente decisão do procedimento de revisão, por entender que tais matérias se encontram excluídas do âmbito da vinculação à arbitragem tributária, nos termos do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
- E)** Sustenta que a Requerente pretende, em substância, reapreciar a própria decisão administrativa de recurso à avaliação indireta e a quantificação efetuada em sede de revisão, matérias que o legislador decidiu subtrair ao conhecimento arbitral.
- F)** Invoca igualmente a exceção de litispendência relativamente ao processo arbitral n.º 799/2025-T, alegando existir identidade substancial de sujeitos, pedidos e causa de pedir entre ambos os processos. Embora reconheça a existência de sucessivas liquidações substitutivas, entende que a presente ação configura uma repetição indevida de litígios já submetidos à apreciação arbitral.

- G)** Quanto ao mérito, a Requerida sustenta que se encontravam plenamente verificados os pressupostos do recurso à avaliação indireta previstos nos artigos 87.º e 88.º da Lei Geral Tributária.
- H)** Defende que a contabilidade da Requerente não refletia adequadamente a respetiva realidade económica, apresentando insuficiências, inexatidões e omissões suscetíveis de impedir a comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável.
- I)** Refere, designadamente, a existência de recebimentos em contas bancárias pessoais dos sócios, movimentos financeiros não refletidos contabilisticamente, utilização de cartões pré-pagos sem adequado reconhecimento contabilístico, divergências entre fluxos financeiros e rendimentos declarados, bem como a utilização de circuitos financeiros paralelos à contabilidade oficial da sociedade.
- J)** Segundo a Requerida, tais elementos revelam que a contabilidade da Requerente não constituía uma base fiável para a determinação do lucro tributável, justificando o recurso aos métodos indiretos.
- K)** Sustenta que a circunstância de a inspeção tributária ter conseguido reconstruir determinados movimentos financeiros não afasta, por si só, a impossibilidade de quantificação direta da totalidade da matéria tributável, antes evidenciando o esforço desenvolvido pela Administração para aproximar a matéria tributável da realidade económica efetiva da sociedade.
- L)** A Autoridade Tributária, quanto à questão da caducidade do direito à liquidação, defende que o prazo normal de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 1, da LGT se encontrava alargado por força do disposto no n.º 5 do mesmo preceito, em virtude da pendência do processo de inquérito criminal n.º .../20...T9PRT.
- M)** Sustenta que os factos investigados no processo de inquérito coincidiam materialmente com os factos tributários que serviram de base às liquidações emitidas, designadamente, no que respeita à circulação de valores provenientes da atividade clínica através de contas pessoais dos sócios, à utilização de cartões pré-pagos e à existência de fluxos financeiros não refletidos contabilisticamente.
- N)** Na perspetiva da Requerida, não é exigível uma identidade absoluta entre o objeto do processo-crime e o objeto tributário, bastando a existência de coincidência factual

- relevante entre ambos para justificar a aplicação do regime excecional de alargamento do prazo de caducidade.
- O)** A Requerida sustenta ainda que a existência de atividade inspetiva autónoma não afasta a aplicabilidade do artigo 45.º, n.º 5, da LGT.
- P)** Defende que a norma não pressupõe uma relação de dependência absoluta entre a liquidação tributária e o desfecho do inquérito criminal, sendo suficiente que os factos tributários relevantes integrem o universo factual objeto da investigação penal.
- Q)** No que respeita aos cartões pré-pagos, a Autoridade Tributária considera tratar-se de um dos elementos mais reveladores da existência de circuitos financeiros paralelos à contabilidade da sociedade.
- R)** Refere que a inspeção identificou sucessivos carregamentos, levantamentos em numerário e pagamentos de despesas através desses instrumentos financeiros, muitos deles em múltiplos de €200,00, sem qualquer reflexo contabilístico adequado.
- S)** Salienta que, relativamente aos cartões associados à Clínica, apenas E... detinha os códigos pessoais necessários à respetiva utilização, concluindo que os respetivos movimentos refletiam a utilização de valores provenientes da atividade económica da sociedade em benefício próprio.
- T)** Mesmo relativamente aos cartões formalmente titulados pela sociedade B..., a Requerida entende que a prova produzida não permite afastar a sua conexão com a atividade da Clínica nem excluir a sua utilização em benefício dos respetivos sócios.
- U)** Sustenta que a mera alegação de que determinados utilizadores não eram sócios da Requerente não basta para ilidir os indícios recolhidos durante a ação inspetiva.
- V)** No entendimento da Autoridade Tributária, os fluxos financeiros identificados através das contas pessoais e dos cartões pré-pagos correspondem a rendimentos omitidos provenientes da atividade clínica, posteriormente colocados à disposição dos sócios.
- W)** Consequentemente, considera legítima a qualificação desses montantes como adiantamentos por conta de lucros, sujeitos a tributação em sede de IRS e às correspondentes obrigações de retenção na fonte.

- X)** Defende que os fortes indícios recolhidos pela inspeção permitem concluir pela apropriação pessoal dos valores em causa, não sendo exigível uma prova direta de cada concreta utilização individual.
- Y)** A Requerida sustenta igualmente a legalidade das correções efetuadas relativamente a diversos gastos contabilizados pela Requerente.
- Z)** Entende que muitos dos encargos desconsiderados não apresentavam qualquer conexão objetiva com a atividade desenvolvida, tratando-se antes de despesas de carácter pessoal dos sócios.
- AA)** Refere, designadamente, despesas relacionadas com imóveis destinados à habitação própria dos sócios, aquisição de mobiliário, eletrodomésticos, artigos de uso pessoal, alimentação e outras despesas incompatíveis com a prossecução do objeto social da sociedade.
- BB)** No que respeita às despesas associadas à residência dos sócios, a Administração Tributária sustenta que a Requerente não logrou demonstrar a efetiva afetação empresarial dos imóveis em causa. Considera insuficiente a alegação genérica de que os mesmos eram utilizados para reuniões ou atividades ocasionais relacionadas com a Clínica, entendendo que a sua utilização predominantemente habitacional impede a respetiva dedutibilidade fiscal. Rejeita igualmente a tese subsidiária da remuneração em espécie, por ausência de demonstração dos respetivos pressupostos declarativos e contributivos.
- CC)** Relativamente à viatura Mercedes, a Requerida defende que o contrato celebrado revestia substancialmente a natureza de locação financeira, impondo o reconhecimento contabilístico do veículo como ativo fixo tangível. Sustenta que a transferência dos riscos e vantagens inerentes à utilização do bem justificava a requalificação efetuada pela inspeção tributária, bem como as correspondentes consequências fiscais extraídas em sede de IRC e tributações autónomas.
- DD)** A Autoridade Tributária procura ainda demonstrar que as liquidações emitidas após o procedimento de revisão refletiram efetivamente as alterações decorrentes do acordo parcial alcançado entre os peritos. Refuta a alegação da Requerente segundo a qual a Comissão de Revisão teria sido ignorada, salientando que foram emitidas

liquidações substitutivas destinadas a incorporar os efeitos decorrentes daquele procedimento contraditório.

EE) Por fim, sustenta a legalidade das liquidações de juros compensatórios, entendendo que o retardamento da liquidação resultou diretamente da atuação da própria Requerente, designadamente, através da omissão de rendimentos, da utilização de circuitos financeiros paralelos e da manutenção de uma contabilidade incapaz de refletir a totalidade da matéria tributável efetiva.

FF) A posição da Autoridade Tributária assenta na ideia de que os atos tributários impugnados não resultaram de meras suspeitas ou inferências arbitrárias, mas antes de uma investigação tributária extensa e tecnicamente sustentada, que revelou a existência de uma dissociação relevante entre a realidade económica efetiva da Requerente e a imagem transmitida pela sua contabilidade. Na perspetiva da Requerida, a multiplicidade e gravidade das irregularidades detetadas justificaram plenamente o recurso aos métodos indiretos, legitimaram a aplicação do regime excecional de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT e sustentaram as diversas correções efetuadas, devendo, por isso, ser integralmente mantidos os atos tributários remanescentes objeto dos presentes autos.

GG) Peticionando como segue: “[N]estes termos, e nos mais de direito, e com o mui douto suprimento de V. Ex.as deverá: a) a Requerida ser absolvida da instância por incompetência do Tribunal Arbitral e/ou, por litispendência; Caso assim não se entenda, b) o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.(...).”

II. THEMA DECIDENDUM:

17. Antes de apreciar as concretas ilegalidades invocadas pelas partes, importa delimitar o verdadeiro objeto do presente litígio, identificando a questão ou questões fundamentais cuja resolução se revela determinante para a decisão da causa.

- 18.** Não obstante a diversidade dos atos tributários sindicados, a respetiva apreciação pressupõe a resolução de uma questão jurídica comum, uma vez que todos eles radicam, em maior ou menor medida, na mesma realidade factual apurada pela Administração Tributária durante a ação inspetiva e nas consequências fiscais que desta entendeu retirar. Assim, sem prejuízo da análise específica de cada um dos atos impugnados, importa começar por identificar a questão central que verdadeiramente divide as partes.
- 19.** Com efeito, o que verdadeiramente divide as partes é a questão de saber se os elementos recolhidos pela Administração Tributária ao longo da atividade inspetiva desenvolvida permitem sustentar, nos termos e com a extensão em que o fez, as consequências jurídico-tributárias extraídas da identificação de fluxos financeiros não refletidos na contabilidade da Requerente e da alegada apropriação, pelos respetivos sócios, de valores provenientes da atividade desenvolvida pela sociedade.
- 20.** Na verdade, não se está perante uma situação em que a Requerente negue, em absoluto, a existência das irregularidades detetadas pela inspeção tributária. A própria posição assumida ao longo do pedido de pronúncia arbitral revela o reconhecimento da existência de determinadas insuficiências documentais, da utilização de cartões pré-pagos, da circulação de valores por vias não integralmente refletidas na contabilidade e da ocorrência de anomalias suscetíveis de justificar um especial escrutínio por parte da Administração Tributária.
- 21.** Todavia, a Requerente sustenta que a Administração Tributária retirou desses elementos conclusões que excedem aquilo que a prova produzida objetivamente permite afirmar, transformando indícios relevantes numa demonstração automática e generalizada da ocultação de rendimentos, da colocação à disposição dos sócios de todos os valores movimentados através dos circuitos financeiros identificados e da legitimidade de todas as correções efetuadas.
- 22.** Por seu turno, a Requerida entende que a multiplicidade, consistência e convergência dos elementos recolhidos durante a ação inspetiva, designadamente, a existência de recebimentos não refletidos contabilisticamente, a utilização de contas bancárias pessoais, os carregamentos e levantamentos efetuados através de cartões pré-pagos, bem como a dissociação entre os fluxos financeiros efetivamente verificados e os

rendimentos declarados, permitem concluir, com o grau de probabilidade exigível em matéria tributária, pela existência de uma realidade económica substancialmente distinta daquela que emergia da contabilidade da Requerente, legitimando as consequências fiscais extraídas nos Relatórios de Inspeção Tributária.

- 23.** Deste modo, o verdadeiro *thema decidendum* dos presentes autos consiste em determinar se as irregularidades contabilísticas e financeiras apuradas pela Administração Tributária permitem sustentar, com a amplitude pretendida pela Requerida, as liquidações adicionais objeto do presente processo ou se, pelo contrário, tais atos se mostram afetados por caducidade do direito à liquidação, por limitações decorrentes do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral ou por insuficiência dos respetivos pressupostos de facto e de direito.
- 24.** Esta questão central desdobra-se, por sua vez, em várias questões instrumentais cuja resolução condiciona a apreciação do mérito do litígio.
- 25.** Desde logo, importa determinar se as liquidações adicionais de IRC relativas aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, sem prejuízo do que se vier a concluir quanto à invocada litispendência, beneficiam, total ou parcialmente, do alargamento do prazo de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária, em função da alegada coincidência factual entre os factos tributários subjacentes às liquidações e o objeto do processo de inquérito criminal n.º.../20...T9PRT, importando ainda aferir, relativamente aos segmentos eventualmente não abrangidos por aquele regime, se as liquidações foram emitidas e validamente notificadas dentro do prazo resultante da aplicação conjugada dos artigos 45.º, n.º 1, e 46.º, n.º 1, da mesma Lei.
- 26.** Importa ainda apreciar, relativamente às liquidações de IRC remanescentes, se as questões suscitadas pela Requerente implicam uma reapreciação da matéria tributável fixada por métodos indiretos e objeto do correspondente procedimento de revisão, matéria essa que poderá encontrar-se excluída do âmbito da competência deste Tribunal Arbitral.
- 27.** Por outro lado, relativamente às liquidações de retenções na fonte de IRS respeitantes aos exercícios de 2020 e 2021, cumpre determinar se a Administração Tributária demonstrou adequadamente que os valores cuja tributação promoveu foram

efetivamente colocados à disposição dos sócios da Requerente nessa qualidade, legitimando a qualificação efetuada e a correspondente obrigação de retenção na fonte, ou se, pelo contrário, se limitou a operar uma imputação automática de todos os movimentos financeiros identificados através dos cartões pré-pagos e demais circuitos financeiros paralelos.

- 28.** Do mesmo modo, quanto às tributações autónomas relativas aos exercícios de 2019, 2020 e 2021, impõe-se aferir se os encargos considerados pela Administração Tributária preenchem efetivamente os pressupostos legais das normas de incidência aplicadas, ou se a desconsideração do respetivo carácter empresarial assenta em pressupostos insuficientemente demonstrados.
- 29.** Finalmente, haverá que apreciar as consequências que a solução encontrada relativamente aos atos tributários principais projeta sobre as liquidações de juros compensatórios impugnadas, uma vez que a respetiva subsistência depende necessariamente da validade dos atos tributários a que se encontram funcionalmente associadas.
- 30.** Em suma, mais do que decidir se existiram ou não irregularidades na atuação da Requerente, o presente Tribunal é chamado a definir quais as consequências jurídico-tributárias que legitimamente podem ser extraídas dos factos efetivamente demonstrados nos autos, delimitando os termos em que a Administração Tributária podia, à luz da prova produzida e das normas legais aplicáveis, transformar os indícios recolhidos durante a ação inspetiva nas correções tributárias aqui impugnadas.

Cumpre, então, agora, proferir decisão.

III. SANEAMENTO:

- 31.** O Tribunal foi regularmente constituído.
- 32.** A Requerida suscitou as exceções de incompetência material do Tribunal Arbitral, de litispendência e a existência de causa de prejudicialidade.

33. A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, sustentando, em síntese, que as liquidações impugnadas têm origem em matéria tributável fixada por métodos indiretos, precedida de procedimento de revisão nos termos dos artigos 91.º e 92.º da LGT, encontrando-se, por essa razão, excluídas do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição arbitral.

Cumprе apreciar.

34. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, os tribunais arbitrais são competentes para apreciar a legalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. Todavia, a vinculação da Administração Tributária à jurisdição arbitral encontra-se delimitada pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, cujo artigo 2.º, alínea b) exclui do âmbito dessa vinculação as *“pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão”*.

35. A exclusão legal e regulamentar não pode, porém, ser interpretada de forma maximalista, sob pena de converter em incompetência arbitral qualquer impugnação de liquidação em que, no seu antecedente procedimental, tenham coexistido correções por métodos indiretos, ainda que as correções efetuadas pela inspeção tributária assentem não só em correções determinadas com recurso a métodos indiretos, como em correções meramente aritméticas ou ainda em vícios próprios dos atos de liquidação.

36. Com efeito, uma coisa é a pretensão que vise sindicar a legalidade do ato de fixação da matéria tributável por métodos indiretos, a respetiva quantificação ou a decisão proferida no procedimento de revisão; outra, bem distinta, é a pretensão que tenha por objeto a legalidade dos atos de liquidação subsequentes, na parte em que estes se fundem em vícios autónomos, em correções não abrangidas pelo procedimento de revisão ou em segmentos tributários que não se confundem com a fixação indireta da matéria coletável.

37. A competência deve, por isso, ser aferida em função do objeto do pedido e da causa de pedir e não apenas por referência genérica à circunstância de os Relatórios de Inspeção Tributária terem contemplado, também, correções com recurso a métodos indiretos.

- 38.** No caso dos autos, resulta do processo administrativo que os procedimentos inspetivos relativos aos exercícios de 2017 a 2021 deram origem a correções de natureza diversa – *vide* facto provado **D**).
- 39.** Foram efetuadas correções com recurso a métodos indiretos, mas foram igualmente efetuadas correções técnicas, tributações autónomas e correções relativas a retenções na fonte de IRS.
- 40.** Os procedimentos de revisão previstos no artigo 91.º da LGT cuidaram apenas das correções levadas a cabo com recurso a métodos indiretos, tendo ficado fora do seu âmbito as demais correções.
- 41.** Acresce que, em sede de procedimento de revisão, foi alcançado acordo parcial entre os peritos, tendo o processo sido remetido para decisão do Diretor de Finanças de Braga apenas quanto à parte relativamente à qual não houve acordo.
- 42.** Esta circunstância revela, desde logo, que o procedimento não eliminou a necessidade de autonomização dos vários segmentos das correções efetuadas.
- 43.** Deste modo, o Tribunal não é competente para reapreciar, enquanto tal, a decisão de fixação da matéria tributável por métodos indiretos, nem para substituir a Administração Tributária na quantificação da matéria tributável fixada nessa sede, nem para conhecer autonomamente da legalidade da decisão do procedimento de revisão.
- 44.** Mas daí não decorre a incompetência total deste Tribunal.
- 45.** Entende o Coletivo que este Tribunal mantém competência para apreciar: a) a legalidade das liquidações na parte em que sejam imputados vícios próprios aos atos de liquidação; b) a caducidade do direito à liquidação, enquanto vício externo e autónomo relativamente ao método de determinação da matéria tributável; c) a legalidade de correções meramente aritméticas não abrangidas pelo procedimento de revisão; d) a legalidade das tributações autónomas, na medida em que não constituam expressão necessária da matéria tributável fixada por métodos indiretos; e) a legalidade de correções relativas a retenções na fonte, desde que não impliquem reapreciação da quantificação da matéria tributável por métodos indiretos em IRC; f) a legalidade das liquidações de juros compensatórios, quando dependentes dos atos de liquidação impugnados.

46. Assim, a exceção de incompetência material deve proceder parcialmente, sendo o Tribunal incompetente para apreciar e decidir o pedido da Requerente que tenha por objeto a reapreciação dos pressupostos ou da quantificação da matéria tributável fixada por métodos indiretos, objeto do procedimento de revisão.
47. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (Cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
48. O presente litígio inscreve-se no âmbito material de competência dos tribunais arbitrais previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, por estar em causa a apreciação da legalidade de atos tributários de liquidação.
49. O Tribunal é, assim, competente para conhecer o pedido de pronúncia arbitral, sem prejuízo das questões de competência material suscitadas pela Requerida e apreciadas acima.
50. A decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, ato aqui impugnado, encontra-se datada de 11.09.2025 (cfr. Doc. n.º 2 junto ao PPA), tendo a decisão sido expedida, no dia 12.09.2025 e entregue no dia 15.09.2025 (por consulta da referência dos CTT que consta do PA).
51. O prazo de 90 dias terminaria no dia 14.12.2025 que, sendo um domingo, passa para o dia útil seguinte, pelo que, tendo o presente pedido de pronúncia arbitral sido apresentado em 15.12.2025, isto é, dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a ação é tempestiva.
52. O processo não enferma de nulidades.
53. Não foram identificadas outras questões que obstem ao conhecimento parcial do mérito da causa.

IV. DECISÃO:

IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

54. Com relevância para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** A Requerente iniciou a sua atividade em 06.02.2001, encontrando-se coletada pelo Serviço de Finanças de Braga – ... (código 3182) para o exercício da atividade principal correspondente ao CAE 86906 – "Outras atividades de saúde humana, n.e.", e das atividades secundárias correspondentes aos CAE 86220 – "Atividades de prática médica de clínica especializada, em ambulatório", CAE 47730 – "Comércio a retalho de produtos farmacêuticos, em estabelecimentos especializados" e CAE 85591 – "Formação profissional". (Cfr. ponto 9 da Resposta e RIT constantes do Processo Administrativo);
- B)** Para efeitos de IRC, a Requerente encontrava-se enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável previsto no artigo 17.º do Código do IRC. (Cfr. ponto 10 da Resposta e RIT constantes do Processo Administrativo);
- C)** A Requerente foi objeto de ações inspetivas externas e de âmbito geral, relativamente aos exercícios de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, credenciadas pelas ordens de serviço n.º OI2022..., OI2021..., OI2022..., OI2022... e OI2022..., respetivamente, levadas a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, destinadas à verificação da respetiva situação tributária e do cumprimento das suas obrigações fiscais, das quais resultaram correções em sede de IRC, tributações autónomas e retenções na fonte de IRS. (Cfr. Resposta da AT, ponto 3 e Doc. 4 junto com o PPA);
- D)** As correções efetuadas pela inspeção tributária assentaram simultaneamente em correções meramente aritméticas e em correções determinadas com recurso a métodos indiretos. (Cfr. Resposta da AT, Ponto 47 e Doc. 4 junto com o PPA, e Relatórios de inspeção que constam do PA);
- E)** A Requerente apresentou reclamação graciosa a 22.04.2024, à qual foi atribuído o n.º ...2024..., relativamente às liquidações adicionais de IRC referentes aos exercícios de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, bem como relativamente a liquidações de IVA e correspondentes juros compensatórios, que a seguir se discriminam:

Imposto	Valor	Data limite pagamento
IRC 2017	€ 51.832,06	2024-02-05
IRC 2018	€ 45.435,70	2024-02-06
IRC 2019	€ 97.580,43	2024-02-08
IRC 2020	€ 84.900,26	2024-02-14
IRC 2021	€ 119.215,89	2024-02-06
IVA 2017	€ 66.246,58	2024-02-22
JC IVA 2017	€ 16.789,84	2023-12-26
IVA 2018	€ 12.299,13	2024-01-16
JC IVA 2018	€ 2.668,49	2024-01-16
IVA 2019	€ 23.181,70	2023-12-26
JC IVA 2019	€ 3.404,21	2023-12-26
IVA 2020	€ 14.598,21	2023-12-26
JC IVA 2020	€ 1.527,48	2023-12-26
IVA 2021	€ 17.245,40	2023-12-26
JC IVA 2021	€ 1.135,83	2023-12-26

(Cfr. PA e ponto 34 da Resposta da AT);

- F)** No âmbito da referida reclamação graciosa, reclamou também das liquidações adicionais de IRC referentes ao ano de 2017 no valor de € 47.616,33 e ao ano de 2018 no valor de € 45.316,92:

IRC 2017	€ 47.616,33	2024-05-28
IRC 2018	€ 45.316,92	2024-06-03

(Cfr. ponto 34 da Resposta e Processo Administrativo);

- G)** A referida Reclamação Graciosa foi objeto de decisão, que declarou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide quanto a determinadas liquidações e indeferiu o pedido quanto às restantes liquidações (Cfr. PA).

- H)** A inutilidade superveniente da lide resultou do facto de as liquidações de IRC elencadas no ponto E) supra, terem sido anuladas:

Da consulta ao sistema informático da AT, nomeadamente à Gestão de Fluxos Financeiros, verificamos que foram anuladas as liquidações de IRC efetuadas em fevereiro de 2024: IRC 2017 no valor de € 51.832,06 anulada em 2024-02-29; IRC 2018 no valor de € 45.435,70 anulada em 2024-03-04; IRC 2019 no valor de € 97.580,43 anulada em 2024-03-08; IRC 2020 no valor de € 84.900,26 anulada em 2024-03-13 e IRC 2021 no valor de € 119.215,89 anulada em 2024-03-14.

(Cfr. PA);

- I)** Contudo, a referida RG apreciou as liquidações adicionais de IRC do ano de 2017 de 2024-05-28, no valor de € 47.616,33, e do ano de 2018 de 2024-06-03, no valor de € 45.316,92 e as liquidações de IVA e respetivos juros compensatórios dos anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021 (Cfr. PA e ponto 68 e 74 da Resposta da AT);
- J)** O processo arbitral n.º 799/2025-T tem por objeto a reclamação graciosa n.º ...2024..., onde são impugnadas, entre o mais, as liquidações adicionais de IRC n.º 2024..., relativa ao exercício de 2017, no montante de €47.616,33, e n.º

2024..., relativa ao exercício de 2018, no montante de €45.316,92 (Cfr. PA e ponto 71 da Resposta da AT);

- K)** As liquidações referidas no ponto anterior integram igualmente o objeto dos presentes autos (Cfr. Pedido de Pronúncia Arbitral e Resposta da Autoridade Tributária apresentados no processo arbitral n.º 799/2025-T, que foram juntos aos presentes autos e PPA);
- L)** O processo arbitral n.º 799/2025-T foi instaurado em data anterior à apresentação do presente Pedido de Pronúncia Arbitral. (Cfr. consulta do processo arbitral n.º 799/2025-T);
- M)** Em 29.11.2023 foi apresentado um pedido de revisão da matéria coletável, em petição única quanto aos cinco procedimentos inspetivos e aos cinco períodos de tributação, o qual teve por objeto as correções levadas a cabo com recurso a métodos indiretos (Cfr. Doc. 4 junto com o PPA);
- N)** Realizado o debate contraditório, houve acordo parcial entre os peritos, pelo que na parte em que não houve acordo, o processo foi remetido para decisão do Diretor de Finanças de Braga (Cfr. Doc. 4 junto com o PPA);
- O)** A 12.03.2024 foi remetida a Notificação de decisão do pedido, na parte em que não houve acordo (Cfr. Doc. 4 junto com o PPA);
- P)** Em face do acordo parcial entre peritos, foi decidido:
 - 1) 2017: fixar o lucro tributável corrigido, no montante total de € 439.113,40, o que inclui € 164.307,97, apurado por avaliação indireta;
 - 2) 2018: fixar o lucro tributável corrigido, no montante total de € 399.613,42, o que inclui € 165.737,60, apurado por avaliação indireta;
 - 3) 2019: fixar o lucro tributável corrigido, no montante total de € 631.538,69, o que inclui € 343.382,61, apurado por avaliação indireta;
 - 4) 2020: fixar o lucro tributável corrigido, no montante total de €551.550,90, o que inclui € 332.176,35 apurado por avaliação indireta;
 - 5) 2021: fixar o lucro tributável corrigido, no montante total de € 960.460,95, o qual inclui €476.498,53 apurado por avaliação indireta. (Cfr. Doc. 4 junto com o PPA e Resposta da AT, Ponto 43 e 44);
- Q)** Na sequência da decisão do pedido de revisão da matéria coletável (Cfr. Doc. 3 junto com o PPA), a Requerente foi notificada das liquidações adicionais de IRC e das correspondentes liquidações de juros compensatórios referentes aos exercícios de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021:

- 1) 2017: liquidação adicional de IRC no montante global de € 47.616,33, no qual se incluem juros compensatórios no montante de € 15.338,23, com data limite de pagamento 28.05.2024
 - 2) 2018: liquidação adicional de IRC no montante global de € 45.316,92, no qual se incluem juros compensatórios no montante de € 12.342,13, com data limite de pagamento 03.06.2024;
 - 3) 2019: liquidação adicional de IRC no montante global de € 92.327,51, no qual se incluem juros compensatórios no montante de € 12.763,09, com data limite de pagamento 04.06.2024;
 - 4) 2020: liquidação adicional de IRC no montante global de € 82.427,67, no qual se incluem juros compensatórios no montante de € 11.843,35, com data limite de pagamento 10.06.2024;
 - 5) 2021: liquidação adicional de IRC no montante global de € 114.623,62, no qual se incluem juros compensatórios no montante de € 6.053,30, com data limite de pagamento 13.06.2024; (Cfr. ponto 1 do PPA e RG junta com o PA);
- R)** Das liquidações adicionais de IRC identificadas acima foi deduzida reclamação graciosa, apresentada a 02.08.2024, à qual foi atribuído o n.º ...2024..., tendo recaído sobre a mesma despacho de deferimento parcial datado de 08.09.2025, notificado à Requerente através dos Ofícios n.ºs ... e ..., ambos de 11.09.2025. (Cfr. pontos 32 e 33 da Resposta; Doc. n.º 2 junto ao PPA; Processo Administrativo);
- S)** Os referidos procedimentos inspetivos tiveram origem em elementos recolhidos no âmbito da Ordem de Serviço n.º OI2021..., incidente sobre a situação tributária de E..., titular do NIF ... e sócio-gerente da Requerente, relativamente ao exercício de 2018. (Cfr. RIT referente à Ordem de Serviço n.º OI2021... constante do Processo Administrativo);
- T)** Na sequência dos elementos apurados pelos Serviços de Inspeção Tributária relativamente à Requerente e ao respetivo sócio-gerente, foi efetuada participação ao Ministério Público para apreciação da eventual relevância criminal dos factos detetados. (Cfr. Processo Administrativo);
- U)** No âmbito do procedimento de averiguação preventiva n.º 7210/19, que correu termos no Departamento Central de Investigação e Ação Penal, foram analisados movimentos financeiros associados ao referido sócio-gerente da Requerente, tendo sido determinada a extração de certidão e a remessa dos elementos ao

Departamento de Investigação e Ação Penal do Porto para efeitos de instauração de inquérito criminal. (Cfr. Processo Administrativo);

- V) Em consequência, foi instaurado o processo de inquérito n.º .../20...T9PRT, em 12.01.2021. (Cfr. Processo Administrativo), o qual teve por objeto a investigação de eventual crime de fraude fiscal. (Cfr. PA junto, vol. 68);
- W) Este processo de inquérito foi instaurado com base em comunicação por entidade financeira de transações suspeitas. (Cfr. PA, junto vol. 68);
- X) O referido processo de inquérito veio a ser arquivado por despacho do Ministério Público, datado de 07.11.2024, ao abrigo do disposto no artigo 277.º, n.º 1, do Código de Processo Penal, por se ter concluído pela insuficiência de indícios da prática de ilícito criminal de natureza fiscal. (Cfr. despacho de arquivamento constante do Processo Administrativo);
- Y) No decurso do procedimento inspetivo respeitante ao exercício de 2018, que teve início em 22.09.2021, a Requerente foi notificada da suspensão do respetivo prazo de conclusão, ao abrigo do disposto no artigo 36.º, n.º 5, alínea c), e n.º 6, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), através dos Ofícios n.ºs 2021..., de 23.09.2021, e 2022..., de 06.07.2022, tendo os Serviços de Inspeção Tributária fundamentado essa suspensão na instauração do processo de inquérito n.º .../20...T9PRT. (Cfr. Pontos 22 e 25 da Resposta e Processo Administrativo);
- Z) Nas referidas notificações, os Serviços de Inspeção Tributária comunicaram ainda à Requerente o entendimento de que, em consequência da instauração daquele processo de inquérito criminal, se encontrava igualmente suspenso o prazo de caducidade do direito à liquidação, nos termos do artigo 46.º da Lei Geral Tributária. (Cfr. Ponto 26 da Resposta e Processo Administrativo);
- AA) No âmbito dos procedimentos inspetivos referentes aos exercícios de 2017, 2019, 2020 e 2021, iniciados em 23.06.2022, foi a Requerente notificada de que os respetivos prazos de conclusão foram suspensos com fundamento na instauração do processo de inquérito n.º .../20...T9PRT em 12-01-2021, bem

como de que ficava também suspenso o prazo de caducidade do direito à liquidação de impostos (p. 1221 do PA junto ao P799/2025.T, vol.013);

- BB)** Resulta dos autos que o processo de inquérito n.º .../20...T9PRT incidiu sobre factos que apresentam coincidência objetiva com parte dos factos tributários subjacentes às liquidações impugnadas, designadamente, os respeitantes a movimentos financeiros extra contabilísticos, utilização de cartões pré-pagos, circulação de valores através de contas pessoais dos sócios e demais fluxos financeiros relacionados com a atividade da Requerente, não abrangendo, porém, todas as correções efetuadas pela Administração Tributária. (Cfr. Processo Administrativo, Relatórios de Inspeção Tributária e demais elementos constantes dos autos.);
- CC)** Vindo os procedimentos inspetivos referidos no ponto **AA)** do probatório a ser concluídos em 19.10.2023, com a emissão das correspondentes notas de diligência. (Cfr. ponto 27 da Resposta e Processo Administrativo);
- DD)** A inspeção tributária identificou a existência de cartões pré-pagos associados à atividade da Clínica e da sociedade B..., Lda., relativamente aos quais apurou movimentos não refletidos na contabilidade. (Cfr. Relatórios de Inspeção);
- EE)** A sociedade B..., Lda., NIF..., é detida, em 50% por E... que, desde a data da sua constituição e até meados de 2021, assumiu funções de gerente (Cfr. Relatório de Inspeção);
- FF)** A inspeção concluiu que os cartões pré-pagos da Clínica não se encontravam reconhecidos contabilisticamente e que apenas E... detinha poderes para a respetiva utilização, incluindo acesso aos códigos pessoais (NIP). (Cfr. Relatório de Inspeção);
- GG)** Relativamente à B..., a inspeção apurou que os carregamentos efetuados nos cartões pré-pagos em 2019 ascenderam a €48.578,38. (Cfr. Relatório de Inspeção);
- HH)** A análise efetuada pela inspeção permitiu concluir que as saídas dos cartões pré-pagos correspondiam a levantamentos em numerário, frequentemente de €200,00 e a pagamentos de bens e serviços. (Cfr. Relatório de Inspeção);

- II)** A B... foi notificada pela inspeção, em 15.02.2023, para identificar a origem dos carregamentos dos cartões pré-pagos, os beneficiários das compras efetuadas através dos mesmos e os destinatários dos levantamentos em numerário. (Cfr. Relatório de Inspeção);
- JJ)** Em resposta à referida notificação, C... declarou que, embora formalmente gerente, não participava efetivamente na gestão da B... . (Cfr. Relatório de Inspeção);
- KK)** A Requerente alegou que determinados cartões pré-pagos pertenciam à B... e eram utilizados por C... e D..., que não eram sócios da Clínica. (Cfr. ponto 42 do PPA);
- LL)** Em sede de tributações autónomas, a Requerente sustentou que a Comissão de Revisão determinou que determinados montantes inicialmente tratados como correções associadas aos métodos indiretos deveriam antes ser apreciados como correções meramente aritméticas. (Cfr. Ponto 42 do PPA);
- MM)** A Administração Tributária considerou que as tributações autónomas constantes dos RIT correspondiam a correções meramente aritméticas e não foram objeto de revisão em sede de métodos indiretos. (Cfr. Informação do PA)
- NN)** Relativamente ao exercício de 2019, a Comissão de Revisão aceitou parcialmente despesas inicialmente qualificadas pela inspeção como gastos não documentados, considerando razoável admitir a respetiva utilização no desenvolvimento da atividade da Requerente. (Cfr. Informação do PA);
- OO)** A mesma Comissão aceitou igualmente, relativamente a 2019, determinados gastos inicialmente considerados pela inspeção como de carácter pessoal, entendendo que a respetiva não tributação em sede de IRS na esfera dos sócios não deveria prejudicar a consideração do gasto para efeitos de determinação da matéria tributável. (Cfr. Informação do PA);
- PP)** Relativamente ao IRC do exercício de 2018, a Requerente efetuou o respetivo pagamento em 06.02.2024, no montante de €45.435,70. (Cfr. Informação do PA);

- QQ)** A Administração Tributária considerou que determinados gastos contabilizados pela Requerente não se encontravam devidamente documentados para efeitos do disposto nos artigos 23.º e 23.º-A do CIRC. (Cfr. Informação do PA);
- RR)** Em concreto, relativamente ao exercício de 2019, a inspeção tributária desconsiderou gastos no montante global de €37.846,01 por entender que não tinham sido apresentados documentos emitidos em nome da Requerente suscetíveis de comprovar a natureza dos bens ou serviços adquiridos e a respetiva conexão com a obtenção de rendimentos. (Cfr. Informação do PA);
- SS)** No âmbito da Comissão de Revisão foram solicitados esclarecimentos adicionais e documentação complementar relativamente a tais gastos. (Cfr. Informação do PA);
- TT)** A Comissão de Revisão entendeu ser razoável admitir que parte desses bens e serviços se destinavam ao desenvolvimento da atividade da Requerente, nomeadamente, em matéria de formação, subcontratação de serviços de medicina dentária, alojamento e consultoria. (Cfr. Informação do PA);
- UU)** Consequentemente, a Comissão de Revisão aceitou parcialmente tais encargos para efeitos de determinação da matéria tributável. (Cfr. Informação do PA);
- VV)** A inspeção tributária identificou igualmente despesas relacionadas com aquisição de bens alimentares, produtos de higiene pessoal, eletrodomésticos e artigos de ourivesaria, que qualificou como despesas de carácter pessoal. (Cfr. Informação do PA);
- WW)** Apesar dessa qualificação inicial, a Comissão de Revisão aceitou a respetiva consideração fiscal, entendendo que a ausência de tributação em sede de IRS na esfera dos sócios não deveria prejudicar a Requerente na determinação do lucro tributável. (Cfr. Informação do PA);
- XX)** A inspeção tributária considerou que os cartões pré-pagos constituíam meios financeiros suscetíveis de qualificação como ativos, nos termos das normas contabilísticas aplicáveis. (Cfr. Relatório de Inspeção);
- YY)** Os Relatórios de Inspeção Tributária identificam sucessivos carregamentos, levantamentos e pagamentos efetuados através de cartões pré-pagos, muitos

deles associados à sociedade B..., Lda. ou a circuitos financeiros exteriores à contabilidade formal da Requerente, tendo a Administração Tributária apurado saídas no montante global de, pelo menos, € 81.824,70, correspondentes a € 32.530,00 no exercício de 2020 e € 49.294,70 no exercício de 2021. (Cfr. Relatórios de Inspeção Tributária e Processo Administrativo);

- ZZ)** A inspeção concluiu que a B... não reconheceu contabilisticamente os cartões pré-pagos de que era titular. (Cfr. Relatório de Inspeção);
- AAA)** A inspeção tributária notificou a B... para identificar os beneficiários dos levantamentos em numerário efetuados através dos cartões pré-pagos. (Cfr. Relatório de Inspeção);
- BBB)** Relativamente aos cartões pré-pagos associados à Clínica, a inspeção concluiu que a utilização dos respetivos valores estava limitada às pessoas que detinham poderes para o efeito, entendendo que apenas E... tinha acesso ao respetivo código pessoal. (Cfr. Relatórios de Inspeção);
- CCC)** Relativamente aos cartões associados à B..., a inspeção apurou que os respetivos carregamentos, no exercício de 2019, totalizaram €48.578,38. (Cfr. Relatórios de Inspeção);
- DDD)** A análise efetuada pela inspeção revelou que tais cartões eram utilizados através de levantamentos em numerário e pagamentos de bens e serviços. (Cfr. Relatórios de Inspeção);
- EEE)** No âmbito da sua defesa, a Requerente sustentou que o carregamento dos cartões pré-pagos constitui realidade distinta da respetiva utilização efetiva. (Cfr. PPA);
- FFF)** A Requerente alegou ainda que determinados utilizadores dos cartões pré-pagos não eram sócios da Clínica, razão pela qual não poderiam os correspondentes movimentos ser automaticamente qualificados como adiantamentos por conta de lucros desta sociedade. (Cfr. PPA);
- GGG)** A Administração Tributária entendeu, contudo, que os adiantamentos por conta de lucros constituíam rendimentos sujeitos a IRS, tendo efetuado as correspondentes correções em matéria de retenções na fonte. (Cfr. Informação do PA);

- HHH)** Resulta dos Relatórios de Inspeção Tributária que a Administração Tributária considerou que os elementos constantes da contabilidade da Requerente não refletiam adequadamente a matéria tributável real da sua atividade. (Cfr. Resposta da AT);
- III)** A Administração Tributária sustentou que existiam indícios fundados de falta de credibilidade da contabilidade, justificativos do recurso à avaliação indireta. (Cfr. Resposta da AT);
- JJJ)** A Requerente contestou a existência desses pressupostos, sustentando que os elementos documentais disponíveis permitiam a determinação direta da matéria tributável. (Cfr. PPA);
- KKK)** Em 15.12.2025, pelas 18:18 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);
- LLL)** O pedido foi aceite em 17.12.2025, pelas 08:03 horas (Cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

55. Não se provaram, com relevância para a decisão da causa, os seguintes factos alegados pelas partes:

- A)** Que todos os montantes movimentados através dos cartões pré-pagos tenham sido utilizados exclusivamente por terceiros estranhos à Requerente e aos seus sócios. A prova produzida não permite identificar, relativamente a todos os movimentos, os concretos beneficiários finais dos valores movimentados;
- B)** Que todos os montantes carregados nos cartões pré-pagos correspondessem exclusivamente a operações próprias da sociedade B..., Lda., totalmente desligadas da atividade da Requerente. Embora tenha sido demonstrada a existência de cartões pertencentes à B... e a sua utilização por terceiros não

- sócios, não ficou demonstrada a total ausência de conexão entre tais fluxos financeiros e a atividade da Clínica;
- C)** Que os imóveis correspondentes à residência dos sócios estivessem integral e predominantemente afetos à atividade empresarial da Requerente. Não foi produzida prova suficiente que permitisse afastar a utilização predominantemente habitacional desses imóveis;
 - D)** Que as obras realizadas nos referidos imóveis tivessem sido executadas exclusivamente no interesse da atividade desenvolvida pela Requerente;
 - E)** Que os bens adquiridos para esses imóveis se destinassem exclusivamente ao exercício da atividade empresarial;
 - F)** Que os encargos suportados relativamente às referidas obras e aquisições tenham sido objeto de tratamento como remuneração em espécie, com a correspondente individualização dos beneficiários e cumprimento das obrigações declarativas e contributivas legalmente exigidas;
 - G)** Que todas as despesas inicialmente desconsideradas pela inspeção tributária se encontrassem comprovadamente relacionadas com a obtenção ou garantia dos rendimentos da Requerente. A aceitação parcial de determinados encargos pela Comissão de Revisão não permite concluir pela conexão empresarial da totalidade dos gastos controvertidos;
 - H)** Que a Administração Tributária tivesse ignorado ou omitido, nas liquidações emitidas após a revisão, todos os efeitos decorrentes do acordo parcial alcançado na Comissão de Revisão. Embora a Requerente tenha suscitado essa questão, os elementos constantes do processo administrativo revelam que foram emitidas liquidações substitutivas destinadas a refletir os resultados da revisão, sem prejuízo das divergências subsistentes quanto à respetiva exatidão;
 - I)** Que a viatura Mercedes objeto das correções tributárias devesse ser tratada contabilisticamente como mera locação operacional, sem transferência substancial dos riscos e vantagens inerentes à respetiva utilização. A prova documental constante dos autos não permite afastar a conclusão técnica da Administração Tributária quanto à natureza económica do contrato celebrado.

56. Não se provaram quaisquer outros factos alegados pelas partes que se mostrem incompatíveis com os factos provados ou que excedam o âmbito das questões decidendas relevantes para a apreciação do mérito da causa.

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

57. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
58. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art.º 596.º do CPC).
59. A convicção sobre os factos dados como provados e não provados (acima explicitados) assentou na análise crítica da prova documental junta aos autos e fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados, que não foram impugnadas pela parte contrária e, nomeadamente, na prova documental junta aos autos pela Requerente e nas informações oficiais e documentos constantes do PA junto aos autos, conforme remissão feita a propósito de cada ponto do probatório.
60. A valoração dos documentos atendeu ao seu valor probatório, ao seu teor e aos factos que os mesmos comprovam, em si mesmos ou em conjugação com os demais, sendo de salientar que as informações oficiais fazem fé quando devidamente fundamentadas e se se basearem em critérios objetivos. (Cfr. artigos 76º, n.º 1 da LGT e 115º, n.º 2 do CPPT).
61. O Tribunal atribuiu especial relevância aos documentos contemporâneos dos factos tributários controvertidos, designadamente, aos elementos bancários, notificações,

respostas de terceiros, atas da Comissão de Revisão e liquidações emitidas, por constituírem meios de prova dotados de particular fiabilidade objetiva.

62. Os Relatórios de Inspeção Tributária foram valorados enquanto documentos administrativos que exprimem a perceção e a fundamentação da Administração Tributária relativamente aos factos apurados.
63. Todavia, o Tribunal não lhes atribuiu valor probatório pleno relativamente à veracidade material de todas as conclusões deles constantes.
64. Com efeito, os relatórios de inspeção constituem prova documental sujeita à livre apreciação do julgador, não dispensando a análise crítica dos respetivos pressupostos factuais, sobretudo quando contrariados por outros elementos constantes dos autos.
65. O Tribunal valorou igualmente as respostas prestadas por terceiros, designadamente, pacientes da Clínica e entidades notificadas pela inspeção, na medida em que tais respostas permitiram confirmar a existência de uma atividade económica efetivamente desenvolvida pela Requerente e a ocorrência de determinados fluxos financeiros. Todavia, tais elementos não permitiram reconstituir integralmente o destino económico de todos os valores movimentados através dos circuitos financeiros paralelos identificados pela Administração Tributária.
66. No que respeita aos cartões pré-pagos, a prova produzida revelou-se suficiente para demonstrar a existência de circuitos financeiros paralelos não refletidos na contabilidade da Requerente e da sociedade B..., bem como a ocorrência de carregamentos, levantamentos e pagamentos efetuados através desses instrumentos.
67. Ainda no que respeita aos movimentos efetuados através dos cartões pré-pagos, a convicção do Tribunal não assentou na reconstrução individualizada de cada operação, mas antes na valoração global e indiciária do conjunto dos elementos constantes do Processo Administrativo e dos Relatórios de Inspeção Tributária, os quais se revelaram suficientes para sustentar as consequências jurídico-tributárias extraídas pela Administração Tributária relativamente aos segmentos cuja legalidade foi apreciada, segundo o critério da livre apreciação da prova consagrado no artigo 607.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

68. Quanto às despesas relacionadas com os imóveis correspondentes à residência dos sócios, o Tribunal considerou não ter sido produzida prova bastante suscetível de demonstrar uma afetação empresarial predominante ou exclusiva desses imóveis, nem o efetivo tratamento remuneratório dos correspondentes encargos.
69. No que respeita à caducidade, o Tribunal considerou demonstrado, por um lado, que a factualidade associada ao processo de inquérito criminal apresentava coincidência objetiva com os factos subjacentes a determinados segmentos das correções tributárias, designadamente, os respeitantes a movimentos financeiros extracontabilísticos, contas pessoais dos sócios e cartões pré-pagos, não se verificando, porém, essa coincidência relativamente aos factos subjacentes à totalidade das correções; e, por outro lado, que a liquidação adicional relativa ao exercício de 2019 foi emitida em 17.04.2024 e se encontrava já no conhecimento da Requerente, pelo menos, em 04.06.2024, data em que procedeu ao respetivo pagamento.
70. A prova foi apreciada segundo as regras da experiência comum e de acordo com o princípio da livre apreciação da prova, tendo o Tribunal selecionado apenas os factos essenciais à resolução das concretas questões decidendas submetidas ao seu conhecimento.
71. Nos termos do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Tribunal não está obrigado a pronunciar-se sobre todos os factos alegados pelas partes, mas apenas sobre aqueles que se revelem relevantes para a decisão da causa. Por essa razão, foram desconsiderados factos meramente instrumentais, conclusivos, repetitivos ou destituídos de relevância jurídica autónoma para a solução do litígio.

IV.D) MATÉRIA DE DIREITO:

IV.D.1) QUESTÕES PRÉVIAS:

§ 1.º - DA LITISPENDÊNCIA RELATIVAMENTE AO PROCESSO ARBITRAL N.º 799/2025-T

72. A Requerida invoca ainda a exceção de litispendência, sustentando que corre termos no CAAD o processo arbitral n.º 799/2025-T, no qual estariam em causa os mesmos sujeitos, os mesmos pedidos e a mesma causa de pedir.
73. A litispendência pressupõe, nos termos gerais, a repetição de uma causa estando a anterior ainda em curso. A repetição da causa exige a tríplice identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir.
74. Não basta, por isso, que os processos tenham origem no mesmo procedimento inspetivo, digam respeito ao mesmo sujeito passivo ou tenham conexão factual ou económica. É necessário que os atos impugnados sejam os mesmos, que a pretensão anulatória tenha o mesmo objeto e que os fundamentos essenciais de invalidade sejam coincidentes.
75. A análise dos elementos juntos aos autos revela que o processo arbitral n.º 799/2025-T tem por objeto, entre outras questões, a apreciação da legalidade das liquidações adicionais de IRC n.º 2024..., relativa ao exercício de 2017, no montante de €47.616,33, e n.º 2024..., relativa ao exercício de 2018, no montante de €45.316,92 – *vide* factos provados **I), J), K) e L)**.
76. Resulta igualmente dos presentes autos que essas mesmas liquidações integram o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral – *vide* factos provados **I), J), K) e L)**.
77. Verifica-se, assim, relativamente a tais atos tributários, identidade de sujeitos e de pedido.
78. Também a causa de pedir se apresenta coincidente na medida em que, em ambos os processos, se pretende obter a declaração de ilegalidade dos mesmos atos tributários, ainda que mediante invocação de fundamentos jurídicos não inteiramente coincidentes.
79. Não se verifica, porém, uma identidade integral entre os objetos dos dois processos arbitrais, uma vez que o processo n.º 799/2025-T abrange ainda liquidações de IVA e outros atos tributários que não integram o objeto dos presentes autos, ao passo que o presente processo compreende igualmente liquidações adicionais de IRC, relativas aos exercícios de 2019, 2020 e 2021, que não constituem objeto daquele processo.

80. Verifica-se, assim, uma situação de litispendência parcial relativamente às liquidações adicionais de IRC n.º 2024 ... e n.º 2024..., referentes aos exercícios de 2017 e 2018, respetivamente.
81. Consequentemente, deve a exceção de litispendência ser julgada parcialmente procedente, absolvendo-se a Autoridade Tributária e Aduaneira da instância relativamente aos pedidos respeitantes às referidas liquidações e correspondentes juros compensatórios.

§ 2.º - DA CAUSA DE PREJUDICIALIDADE

82. A título subsidiário, alega ainda a Requerida que, *“caso não proceda a exceção da invocada litispendência, sempre se considera que entre as duas causas existe uma relação de prejudicialidade, pois caso a ação administrativa seja procedente a presente impugnação também fica sem objeto”* – Cfr. ponto 78 e seguintes da Resposta da AT.
83. Refere ainda que *“a decisão da ação arbitral, P. 799/2025-T, que decidirá sobre as ilegalidades do ato de indeferimento proferido em 05/06/2025 pelo Sr. Chefe de Divisão da Justiça Tributária da DF - Braga, condiciona de forma irremediável os subsequentes atos de liquidação (aqui visados)”* – Cfr. ponto 81 e seguintes da Resposta da AT.
84. Ora, como foi referido *supra*, a exceção de litispendência foi julgada parcialmente procedente, relativamente às liquidações adicionais de IRC n.º 2024 ... e n.º 2024..., referentes aos exercícios de 2017 e 2018, respetivamente.
85. Razão pela qual caberá apreciar se, quanto às liquidações adicionais de IRC, relativas aos exercícios de 2019, 2020 e 2021, existe uma relação de prejudicialidade.
86. Quanto a esta questão, veja-se o Acórdão do STA, de 06-12-2001 (Pais Borges), relativo ao Processo n.º 046661: *“Por causa prejudicial deve entender-se o processo que se encontre pendente, e de cuja solução depende a de um outro processo, só havendo prejudicialidade entre duas causas quando a procedência de uma retirar razão à existência de outra.”*

87. Adianta-se que o desfecho do processo arbitral 799/2025-T não retira razão à existência do presente processo, desde logo porque não estão em causa os mesmos atos de liquidação de imposto.
88. Também não se vislumbra como é que as ilegalidades do ato de indeferimento proferido em 05/06/2025 pelo Sr. Chefe de Divisão da Justiça Tributária da DF - Braga, condicionam de forma irremediável os subsequentes atos de liquidação.
89. Este ato de indeferimento refere-se à RG n.º ...2024..., cujas liquidações de IRC efetuadas em fevereiro de 2024 foram anuladas – *vide facto provado H*).
90. Tendo a referida reclamação graciosa prosseguido quanto às liquidações adicionais dos exercícios de 2017 e de 2018, abrangidas pela procedência da exceção de litispendência, nos termos anteriormente expostos.
91. E também não referiu a Requerida em que medida tais ilegalidades têm efeitos nos atos de liquidação em causa nos presentes autos.
92. Inexistem questões no presente processo que estejam dependentes do conhecimento e resolução de uma questão pendente no âmbito daquele processo.
93. Não se vislumbra ainda qualquer outro fundamento que legitime a suspensão da instância, ao abrigo da parte final, do n.º 1 do artigo 272.º do CPC.
94. Pelo exposto, inexistente fundamento para a suspensão da instância.

IV.D.2) ENQUADRAMENTO JURÍDICO:

§ 1.º - CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

95. Os atos tributários sindicados resultam de uma sucessão procedimental particularmente densa, envolvendo procedimentos inspetivos relativos aos exercícios de 2017 a 2021, abertura de processo de inquérito, recurso simultâneo a correções técnicas e a métodos indiretos, pedidos de revisão da matéria tributável, acordo parcial entre peritos, decisões subsequentes do Diretor de Finanças, emissão de liquidações, anulação de liquidações, emissão de liquidações adicionais de IRC, reclamações graciosas e ulteriores impugnações arbitrais, que abrangem os mesmos períodos de tributação.

96. A multiplicidade de planos em que o litígio se desenvolve impede uma abordagem globalizante ou indiferenciada.
97. Com efeito, o presente processo não constitui, em rigor, um litígio exclusivamente centrado na legalidade do recurso a métodos indiretos; não se reduz a uma questão de caducidade do direito à liquidação; nem corresponde apenas a uma discussão sobre a dedutibilidade de determinados gastos ou a qualificação de concretos fluxos financeiros.
98. Pelo contrário, coexistem nos autos questões juridicamente distintas, sujeitas a regimes próprios e suscetíveis de conduzir a soluções diferenciadas.
99. Importa, por isso, adotar uma metodologia decisória sequencial.
100. A sequência lógica da decisão é, assim, a seguinte: i) apreciação da caducidade do direito à liquidação e consequente delimitação material do objeto do processo; ii) apreciação das demais ilegalidades suscetíveis de conhecimento.
101. É à luz desta estrutura que se procederá ao enquadramento jurídico do litígio.

§ 2.º - DA DELIMITAÇÃO MATERIAL DO OBJETO APÓS APRECIÇÃO DA CADUCIDADE

102. A apreciação da caducidade do direito à liquidação assume, no presente caso, particular relevância, impondo a análise conjugada do prazo ordinário, das causas de suspensão legalmente aplicáveis e do eventual regime especial previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT.
103. Com efeito, a aplicação do artigo 45.º, n.º 5, da LGT não se projeta sobre os atos tributários considerados globalmente, mas antes sobre os concretos factos tributários que lhes servem de suporte.
104. Não está em causa determinar se existe ou não, em abstrato, um processo de inquérito criminal relativo à Requerente.
105. O que importa apurar é se os concretos factos tributários que fundamentam cada segmento das liquidações coincidem objetivamente com os factos objeto desse inquérito.
106. A consequência desta metodologia é particularmente relevante.
107. Não existe, no presente caso, uma solução unitária de caducidade.
108. Antes se impõe distinguir entre: a) segmentos das liquidações que assentam em factos abrangidos pelo objeto do inquérito criminal; b) segmentos das liquidações fundados em

factos exclusivamente resultantes da atividade inspetiva autónoma e sem coincidência objetiva demonstrada com o processo-crime.

109. Esta distinção revela-se necessária para delimitar o âmbito objetivo do regime excecional previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, ainda que a conclusão final quanto à tempestividade da liquidação dependa também da aplicação do artigo 46.º, n.º 1, da mesma Lei.
110. A exclusão de determinado segmento do âmbito do artigo 45.º, n.º 5, da LGT, determina apenas que, relativamente a esse segmento, não opere o alargamento excecional do prazo de caducidade previsto naquela norma.
111. Importa ainda verificar se, relativamente a esse segmento, a liquidação foi emitida e validamente notificada dentro do prazo ordinário, considerado o efeito suspensivo decorrente do artigo 46.º, n.º 1, da LGT.

§ 3.º - DELIMITAÇÃO DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ARTIGO 45.º, N.º 5, DA LGT

112. Antes de proceder à apreciação dos diversos grupos de correções efetuadas pela Administração Tributária, importa esclarecer que a solução adotada na presente decisão não assenta na ideia de que um mesmo ato tributário possa "caducar parcialmente", enquanto ato administrativo unitário.
113. O que está em causa é, diversamente, a delimitação do âmbito objetivo de aplicação do regime excecional previsto no artigo 45.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária. Com efeito, aquele preceito faz depender o alargamento do prazo de caducidade da coincidência entre os factos tributários que fundamentam a liquidação e os factos objeto do processo de inquérito criminal, não estabelecendo qualquer regra segundo a qual a mera unidade do procedimento inspetivo determine, por si só, a extensão daquele regime excecional a todas as correções nele efetuadas.
114. Neste sentido, o Supremo Tribunal Administrativo tem afirmado que a aplicação do artigo 45.º, n.º 5, da LGT pressupõe que os concretos factos que motivaram a liquidação oficiosa em causa coincidam com aqueles que são alvo da investigação criminal, não bastando a mera existência de um processo de inquérito ou a conexão genérica entre este e o

procedimento inspetivo. Foi esse, designadamente, o entendimento afirmado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de outubro de 2014, Processo 0178/14, ao referir que *“A contagem do prazo de caducidade do direito de liquidar tributos nos termos do artigo 45.º, n.º 5, da LGT, só ocorre se o ato tributário de liquidação e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos.”* E o acórdão acrescenta: *“Não se encontrando fixados nos autos os concretos factos que motivaram a liquidação oficiosa impugnada, nem aqueles que são alvo da investigação criminal (...), deteta-se um défice instrutório que importa colmatar para decidir a questão da caducidade face ao disposto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT.”* O STA não diz que basta existir um processo de inquérito ou um procedimento inspetivo unitário. Pelo contrário: afirma que é indispensável identificar e comparar os concretos factos que estão na origem da liquidação e os concretos factos objeto da investigação criminal. Se essa comparação não puder ser feita, há um défice instrutório que impede a correta aplicação do artigo 45.º, n.º 5, da LGT. Aliás, este entendimento foi posteriormente reafirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente no acórdão do Pleno de 29 de setembro de 2022 (Processo n.º 0111/21.9BALSB), que uniformizou a interpretação de que **não é necessária uma relação de prejudicialidade**, bastando uma **coincidência factual objetiva**; mas essa coincidência tem de existir e de ser demonstrada.

115. É certo que, na decisão arbitral proferida no processo n.º 771/2025-T, foi entendido que, sendo unitário o procedimento inspetivo, a suspensão do prazo de caducidade decorrente do processo de inquérito deveria abranger a totalidade das correções efetuadas nesse procedimento, ainda que apenas parte delas apresentasse coincidência objetiva com os factos investigados criminalmente.
116. Com o devido respeito, o presente Tribunal não acompanha esse entendimento.
117. Na verdade, a interpretação segundo a qual a mera unidade do procedimento inspetivo basta para estender automaticamente o regime previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT a todas as correções nele efetuadas acaba por substituir o critério legal da coincidência factual objetiva por um critério de unidade procedimental que não encontra expressão na letra da lei. Mais do que isso, semelhante interpretação conduziria, na prática, à inutilização do próprio critério afirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal

Administrativo, pois deixaria de ser necessário averiguar, relativamente a cada segmento das correções efetuadas, se os concretos factos tributários que lhes servem de fundamento coincidem, ou não, com os factos objeto da investigação criminal.

- 118.** A circunstância de diversas correções tributárias integrarem um mesmo procedimento inspetivo não altera a natureza autónoma dos respetivos pressupostos factuais. Quando uma liquidação incorpora correções materialmente distintas, algumas fundadas em fluxos financeiros investigados criminalmente e outras assentes em requalificações contabilísticas, despesas pessoais, depreciações, tributações autónomas ou outros encargos estranhos ao objeto do processo-crime, compete ao Tribunal verificar, relativamente a cada um desses segmentos, se se mostram preenchidos os pressupostos de aplicação do artigo 45.º, n.º 5, da LGT.
- 119.** Não está, por conseguinte, em causa afirmar uma "caducidade parcial" do ato tributário enquanto realidade administrativa unitária. O que se impõe é delimitar o âmbito objetivo de aplicação da norma excecional constante do artigo 45.º, n.º 5, da LGT, cuja incidência depende da concreta factualidade que suporta cada uma das correções efetuadas. Relativamente às correções excluídas daquele regime excecional, deixa de operar o alargamento previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, devendo a caducidade ser aferida segundo as regras gerais e as demais causas legais de suspensão aplicáveis, designadamente a prevista no artigo 46.º, n.º 1, da LGT.

§ 4.º - DA CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO E DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 45.º, N.º 5, DA LGT

- 120.** A Requerente invoca a caducidade do direito à liquidação relativamente aos atos respeitantes aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, sustentando que as liquidações foram emitidas para além do prazo normal de quatro anos previsto no artigo 45.º, n.º 1, da LGT, não sendo aplicável o alargamento previsto no n.º 5 do mesmo artigo. Atendendo a que este Tribunal declarou parcialmente procedente a exceção da litispendência no que diz

respeito às liquidações de IRC e JC de 2017 e 2018, não vai conhecer da caducidade relativamente àqueles anos, mas tão só relativamente ao período de tributação de 2019.

- 121.** A Requerida contrapõe que os factos tributários que fundamentaram as liquidações se encontravam relacionados com o processo de inquérito n.º .../20...T9PRT, pelo que o prazo de caducidade se encontrava alargado nos termos do artigo 45.º, n.º 5, da LGT. Cumpre apreciar.
- 122.** Nos termos do artigo 45.º, n.º 1, da LGT, o direito à liquidação de tributos caduca no prazo de quatro anos, salvo disposição especial em contrário.
- 123.** Tratando-se de IRC, o prazo de caducidade inicia-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (n.º 4 do artigo 45.º da LGT).
- 124.** Assim, por aplicação da regra geral prevista no artigo 45.º, n.º 1, da LGT e artigo 101.º do Código do IRC, o prazo de caducidade relativo ao exercício de 2019 terá de ser contado a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, ou seja, a partir de 31.12.2019, pelo que terminaria, em princípio, em 31.12.2023, sem prejuízo das eventuais causas legais de suspensão do respetivo prazo.
- 125.** *In casu*, importa ainda ponderar a eventual relevância da suspensão prevista no artigo 46.º, n.º 1, da LGT, associada à realização do procedimento de inspeção externa relativo ao exercício de 2019.
- 126.** Resulta dos autos que o referido procedimento inspetivo foi iniciado em 23.06.2022 (Cfr. facto provado **AA**)), tendo sido suspenso, com efeitos reportados à mesma data, em virtude da pendência do processo de inquérito n.º .../20...T9PRT, vindo o procedimento inspetivo a ser concluído em 19.10.2023 (Cfr. facto provado **AC**)).
- 127.** Na sequência do despacho proferido por este Tribunal em 24.07.2026, a Administração Tributária veio juntar aos autos a documentação respeitante às liquidações emitidas após o procedimento de revisão da matéria tributável. Resulta dessa documentação que a liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 2019 foi emitida em 17.04.2024, tendo originado a nota de acerto de contas n.º ..., da mesma data, da qual resultou o montante global a pagar de € 92.327,51, com data-limite de pagamento fixada em 04.06.2024. Mostra-se igualmente demonstrado que esse montante foi integralmente pago

pela Requerente nessa data, ficando, assim, evidenciado que, pelo menos em 04.06.2024, a liquidação havia sido levada ao respetivo conhecimento.

128. Relativamente às correções que não beneficiam do regime previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, a suspensão do prazo de caducidade apenas pode resultar do disposto no artigo 46.º, n.º 1, da mesma Lei, cujo efeito suspensivo não pode exceder seis meses. Consequentemente, tendo o prazo ordinário de caducidade terminado em 31.12.2023, o respetivo termo final ocorreu em 30.06.2024. Encontrando-se demonstrado que a liquidação foi emitida em 17.04.2024 e conhecida pela Requerente, pelo menos, em 04.06.2024, conclui-se que também esses segmentos foram liquidados dentro do prazo legal.
129. A caducidade do direito à liquidação constitui uma das principais garantias dos contribuintes, funcionando como limite temporal ao exercício do poder tributário e concretizando os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança decorrentes dos artigos 2.º e 103.º, n.º 3, da CRP.
130. Sendo a caducidade a regra, qualquer norma que determine a suspensão ou alargamento do respetivo prazo assume natureza excecional, devendo ser interpretada restritivamente.
131. Entre as causas de suspensão encontra-se a prevista no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, segundo o qual, sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo de caducidade é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.
132. Esta norma tem uma *ratio legis* clara: evitar que a investigação criminal de factos tributários seja esvaziada de utilidade pela caducidade do prazo de liquidação, permitindo à Administração Tributária agir após a conclusão do processo penal.
133. Todavia, a sua aplicação não pode ser desligada do quadro constitucional em que se insere, sob pena de transformar uma exceção em regra e de comprometer a função garantística da caducidade.
134. A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que a suspensão prevista no n.º 5 não exige uma relação de prejudicialidade entre o processo penal e a liquidação, bastando a coincidência factual entre os factos investigados criminalmente e

os factos tributários subjacentes à liquidação (Neste sentido, veja-se o Acórdão do STA de 02.07.2008, Proc. 0343/08).

135. Esta orientação foi reiterada em múltiplas decisões arbitrais do CAAD, que têm afirmado que a suspensão deve operar desde que exista essa conexão objetiva, não sendo necessário demonstrar-se que a liquidação depende do desfecho do processo penal (v. g. Decisão Arbitral de 09.02.2022, Proc. 366/2018-T).
136. Contudo, outros tribunais, como o Tribunal Central Administrativo Sul, têm sublinhado que a suspensão apenas pode operar se o inquérito criminal tiver sido efetivamente instaurado e se referir aos factos que fundamentam a liquidação (Acórdão de 12.05.2021, Proc. 038/20.0BELRS), o que revela uma preocupação acrescida com a proteção da confiança dos contribuintes.
137. Do ponto de vista doutrinário, Saldanha Sanches, em **A Justiça Fiscal – Uma Introdução** (2.^a ed., Coimbra Editora, 2010, p. 285), defende que estamos perante uma verdadeira suspensão qualificada do prazo de caducidade, que se paralisa até ao desfecho do processo penal e retoma com o acréscimo de um ano. Já Jorge Lopes de Sousa, no **Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado** (6.^a ed., Áreas Editora, 2011, vol. I, p. 454), sustenta que se trata de um prazo especial de caducidade, autónomo, aplicável apenas quando exista inquérito criminal. Também Casalta Nabais, em **Direito Fiscal** (7.^a ed., Almedina, 2020, p. 365), sublinha que a caducidade é uma garantia essencial do contribuinte e que as exceções ao prazo geral devem ser interpretadas restritivamente, sob pena de se comprometer a segurança jurídica.
138. Em qualquer das leituras, é pacífico que a norma constitui uma exceção à regra geral e, como tal, deve ser aplicada de forma restritiva, em respeito pelos princípios constitucionais da legalidade, da proporcionalidade e da proteção da confiança.
139. A doutrina tem ainda alertado para o risco de a Administração Tributária se escudar em inquéritos criminais de longa duração para prolongar indefinidamente o prazo de liquidação, o que colidiria frontalmente com a exigência constitucional de previsibilidade e estabilidade das relações jurídico-tributárias.
140. Importa ainda sublinhar que o acréscimo de um ano após o arquivamento ou trânsito em julgado da sentença penal deve ser entendido como um prazo de reação da Administração

Tributária, destinado a permitir-lhe concluir a liquidação com base nos elementos recolhidos no processo penal. Não pode, porém, ser interpretado como uma autorização para a AT reabrir indefinidamente o prazo de liquidação, sob pena de se esvaziar de sentido a própria noção de caducidade.

141. A interpretação conforme à Constituição exige, portanto, que a suspensão apenas opere quando exista efetiva conexão material entre os factos objeto do inquérito criminal e os factos tributários que fundamentam a liquidação e que o prazo acrescido de um ano seja utilizado de forma proporcional e justificada.
142. Em suma, a suspensão do prazo de caducidade prevista no n.º 5 do artigo 45.º da LGT constitui uma exceção relevante à regra geral, mas a sua aplicação deve ser interpretada de forma restritiva e conforme à Constituição. Apenas a existência de uma conexão material efetiva entre o inquérito criminal e os factos tributários pode justificar o afastamento da caducidade e, mesmo nesse caso, a Administração Tributária deve agir dentro do prazo acrescido de um ano de forma proporcional e fundamentada.
143. Qualquer interpretação extensiva desta norma redundaria numa violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da proteção da confiança, transformando uma exceção em regra e comprometendo a função garantística da caducidade.
144. A razão de ser do n.º 5 do art.º 45.º da LGT, é permitir à AT concluir a liquidação enquanto decorre a investigação criminal e até ao decurso do prazo de um ano seguinte ao eventual trânsito em julgado da decisão que viesse a recair em sede de julgamento, mas apenas quando o inquérito/processo crime tenha por objeto os mesmos factos tributários que depois venham a dar origem às liquidações. Se não houver coincidência factual, ou se a AT não fizer a prova dessa coincidência, a suspensão não se pode presumir nem estender por analogia.
145. A exigência de interpretação restritiva também decorre, repise-se, dos princípios constitucionais da legalidade tributária e da proteção da confiança (artigos 103.º e 2.º da CRP). O contribuinte tem o direito de organizar a sua vida com base na certeza de que, decorrido o prazo de caducidade, não será surpreendido com liquidações adicionais. Admitir uma aplicação extensiva da suspensão prevista no art.º 45.º, n.º 5 significaria

prolongar, de forma indeterminada, a possibilidade de liquidação, em prejuízo da segurança jurídica.

146. Assim, a norma do artigo 45.º, n.º 5 da LGT deve ser aplicada de forma estrita e rigorosa, limitando a suspensão da caducidade apenas aos casos em que exista prova clara e objetiva de coincidência entre os factos investigados em sede criminal e os factos que fundamentam a liquidação tributária.
147. A suspensão do prazo de caducidade prevista no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, constitui, como visto, uma exceção à regra geral do n.º 1 do mesmo artigo e, como tal, deve ser interpretada e aplicada de forma restritiva. Para que possa operar, exige-se a verificação cumulativa de dois requisitos: *i)* que tenha sido instaurado inquérito criminal; e *ii)* que os factos investigados nesse inquérito coincidam objetivamente com os factos que fundamentam as liquidações sindicadas.
148. É este segundo requisito – a chamada identidade objetiva dos factos – que está em causa no presente litígio.
149. Importa ainda sublinhar que a coincidência factual objetiva exigida pelo artigo 45.º, n.º 5, da LGT não pressupõe uma identidade absoluta entre todos os factos investigados criminalmente e todos os factos subjacentes às liquidações, bastando que exista sobreposição objetiva relativamente ao concreto segmento das correções cuja tempestividade esteja em causa.
150. Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da AT recai sobre esta. Logo, caberia à AT demonstrar que: *i)* o inquérito instaurado pelo Ministério Público tinha como objeto factos que se projetavam diretamente sobre a situação tributária da sociedade; e *ii)* que os factos investigados coincidiam objetivamente com os factos que fundamentaram as correções propostas e as liquidações adicionais aqui sindicadas.
151. Tal prova não pode resultar de meras afirmações genéricas sobre a existência de um inquérito criminal. Tem de ser concreta e documentalmente suportada, identificando os factos sob investigação e estabelecendo a sua correspondência com as correções constantes dos Relatórios de Inspeção Tributária. A este propósito, o Supremo Tribunal Administrativo tem sido claro: *i)* No Acórdão de 05.09.2018 (Proc. 0777/18), consultável

in

https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f2d2efa064432714802583050038abb7?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,0777%2F18#_Secti on1 afirmou-se que a aplicação do artigo 45.º, n.º 5, depende da demonstração de coincidência factual, não bastando invocar genericamente a existência de um inquérito. No seu sumário diz-se: “*O alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação, previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, não exige que se apurem novos factos no processo-crime mas apenas que ocorra identidade dos factos com base nos quais foi instaurado o processo-crime e aberto o procedimento de liquidação.*”; ii) No Acórdão de 29.09.2022 (Proc. 0111/21.9BALSb, Pleno da Secção do Contencioso Tributário), consultável

in

https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/febcecd455e24a79802588cd004fd83f?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 sublinhou-se que o que releva é a identidade objetiva dos factos, cuja prova incumbe à AT. No seu sumário refere-se o seguinte: “*I- A aplicação do n.º 5 do artigo 45.º da LGT não exige que se deva verificar uma relação de prejudicialidade entre os factos que justifiquem a liquidação e aqueles que tenham determinado a abertura do inquérito criminal, mas apenas uma mera coincidência factual objectiva. II - Não constitui requisito para operar o alargamento do prazo de caducidade previsto no artigo no n.º 5 do artigo 45.º da LGT que o direito à liquidação do tributo esteja condicionado pelo desfecho do processo de inquérito.*”; iii)

No mesmo sentido, a jurisprudência arbitral do CAAD, designadamente a Decisão Arbitral n.º 682/2019-T, consultável in https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=5039, tem reiterado que compete à AT demonstrar a correspondência entre factos investigados e factos tributários, não bastando a mera notícia da existência de inquérito criminal.

152. No caso dos autos, resulta do processo administrativo que o inquérito criminal tinha por objeto, em termos materiais, fluxos financeiros relacionados com a atividade da Clínica, movimentos em contas bancárias pessoais dos sócios, utilização de cartões pré-pagos,

recebimentos de clientes fora dos circuitos contabilísticos normais e movimentos associados à sociedade B... .

- 153.** Por outro lado, os Relatórios de Inspeção Tributária não se limitaram a reproduzir elementos provenientes do inquérito. A inspeção tributária desenvolveu uma atividade instrutória própria e extensa: solicitou elementos bancários, analisou extratos, notificou terceiros, recolheu respostas de pacientes, apreciou documentos contabilísticos, confrontou o sujeito passivo com divergências e reconstruiu fluxos financeiros.
- 154.** Este dado é relevante, mas não basta, por si só, para afastar a aplicação do artigo 45.º, n.º 5, da LGT.
- 155.** A questão decisiva não é saber se a inspeção também realizou diligências autónomas. A questão decisiva é saber se os factos tributários que sustentam cada segmento das liquidações coincidem, ou não, com os factos investigados criminalmente.
- 156.** Impõe-se, por isso, uma apreciação segmentada das concretas correções efetuadas, uma vez que a coexistência, nos mesmos Relatórios de Inspeção Tributária, de correções assentes em factos coincidentes com o objeto do inquérito criminal e de correções fundadas em factualidade autónoma impede uma solução global e indiferenciada quanto à caducidade. Todavia, a apreciação segmentada que se segue visa apenas delimitar o âmbito objetivo do artigo 45.º, n.º 5, da LGT, não implicando que os segmentos excluídos desse regime se encontrem caducados, questão que depende autonomamente do prazo resultante dos artigos 45.º, n.º 1, e 46.º, n.º 1, da LGT.

A) CORREÇÕES RELATIVAS A OMISSÃO DE RENDIMENTOS, ENTRADAS EM CONTAS PESSOAIS DOS SÓCIOS E RECEBIMENTOS DE CLIENTES FORA DA CONTABILIDADE

- 157.** Neste primeiro bloco incluem-se as correções fundadas em entradas de valores nas contas bancárias pessoais de E... e de F..., depósitos de cheques, transferências de clientes, recebimentos de serviços clínicos fora da contabilidade da Requerente e demais fluxos financeiros que a inspeção qualificou como rendimentos da atividade da Clínica não refletidos contabilisticamente.

158. Estas correções apresentam coincidência factual objetiva com o núcleo do inquérito criminal.
159. Com efeito, o que estava em causa no inquérito não era uma realidade estranha à matéria tributária, mas precisamente a circulação de valores relacionados com a atividade da Clínica por circuitos financeiros paralelos ou externos à contabilidade, incluindo contas pessoais dos sócios e meios de pagamento não refletidos na contabilidade.
160. Assim, relativamente às liquidações de IRC e retenções na fonte que tenham por fundamento este núcleo factual, ou seja, recebimentos de clientes, entradas em contas pessoais, depósitos de cheques, transferências e omissão de proveitos da atividade clínica, deve considerar-se aplicável o artigo 45.º, n.º 5, da LGT.
161. Nesta parte, improcede a invocada exceção de caducidade.

B) CORREÇÕES RELATIVAS AOS CARTÕES PRÉ-PAGOS

162. O mesmo se diga quanto às correções fundadas na utilização de cartões pré-pagos, designadamente os cartões associados à sociedade B... ou outros cartões utilizados para recebimentos, carregamentos, levantamentos em numerário e pagamentos de despesas.
163. A matéria dos cartões pré-pagos integra diretamente o núcleo factual do inquérito criminal e foi igualmente assumida pela inspeção como mecanismo de circulação de valores relacionados com a atividade da Clínica fora do circuito contabilístico regular.
164. A eventual discussão sobre a correta qualificação jurídica desses valores, ou seja, rendimentos omitidos da Clínica, adiantamentos por conta de lucros, remunerações em espécie, despesas pessoais ou fluxos de terceiros, não elimina a coincidência factual relevante para efeitos do artigo 45.º, n.º 5, da LGT.
165. O que importa, para este efeito, é que os factos tributários concretos relativos aos cartões pré-pagos correspondem a factos investigados criminalmente.
166. Consequentemente, quanto às liquidações ou segmentos de liquidação que tenham por fundamento movimentos de cartões pré-pagos, carregamentos, levantamentos ou

pagamentos associados a esses cartões, não se verifica caducidade, improcedendo, assim, também, a exceção da caducidade do direito à liquidação.

C) CORREÇÕES RELATIVAS A RETENÇÕES NA FONTE POR ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS DECORRENTES DOS FLUXOS FINANCEIROS APURADOS

- 167.** Também não procede a caducidade quanto às correções em sede de retenções na fonte de IRS que tenham por fundamento a qualificação de entradas em contas pessoais dos sócios ou de valores movimentados através dos cartões pré-pagos como adiantamentos por conta de lucros.
- 168.** Ainda que, em sede de mérito, possa discutir-se se essa qualificação é correta, a verdade é que o facto tributário base, *i.e.*, a colocação de valores fora da contabilidade, por via de contas pessoais ou cartões pré-pagos, coincide com a factualidade investigada no processo-crime.
- 169.** Assim, quanto a este segmento, é aplicável o artigo 45.º, n.º 5, da LGT, improcedendo também a invocada exceção de caducidade.

D) CORREÇÕES RELATIVAS A GASTOS NÃO DEVIDAMENTE DOCUMENTADOS, DESPESAS PESSOAIS, OBRAS NA RESIDÊNCIA DOS SÓCIOS, MOBILIÁRIO E DESPESAS SEM CONEXÃO EMPRESARIAL

- 170.** Diferentemente se deve decidir quanto às correções que não assentam em fluxos financeiros objeto do inquérito, mas antes na apreciação contabilística e fiscal de gastos registados pela Requerente.
- 171.** Incluem-se neste bloco, designadamente, as correções relativas a: i) gastos não aceites por falta de adequada documentação; ii) despesas qualificadas pela AT como pessoais; iii) obras na residência dos sócios; iv) aquisição de mobiliário para a residência dos sócios; v) despesas cuja conexão com a atividade empresarial foi recusada; vi) gastos contabilísticos cuja dedutibilidade foi afastada por aplicação do artigo 23.º do CIRC.

172. Estas correções resultam da análise documental, contabilística e fiscal efetuada pela inspeção. Não se demonstrou que tais factos integrassem, enquanto tais, o objeto do inquérito criminal.
173. A circunstância de o inquérito ter tido por objeto uma atuação globalmente anómala da Requerente ou dos seus sócios não permite atrair para o regime excecional do artigo 45.º, n.º 5, da LGT todas as correções efetuadas no procedimento inspetivo.
174. O alargamento do prazo de caducidade não opera por contágio procedimental.
175. Assim, as correções respeitantes a gastos, despesas pessoais, obras, mobiliário e demais encargos contabilísticos desconsiderados sem ligação factual objetiva ao inquérito criminal não beneficiam do regime previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT. Relativamente a essas correções, a caducidade deve, por isso, ser aferida à luz do prazo resultante da aplicação conjugada dos artigos 45.º, n.º 1, e 46.º, n.º 1, da LGT, tendo ficado anteriormente demonstrado que a liquidação adicional relativa ao exercício de 2019 foi emitida e levada ao conhecimento da Requerente dentro desse prazo.

E) CORREÇÕES RELATIVAS A DEPRECIAÇÕES, AMORTIZAÇÕES E VIATURA MERCEDES

176. O mesmo se conclui quanto às correções relativas à viatura Mercedes, designadamente, as fundadas na qualificação do contrato de ALD como locação financeira, no reconhecimento contabilístico da viatura como ativo fixo tangível, nas correspondentes depreciações e nas tributações autónomas associadas.
177. Esta matéria resulta da análise do contrato de ALD, dos balancetes, dos mapas de depreciações e amortizações e das normas contabilísticas aplicáveis.
178. Não se demonstrou que a qualificação contabilística da viatura ou a sua sujeição a tributação autónoma constituíssem factos abrangidos pelo inquérito criminal.
179. Por conseguinte, as correções relativas à viatura Mercedes e às correspondentes consequências fiscais não beneficiam do alargamento previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, por não apresentarem coincidência objetiva relevante com os factos objeto do processo de inquérito. A respetiva caducidade deve, assim, ser aferida à luz dos artigos

45.º, n.º 1, e 46.º, n.º 1, da LGT, prazo dentro do qual foi tempestivamente efetuada a liquidação adicional relativa ao exercício de 2019.

F) TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS SOBRE DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO, DESLOCAÇÕES, ESTADAS, PORTAGENS E ESTACIONAMENTO

- 180.** As tributações autónomas incidentes sobre despesas de representação, deslocações, estadas, portagens e estacionamento devem igualmente ser autonomizadas.
- 181.** Na medida em que tais tributações resultem apenas da requalificação fiscal de despesas contabilizadas, sem ligação objetiva aos factos investigados criminalmente, não se encontram abrangidas pelo artigo 45.º, n.º 5, da LGT.
- 182.** A sua legalidade deverá ser apreciada em sede própria, mas, para efeitos de caducidade, o mero facto de existir um processo de inquérito criminal não basta para determinar o alargamento do prazo de liquidação relativamente a despesas desta natureza.
- 183.** Assim, as tributações autónomas respeitantes a despesas de representação, deslocações, estadas, portagens, estacionamentos ou despesas similares não beneficiam do regime previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, salvo demonstração de que determinado encargo concreto correspondia a movimento financeiro abrangido pelo objeto do processo de inquérito criminal, o que não foi feito.
- 184.** Não lhes sendo aplicável o alargamento previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, a eventual caducidade destas tributações autónomas deve ser aferida segundo o prazo resultante da aplicação conjugada dos artigos 45.º, n.º 1, e 46.º, n.º 1, da LGT. Resulta dos autos que a liquidação adicional relativa ao exercício de 2019 foi emitida em 17.04.2024 e se encontrava já no conhecimento da Requerente, pelo menos, em 04.06.2024, data do respetivo pagamento, pelo que foi efetuada dentro do prazo aplicável.

G) CONCLUSÃO QUANTO À DELIMITAÇÃO OBJETIVA DO ARTIGO 45.º, N.º 5, DA LGT E À EXCEÇÃO DE CADUCIDADE

- 185.** Da análise efetuada resulta que apenas os segmentos das correções respeitantes a omissão de rendimentos, entradas em contas pessoais dos sócios, recebimentos de clientes fora da contabilidade e movimentos associados aos cartões pré-pagos apresentam coincidência factual objetiva com o processo de inquérito n.º .../20...T9PRT, encontrando-se, nessa medida, abrangidos pelo artigo 45.º, n.º 5, da LGT. As correções relativas a gastos, despesas pessoais, obras, mobiliário, depreciações, viatura Mercedes e determinadas tributações autónomas não beneficiam daquele regime excecional.
- 186.** Em face do exposto, decide-se: **i)** julgar improcedente a exceção de caducidade quanto aos segmentos das liquidações de IRC e retenções na fonte de IRS relativos a omissão de rendimentos da atividade clínica, entradas em contas pessoais dos sócios, depósitos de cheques, transferências de clientes, movimentos de cartões pré-pagos e valores associados à sociedade B..., por se verificar coincidência factual objetiva com o processo de inquérito n.º .../20...T9PRT; **ii)** julgar que as correções respeitantes a gastos, despesas pessoais, obras na residência dos sócios, mobiliário, depreciações, viatura Mercedes, despesas de representação, deslocações, estadas, portagens, estacionamento e demais correções contabilísticas ou aritméticas não beneficiam do regime previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, por não assentarem em factos objeto do processo de inquérito criminal; **iii)** julgar improcedente a exceção de caducidade relativamente ao exercício de 2019 também quanto a esses segmentos, uma vez que, não lhes sendo aplicável o alargamento previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, a respetiva caducidade deve ser aferida segundo o prazo resultante da aplicação conjugada dos artigos 45.º, n.º 1, e 46.º, n.º 1, da LGT, dentro do qual se demonstra ter sido emitida e levada ao conhecimento da Requerente a liquidação adicional; **iv)** manter, quanto às tributações autónomas, a apreciação da respetiva legalidade nos termos efetuados adiante na presente decisão.

**§ 5.º - DAS CORREÇÕES ARITMÉTICAS E DA SUA AUTONOMIA RELATIVAMENTE À MATÉRIA
TRIBUTÁVEL FIXADA POR MÉTODOS INDIRETOS**

- 187.** Resulta dos autos que os procedimentos inspetivos subjacentes às liquidações impugnadas deram origem a correções de diferente natureza, coexistindo, no âmbito dos mesmos Relatórios de Inspeção Tributária, segmentos determinados por aplicação de métodos indiretos e correções resultantes da aplicação direta da lei fiscal.
- 188.** Com efeito, a Comissão de Revisão, prevista nos artigos 91.º e 92.º da LGT, incidiu exclusivamente sobre a matéria tributável determinada por métodos indiretos e o Tribunal é materialmente incompetente para apreciar a legalidade da matéria tributável fixada por métodos indiretos.
- 189.** Contudo, tal não esgota o universo das questões a apreciar.
- 190.** As correções aritméticas pressupõem a existência de elementos concretos e objetivamente comprovados que permitam à Administração Tributária aplicar diretamente as normas de incidência e de quantificação do imposto devido, sem recurso a presunções ou estimativas da realidade económica.
- 191.** Assim, a Comissão de Revisão não apreciou as liquidações de retenções na fonte de IRS, relativas aos exercícios de 2020 e 2021, nem as tributações autónomas respeitantes aos exercícios de 2019, 2020 e 2021, nem tão-pouco determinadas correções específicas cuja legalidade depende da verificação direta dos respetivos pressupostos de facto e da correta subsunção jurídica dos mesmos.
- 192.** Deste modo, a circunstância de correções de diferente natureza terem sido incluídas nos mesmos Relatórios de Inspeção Tributária que suportaram o recurso à avaliação indireta não lhes altera a respetiva natureza, nem determina a exclusão do correspondente controlo jurisdicional arbitral.
- 193.** Assim, todas as correções que assentem na mera aplicação da lei tributária a factos concretos considerados comprovados pela Administração Tributária permanecem sujeitas ao escrutínio deste Tribunal, quer quanto à verificação dos respetivos pressupostos de facto, quer quanto à sua qualificação jurídica, quer ainda quanto ao cumprimento das exigências de fundamentação e ao ónus da prova que, nos termos do artigo 74.º da Lei Geral Tributária, recai sobre quem invoque os factos constitutivos do direito à liquidação, conforme acima decidido quanto à competência material deste Tribunal.

194. É nessa estrita medida que o Tribunal procederá à apreciação do mérito remanescente do pedido formulado pela Requerente.

§ 6.º - DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

195. A Requerente impugna as liquidações de tributações autónomas relativas aos exercícios de 2019, 2020 e 2021, incidentes sobre diversas despesas contabilizadas, sustentando, em síntese, que a Administração Tributária não demonstrou adequadamente a verificação dos respetivos pressupostos legais.
196. As tributações autónomas constituem uma figura dotada de autonomia dogmática própria no âmbito do sistema do IRC.
197. Com efeito, embora liquidadas no âmbito daquele imposto, não incidem diretamente sobre o lucro tributável, antes tributando determinados encargos ou despesas em função da sua natureza ou do risco acrescido de utilização não empresarial que o legislador lhes reconhece.
198. Daqui resulta que a respetiva apreciação não se encontra automaticamente absorvida pela discussão relativa à determinação da matéria tributável por métodos indiretos, antes dependendo da verificação autónoma dos pressupostos das concretas normas de incidência convocadas pela Administração Tributária.
199. Por outro lado, permanece inteiramente aplicável o princípio geral do ónus da prova consagrado no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, incumbindo à Administração Tributária demonstrar os factos constitutivos do direito à liquidação.
200. No caso dos autos, relativamente aos exercícios de 2019, 2020 e 2021, a Administração Tributária sujeitou a tributação autónoma diversos encargos associados, designadamente, a refeições, deslocações, estadias, portagens, estacionamento e outras despesas que considerou enquadráveis no regime aplicável às despesas de representação.
201. Todavia, a mera circunstância de determinadas despesas respeitarem a refeições, deslocações ou estadias não basta, por si só, para justificar a respetiva sujeição ao regime de tributação autónoma previsto para as despesas de representação.

-
202. Com efeito, a qualificação de um determinado encargo como despesa de representação pressupõe a demonstração de que o mesmo se destina objetivamente à representação da empresa perante terceiros, no âmbito e em benefício da respetiva atividade económica.
203. Não se basta, por isso, com a simples identificação da natureza material da despesa nem com referências genéricas à sua potencial utilização extrafuncional.
204. Acresce que, em diversos segmentos dos Relatórios de Inspeção Tributária, a própria Administração Tributária qualificou determinados encargos como despesas de *"carácter eminentemente pessoal"*.
205. Ora, tal qualificação revela-se dificilmente conciliável com a respetiva sujeição ao regime das despesas de representação.
206. Na verdade, uma despesa de natureza pessoal poderá justificar a respetiva não dedutibilidade fiscal, poderá eventualmente configurar uma vantagem patrimonial atribuída a determinado beneficiário e poderá desencadear outras consequências tributárias. Porém, não constitui automaticamente uma despesa de representação para efeitos do regime de tributação autónoma.
207. Consequentemente, relativamente aos segmentos das liquidações de tributações autónomas que assentam exclusivamente numa qualificação genérica das despesas como despesas de representação, sem demonstração suficiente dos respetivos pressupostos legais, conclui o Tribunal pela procedência do pedido arbitral, impondo-se a anulação das correspondentes liquidações.
208. Diversa é, porém, a solução a adotar relativamente aos encargos associados à viatura Mercedes objeto de correção pela Administração Tributária.
209. Com efeito, resulta dos autos que o contrato celebrado apresentava características substancialmente próximas das inerentes à locação financeira, designadamente, pela transferência dos riscos e vantagens associados à utilização do bem, pela estrutura económica das rendas acordadas e pela existência de opção de aquisição final.
210. Tal realidade justificava, à luz das normas contabilísticas aplicáveis, o reconhecimento da viatura como ativo fixo tangível da sociedade.

211. Neste particular, a posição assumida pela Administração Tributária apresenta consistência bastante, não se vislumbrando erro quanto à qualificação jurídica subjacente à sujeição daqueles encargos ao regime das tributações autónomas.
212. Por conseguinte, improcede o pedido arbitral na parte relativa às tributações autónomas incidentes sobre os encargos associados à referida viatura, mantendo-se nessa medida as correspondentes liquidações.
213. Nessa conformidade, julga-se parcialmente procedente o pedido formulado pela Requerente relativamente às tributações autónomas dos exercícios de 2019, 2020 e 2021, anulando-se os segmentos das liquidações fundados na mera qualificação genérica de determinadas despesas como despesas de representação ou despesas pessoais sem adequada demonstração dos respetivos pressupostos legais e mantendo-se os segmentos respeitantes aos encargos associados à viatura Mercedes, por se mostrarem suficientemente demonstrados os pressupostos da respetiva incidência.

§ 7.º - DOS CARTÕES PRÉ-PAGOS E DAS RETENÇÕES NA FONTE DE IRS

214. Conforme resulta do ponto YY) do probatório, os Relatórios de Inspeção Tributária identificam sucessivos carregamentos, levantamentos e pagamentos efetuados através desses instrumentos financeiros, muitos deles associados à sociedade B..., Lda. ou a circuitos financeiros exteriores à contabilidade formal da Requerente. Do PA resulta que as saídas dos cartões ascenderam, pelo menos, a € 81.824,70, correspondentes a € 32.530,00 no exercício de 2020 e € 49.294,70 no exercício de 2021.
215. Os autos evidenciam padrões repetitivos de movimentação, designadamente levantamentos frequentes em numerário, pagamentos efetuados em estabelecimentos de natureza aparentemente privada e carregamentos de montante significativo, sem o correspondente reflexo contabilístico.
216. A Administração Tributária sustenta que tais cartões foram utilizados para receber pagamentos de clientes da Clínica e para financiar levantamentos em numerário e despesas de natureza extraempresarial, qualificando os respetivos montantes como

rendimentos omitidos da atividade e, subsequentemente, como adiantamentos por conta de lucros colocados à disposição dos sócios.

- 217.** A Requerente contrapõe, em síntese, que alguns cartões eram utilizados por terceiros que não eram sócios da Clínica, que determinados cartões pertenciam à sociedade B..., Lda., que o carregamento do cartão constitui realidade distinta da posterior utilização dos valores carregados e que a Administração Tributária não logrou identificar adequadamente os beneficiários finais dos montantes movimentados.

Cumpra apreciar.

- 218.** A responsabilidade do substituto tributário por falta de retenção na fonte pressupõe a demonstração dos factos constitutivos da obrigação de retenção.
- 219.** No caso de valores qualificados como adiantamentos por conta de lucros, essa demonstração exige a verificação cumulativa da existência de uma vantagem patrimonial, da identificação do respetivo beneficiário, da colocação dessa vantagem à disposição de sócio ou titular de participação social e da conexão dessa colocação à disposição com a qualidade societária do beneficiário.
- 220.** Não basta, por isso, demonstrar a existência de movimentos financeiros anómalos ou de insuficiências contabilísticas. Importa ainda apurar se tais movimentos correspondem, em substância, a valores provenientes da atividade da sociedade que foram colocados na esfera de disponibilidade dos respetivos sócios, enquanto tais.
- 221.** No caso concreto, porém, a prova reunida pela Administração Tributária não se limita à mera identificação abstrata de irregularidades financeiras.
- 222.** Com efeito, os Relatórios de Inspeção Tributária evidenciam a existência de recebimentos relacionados com a atividade da Clínica que foram canalizados por vias exteriores ao circuito contabilístico regular, designadamente, através de contas bancárias pessoais, cartões pré-pagos titulados pela própria Requerente e cartões associados à sociedade B..., Lda., mas utilizados, segundo os elementos recolhidos, para receção de pagamentos de clientes da Clínica.
- 223.** Se tais pagamentos respeitavam efetivamente à atividade desenvolvida pela Requerente, os respetivos montantes constituíam rendimentos desta, independentemente da titularidade formal do instrumento financeiro utilizado para os receber.

- 224.** Acresce que, relativamente aos cartões pré-pagos titulados pela própria Requerente, os elementos constantes dos autos permitem concluir que a respetiva utilização se encontrava materialmente controlada pelo sócio-gerente, que detinha os poderes necessários à sua movimentação e acesso aos correspondentes códigos pessoais, sendo os movimentos identificados compostos, em larga medida, por levantamentos em numerário e pagamentos relativamente aos quais não foi demonstrada qualquer afetação à atividade da sociedade.
- 225.** Também no que respeita aos valores recebidos em contas pessoais dos sócios, a Administração Tributária logrou estabelecer uma ligação suficientemente consistente entre esses fluxos financeiros e a atividade económica desenvolvida pela Clínica, não tendo sido demonstrado, com a consistência exigível, que tais montantes tenham sido posteriormente entregues à sociedade, regularizados contabilisticamente ou reconduzidos a causa jurídica diversa.
- 226.** Na verdade, o que emerge dos autos não é a mera existência de cartões pré-pagos utilizados por terceiros ou titulados por entidades distintas da Requerente; nem mesmo a mera existência de valores recebidos em contas pessoais dos sócios. O que emerge é um quadro factual mais complexo, mas também mais consistente: pagamentos relativos à atividade clínica foram canalizados para instrumentos financeiros exteriores ao circuito contabilístico formal da sociedade; esses instrumentos eram utilizados de forma reiterada para levantamentos em numerário e pagamentos sem demonstração de afetação empresarial; sendo que os elementos recolhidos pela Administração Tributária permitem estabelecer uma ligação suficientemente consistente entre tais movimentos e o sócio-gerente da Requerente.
- 227.** É certo que a Requerente procurou afastar a qualificação adotada pela Administração Tributária, designadamente, sustentando que determinados cartões pertenciam à B..., Lda., que alguns utilizadores não eram sócios da Clínica e que o carregamento dos cartões constitui realidade distinta da respetiva utilização.
- 228.** Todavia, entende o Tribunal que tais argumentos não se revelam suficientes para infirmar a conclusão alcançada pela inspeção tributária. A circunstância de alguns instrumentos financeiros se encontrarem formalmente titulados por entidade distinta da Requerente não

basta, só por si, para afastar a relevância tributária dos fluxos identificados, quando os autos evidenciam que tais instrumentos foram utilizados para receber pagamentos de clientes da Clínica e que os respetivos montantes não foram reconhecidos na contabilidade da sociedade.

- 229.** Do mesmo modo, a alegação de que determinados utilizadores não seriam sócios da Requerente não permite, sem mais, afastar a conclusão de que os valores em causa integravam, na sua origem, rendimentos da atividade da Clínica e foram posteriormente desviados do respetivo circuito contabilístico normal.
- 230.** Importa ainda ter presente que, nesta sede, a prova não exige necessariamente uma demonstração direta e individualizada de cada utilização final dos valores, sendo admissível a formação da convicção do julgador com base em presunções naturais fundadas em factos objetivos, convergentes e suficientemente consistentes que, diga-se, a AT logrou coligir.
- 231.** Ora, no caso concreto, a conjugação entre a origem dos valores, a sua ligação à atividade da Requerente, a ausência de registo contabilístico adequado, a movimentação através de instrumentos financeiros exteriores à contabilidade, a existência de levantamentos em numerário e a falta de demonstração da posterior restituição ou regularização dos montantes recebidos permite concluir, com suficiente grau de segurança, que os valores em causa foram colocados à disposição dos sócios em termos suscetíveis de integrar a figura dos adiantamentos por conta de lucros.
- 232.** Não se trata, pois, de uma imputação meramente automática decorrente da simples existência de cartões pré-pagos ou de movimentos financeiros anómalos. Trata-se antes de uma conclusão extraída da análise conjugada dos elementos objetivos constantes dos autos, reveladores da existência de uma circulação de valores provenientes da atividade da Requerente por circuitos externos à contabilidade e sem demonstração do respetivo retorno à esfera patrimonial da sociedade.
- 233.** Assim sendo, entende o Tribunal que a Administração Tributária demonstrou suficientemente os pressupostos de facto e de direito subjacentes às liquidações de retenções na fonte de IRS impugnadas, não se verificando o erro sobre os pressupostos invocado pela Requerente.

234. Consequentemente, improcede o pedido arbitral nesta parte, mantendo-se as liquidações de retenções na fonte de IRS relativas aos exercícios de 2020 e 2021, bem como os correspondentes juros compensatórios.

**§ 8.º - DAS DESPESAS RELATIVAS À RESIDÊNCIA DOS SÓCIOS, MOBILIÁRIO E GASTOS
ALEGADAMENTE PESSOAIS**

235. A Administração Tributária desconsiderou gastos relativos a obras, mobiliário e outras despesas associadas à residência dos sócios, sustentando que tais encargos não foram realizados no interesse da sociedade, nem se encontram afetos à respetiva atividade empresarial.
236. A Requerente contrapõe no sentido de que tais despesas apresentariam conexão com a sua atividade, porquanto os espaços em causa seriam utilizados para reuniões, estudo, receção de clientes, ações comerciais ou outras atividades relacionadas com a Clínica. Subsidiariamente, sustenta que, caso se entenda que tais despesas beneficiaram os sócios, então deveriam ser qualificadas como remuneração em espécie ou rendimento do trabalho dependente, sendo, por essa via, correspondentemente dedutíveis em IRC.

Cumprе apreciar.

237. Nos termos do artigo 23.º do CIRC, são dedutíveis os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.
238. É certo que, após a reforma do IRC, deixou de se exigir uma indispensabilidade estrita do gasto, no sentido de uma relação necessária, direta e imediata com a obtenção de rendimentos concretos.
239. Todavia, tal não significa que todos os encargos contabilizados pelo sujeito passivo sejam, por essa simples razão, fiscalmente dedutíveis. Continua a ser exigível uma conexão empresarial mínima entre o gasto suportado e a atividade desenvolvida, cabendo ao sujeito passivo demonstrar, quando tal conexão não resulte imediatamente da natureza do encargo, que o mesmo foi incorrido no interesse da sociedade e em ordem à obtenção ou garantia dos rendimentos sujeitos a imposto.

-
240. Esta exigência assume particular intensidade quando estão em causa despesas suportadas com imóvel pertencente aos sócios e correspondente à respetiva residência.
241. Com efeito, tratando-se de residência dos sócios, existe uma natural presunção de utilização privada ou pessoal do espaço, que apenas pode ser afastada mediante prova robusta da afetação empresarial efetiva dos encargos suportados pela sociedade.
242. Tal prova poderia resultar, designadamente, da existência de contrato que titulasse a utilização do espaço pela sociedade, da identificação objetiva das áreas afetas à atividade empresarial, da separação funcional entre espaços de uso privado e espaços de uso societário, da demonstração de utilização regular e organizada do imóvel no âmbito da atividade da Requerente, ou de outros elementos documentais contemporâneos suscetíveis de evidenciar a finalidade empresarial dos encargos.
243. No caso dos autos, porém, tal demonstração não foi feita.
244. A alegação de que o imóvel era ocasionalmente utilizado para reuniões, estudo, receção de clientes ou atividades comerciais não basta para transformar encargos suportados com a residência dos sócios em gastos fiscalmente dedutíveis pela sociedade.
245. A utilização ocasional ou indistinta de um espaço residencial para fins relacionados com a sociedade não permite, só por si, concluir que as obras, mobiliário ou demais despesas suportadas tenham sido realizadas no interesse empresarial da Requerente. Pelo contrário, a natureza dos encargos, a sua conexão com imóvel pertencente aos sócios e a ausência de prova suficientemente objetiva da afetação empresarial efetiva justificam a conclusão alcançada pela Administração Tributária quanto à inexistência dos pressupostos de dedutibilidade fiscal.
246. Também não procede a tese subsidiária da Requerente relativa à qualificação dos encargos como remuneração em espécie.
247. Tal qualificação é juridicamente possível em abstrato, mas pressupõe a demonstração de uma efetiva atribuição remuneratória, a individualização dos beneficiários, a determinação do respetivo valor, a sua sujeição ao regime fiscal aplicável em sede de IRS e o correspondente tratamento declarativo e contributivo.
248. Não basta, para esse efeito, afirmar que, se os sócios beneficiaram das despesas, então estas deveriam ser requalificadas como remuneração em espécie. Essa requalificação não

pode ser construída apenas em sede contenciosa, de forma retrospectiva e instrumental, com o propósito exclusivo de obter a dedutibilidade fiscal dos encargos em IRC.

- 249.** Cabia à Requerente demonstrar que os encargos foram efetivamente assumidos como componente remuneratória atribuída aos seus beneficiários e tratados como tal no plano contabilístico, fiscal e declarativo.
- 250.** Não tendo essa demonstração sido feita, não pode impor-se à Administração Tributária a requalificação das despesas como remuneração em espécie apenas para efeitos de reconhecimento da sua dedutibilidade em IRC.
- 251.** Acresce que a qualificação como remuneração em espécie não resolveria, por si só, a questão da dedutibilidade, pois sempre seria necessário demonstrar a efetividade da atribuição, a sua conexão com uma relação laboral ou funcional juridicamente identificável e o cumprimento das obrigações fiscais inerentes.
- 252.** Assim, não se tendo provado a afetação empresarial efetiva das obras, mobiliário e demais despesas associadas à residência dos sócios, nem se tendo demonstrado que tais encargos tenham sido efetivamente atribuídos e tratados como remuneração em espécie, deve prevalecer a correção efetuada pela Administração Tributária. As correções cuja legalidade é confirmada respeitam, designadamente, a encargos associados à residência dos sócios num montante global de € 287.943,61, dos quais € 50.000,00 haviam sido reconhecidos como FSE e € 11.897,18 respeitavam a depreciações contabilisticamente relevadas.
- 253.** Consequentemente, improcede o pedido arbitral nesta parte, mantendo-se as correções relativas às despesas associadas à residência dos sócios, mobiliário e demais gastos de natureza pessoal ou não empresarial.

§ 9.º - DOS GASTOS DOCUMENTADOS APRECIADOS NO PROCEDIMENTO DE REVISÃO

- 254.** A Requerente sustenta ainda que determinados gastos não poderiam ter sido desconsiderados pela Administração Tributária, por se encontrarem documentalmente suportados, pagos por via bancária e suficientemente identificados quanto à sua natureza.

- 255.** Está em causa, neste segmento, a correção relativa a encargos que a Requerente afirma terem sido efetivamente suportados no exercício da sua atividade, mas que a Administração Tributária entendeu não serem fiscalmente dedutíveis, por falta de demonstração da respetiva conexão empresarial ou por insuficiência dos elementos documentais apresentados.
- 256.** Resulta dos autos que esta matéria foi apreciada no procedimento de revisão da matéria tributável, tendo sido aceites alguns dos gastos inicialmente desconsiderados pela inspeção tributária. Em particular, foram aceites correções favoráveis à Requerente nos montantes de €15.455,74, relativamente a 2017, €450,33, relativamente a 2018, e €20.894,90, relativamente a 2019.
- 257.** Todavia, atenta a procedência da exceção de litispendência relativamente às liquidações adicionais de IRC dos exercícios de 2017 e 2018, apenas releva, para efeitos dos presentes autos, a apreciação da matéria respeitante ao exercício de 2019.
- 258.** Ora, nos termos do artigo 2.º, alínea b), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, encontram-se excluídas do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição arbitral as pretensões relativas a atos de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, incluindo a decisão proferida no procedimento de revisão.
- 259.** Assim, a pretensão da Requerente, na parte em que visa a reapreciação da aceitação ou rejeição daqueles gastos no âmbito do procedimento de revisão, extravasa a competência material deste Tribunal Arbitral, não podendo este Tribunal reapreciar a decisão proferida no âmbito do procedimento de revisão nem substituir-se à Comissão de Revisão na determinação da matéria tributável fixada por métodos indiretos.
- 260.** Consequentemente, não conhece o Tribunal do mérito desta questão relativamente ao exercício de 2019, por incompetência material, absolvendo-se a Requerida da instância quanto a este segmento do pedido.

§ 10.º - DOS JUROS COMPENSATÓRIOS

- 261.** A Requerente impugna igualmente as liquidações de juros compensatórios emitidas em consequência das correções efetuadas pela Administração Tributária, sustentando, em

síntese, que, sendo ilegais os atos tributários principais, necessariamente o serão também os juros que deles dependem.

Cumpra apreciar.

- 262.** Nos termos do disposto no artigo 35.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros compensatórios *"quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária"*.
- 263.** A obrigação de pagamento de juros compensatórios pressupõe, assim, a verificação cumulativa de três requisitos essenciais: (i) a existência de imposto legalmente devido; (ii) a ocorrência de um retardamento da respetiva liquidação ou entrega; e (iii) a imputabilidade desse retardamento à atuação do sujeito passivo.
- 264.** A jurisprudência dos tribunais superiores e a jurisprudência arbitral têm afirmado, de forma reiterada, que os juros compensatórios possuem natureza essencialmente indemnizatória, não assumindo carácter sancionatório. Neste sentido, vejam-se, entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02.02.2022, proferido no Processo n.º 0671/18.1BELLE, e a decisão arbitral proferida no processo n.º 567/2023-T, onde se afirma que os juros compensatórios se destinam a compensar a Administração Tributária pelo retardamento na entrega da prestação tributária legalmente devida.
- 265.** Com efeito, os juros compensatórios visam compensar a Fazenda Pública pela indisponibilidade temporária das receitas tributárias que deveriam ter ingressado oportunamente nos cofres do Estado, não constituindo uma penalização autónoma do comportamento do contribuinte.
- 266.** Daqui resulta uma consequência imediata: inexistindo imposto legalmente devido, ou sendo anulada a liquidação principal que constitui o respetivo pressuposto, não podem subsistir os correspondentes juros compensatórios.
- 267.** Todavia, a acessoriedade dos juros compensatórios relativamente ao imposto principal não significa que a respetiva legalidade se esgote numa mera consequência automática da sorte do ato tributário principal.
- 268.** Na verdade, a liquidação de juros compensatórios exige ainda que o retardamento seja imputável ao sujeito passivo.

- 269.** A imputabilidade a que alude o artigo 35.º da LGT não pressupõe necessariamente dolo ou culpa grave, bastando que a atuação do sujeito passivo tenha constituído causa adequada do atraso na liquidação ou entrega do imposto devido.
- 270.** Neste sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que a imputabilidade se verifica quando o retardamento resulta de uma atuação do contribuinte objetivamente desconforme com os deveres declarativos, contabilísticos ou de colaboração que sobre ele impendem, independentemente da demonstração de uma intenção fraudulenta.
- 271.** Sendo certo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem afirmado que a exigência de juros compensatórios pressupõe a demonstração de atuação culposa do sujeito passivo, não podendo a respetiva liquidação operar automaticamente em consequência da mera existência de imposto adicionalmente liquidado. (Cfr., entre outros, o já citado Acórdão do STA de 02.02.2022, Proc. n.º 0671/18.1BELLE).
- 272.** No entanto e no caso dos autos, relativamente aos segmentos das liquidações principais que o Tribunal entendeu dever manter, concluiu-se pela existência de omissões de rendimentos, pela utilização de circuitos financeiros exteriores à contabilidade formal da sociedade, pela colocação à disposição dos sócios de valores suscetíveis de integrar a figura dos adiantamentos por conta de lucros e pela dedução ou contabilização de encargos cuja conexão empresarial não foi demonstrada, circunstâncias que permitem afirmar que o retardamento da liquidação do imposto resultou de atuação objetivamente imputável à Requerente.
- 273.** Tais circunstâncias revelam-se aptas a preencher o requisito da imputabilidade exigido pelo artigo 35.º da LGT, na medida em que o retardamento da liquidação ou da entrega do imposto devido decorreu da atuação da própria Requerente, através da adoção de procedimentos contabilísticos e financeiros que não refletiram adequadamente a realidade tributária subjacente.
- 274.** Consequentemente, relativamente aos atos tributários principais que subsistem após a apreciação efetuada pelo Tribunal, mostram-se igualmente verificados os pressupostos legais da liquidação dos correspondentes juros compensatórios.

275. Diversamente, quanto aos segmentos das liquidações principais cuja ilegalidade foi reconhecida na presente decisão, não podem subsistir os juros compensatórios que deles dependam, por faltar o respetivo pressuposto material de existência de imposto legalmente devido.
276. Assim, os juros compensatórios deverão acompanhar a sorte dos atos tributários principais a que respeitam: mantendo-se na parte correspondente às liquidações cuja legalidade foi afirmada e sendo anulados na parte correspondente aos atos tributários principais cuja ilegalidade foi reconhecida pelo Tribunal.
277. Em síntese, julga-se parcialmente procedente o pedido arbitral nesta parte, mantendo-se as liquidações de juros compensatórios associadas aos atos tributários principais que subsistem na ordem jurídica e anulando-se os juros compensatórios respeitantes aos segmentos das liquidações principais anulados pela presente decisão.

IV.D.3) DA RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE PAGO E DA LIQUIDAÇÃO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS A FAVOR DA REQUERENTE:

278. A Requerente peticiona ainda a restituição das quantias indevidamente pagas e o pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.
279. Dispõe o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, sob a epígrafe "Pagamento indevido da prestação tributária", que: *"São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."*
280. O processo arbitral tributário, apesar de assumir natureza predominantemente anulatória, não se esgota na mera declaração de ilegalidade dos atos tributários impugnados.
281. Com efeito, resulta da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão, de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a Administração Tributária, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais tributários, *"restabelecer a situação que existiria*

se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito".

- 282.** Tal regime encontra-se em plena sintonia com o disposto no artigo 100.º da LGT, nos termos do qual: *"A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei."*
- 283.** Embora o artigo 2.º, n.º 1, do RJAT utilize a expressão "declaração de ilegalidade" para delimitar a competência dos tribunais arbitrais, é hoje entendimento pacífico que estes dispõem dos poderes necessários para determinar todas as consequências legalmente associadas à anulação dos atos tributários, incluindo a condenação da Administração Tributária na restituição das quantias indevidamente pagas e no pagamento de juros indemnizatórios.
- 284.** O n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estabelecer que *"é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário"*, confirma expressamente a competência dos tribunais arbitrais para reconhecer o direito a juros indemnizatórios.
- 285.** O direito ao pagamento de juros indemnizatórios depende, todavia, da verificação cumulativa de três pressupostos: (i) a existência de erro imputável aos serviços; (ii) o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido; e (iii) a existência de nexo causal entre aquele erro e o pagamento indevido efetuado pelo sujeito passivo.
- 286.** No caso dos autos, o Tribunal concluiu pela ilegalidade parcial dos atos tributários impugnados na parte correspondente aos segmentos das liquidações de tributações autónomas identificados na presente decisão.
- 287.** Nessa medida, na parte em que as liquidações impugnadas foram anuladas e desde que a Requerente tenha procedido ao respetivo pagamento, assiste-lhe o direito à restituição das quantias indevidamente pagas.

288. Assiste-lhe igualmente o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, porquanto o pagamento indevido decorreu de atos tributários cuja ilegalidade é imputável à Administração Tributária.
289. Os juros indemnizatórios são devidos desde a data em que ocorreu o pagamento indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito, nos termos conjugados dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.
290. Não haverá, porém, lugar ao pagamento de juros indemnizatórios relativamente aos segmentos do pedido que improcederam, nem quanto àqueles relativamente aos quais o Tribunal não conheceu do mérito por incompetência material parcial, por inexistir, nesses casos, declaração de ilegalidade imputável à Administração Tributária suscetível de fundar a aplicação do regime previsto no artigo 43.º da LGT.
291. Consequentemente, é a Requerente credora da Administração Tributária das quantias que se venham a apurar como indevidamente pagas em consequência da anulação parcial das liquidações sindicadas, a determinar em sede de execução voluntária da presente decisão arbitral, acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios vencidos e vincendos, calculados desde a data do respetivo pagamento até à emissão da correspondente nota de crédito.

V. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, ACORDAM OS ÁRBITROS DESTA TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO EM:

- A) JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE A EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL, DECLARANDO-SE INCOMPETENTE PARA APRECIAR AS PRETENSÕES DA REQUERENTE QUE IMPLIQUEM A REAPRECIAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL DETERMINADA POR MÉTODOS INDIRETOS E DA CORRESPONDENTE DECISÃO PROFERIDA NO ÂMBITO DO PROCEDIMENTO DE REVISÃO;
- B) NÃO CONHECER DO MÉRITO DO PEDIDO, ABSOLVENDO A REQUERIDA DA INSTÂNCIA, NA PARTE EM QUE A REQUERENTE PRETENDE A REAPRECIAÇÃO DA ACEITAÇÃO OU REJEIÇÃO

DOS GASTOS APRECIADOS NO ÂMBITO DO PROCEDIMENTO DE REVISÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL RELATIVA AO EXERCÍCIO DE 2019;

- C) JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE A EXCEÇÃO DE LITISPENDÊNCIA E, EM CONSEQUÊNCIA, ABSOLVER A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA ADUANEIRA DA INSTÂNCIA RELATIVAMENTE AOS PEDIDOS DE DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE DAS LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS DE IRC N.º 2024..., RELATIVA AO EXERCÍCIO DE 2017, NO MONTANTE DE 47.616,33 € E N.º 2024 ..., RELATIVA AO EXERCÍCIO DE 2018, NO MONTANTE DE 45.316,92 €, BEM COMO DAS CORRESPONDENTES LIQUIDAÇÕES DE JUROS COMPENSATÓRIOS;
- D) JULGAR IMPROCEDENTE A EXCEÇÃO DE CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO RELATIVAMENTE À LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DE IRC N.º 2024..., REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2019, E ÀS CORRESPONDENTES LIQUIDAÇÕES DE JUROS;
- E) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL RELATIVAMENTE ÀS LIQUIDAÇÕES RESPEITANTES A RETENÇÕES NA FONTE DE IRS DOS EXERCÍCIOS DE 2020 E 2021, MANTENDO-SE INTEGRALMENTE TAIS ATOS TRIBUTÁRIOS;
- F) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO RELATIVAMENTE ÀS CORREÇÕES ASSENTES NA UTILIZAÇÃO DE CARTÕES PRÉ-PAGOS E NAS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS DELAS EXTRAÍDAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, MANTENDO-SE OS CORRESPONDENTES ATOS TRIBUTÁRIOS;
- G) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO RELATIVAMENTE ÀS CORREÇÕES FUNDADAS NA DESCONSIDERAÇÃO FISCAL DE DESPESAS ASSOCIADAS À RESIDÊNCIA DOS SÓCIOS, AQUISIÇÃO DE MOBILIÁRIO E DEMAIS ENCARGOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE PESSOAL, MANTENDO-SE OS CORRESPONDENTES ATOS TRIBUTÁRIOS, INCLUINDO AS CONSEQUÊNCIAS EXTRAÍDAS EM SEDE DE IRC, IRS E RETENÇÕES NA FONTE NA PARTE EM QUE DELAS DEPENDAM;
- H) JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO RELATIVAMENTE ÀS LIQUIDAÇÕES DE TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS DOS EXERCÍCIOS DE 2019, 2020 E 2021 E, EM CONSEQUÊNCIA, ANULAR OS RESPECTIVOS SEGMENTOS FUNDADOS NA QUALIFICAÇÃO GENÉRICA DE DETERMINADAS DESPESAS COMO DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO OU DESPESAS PESSOAIS SEM DEMONSTRAÇÃO SUFICIENTE DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS DA RESPECTIVA INCIDÊNCIA,

MANTENDO OS SEGMENTOS RELATIVOS AOS ENCARGOS ASSOCIADOS À VIATURA MERCEDES;

- I) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO DE ANULAÇÃO DAS LIQUIDAÇÕES DE JUROS COMPENSATÓRIOS NA PARTE EM QUE ESTAS SE ENCONTREM ASSOCIADAS A ATOS TRIBUTÁRIOS CUJA LEGALIDADE FOI CONFIRMADA PELA PRESENTE DECISÃO;
- J) CONDENAR A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA A RESTITUIR À REQUERENTE AS QUANTIAS QUE ESTA TENHA COMPROVADAMENTE PAGO RELATIVAMENTE AOS ATOS TRIBUTÁRIOS ORA ANULADOS, EM MONTANTE A APURAR EM EXECUÇÃO DA PRESENTE DECISÃO ARBITRAL;
- K) CONDENAR A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA NO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS, CALCULADOS NOS TERMOS DOS ARTIGOS 43.º DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA E 61.º DO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO, A LIQUIDAR PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM EXECUÇÃO DO PRESENTE JULGADO, SOBRE AS QUANTIAS INDEVIDAMENTE PAGAS CORRESPONDENTES AOS ATOS TRIBUTÁRIOS ANULADOS, DESDE A DATA DO RESPECTIVO PAGAMENTO ATÉ À EMISSÃO DA CORRESPONDENTE NOTA DE CRÉDITO;
- L) ABSOLVER A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DO DEMAIS PETICIONADO.

VI. VALOR DO PROCESSO:

FIXA-SE O VALOR DO PROCESSO EM 382.312,05 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

VII. CUSTAS:

RESULTA DOS AUTOS QUE CERCA DE 50,6% DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL CORRIGIDA SUBJACENTE ÀS LIQUIDAÇÕES SINDICADAS RESPEITA A CORREÇÕES EFETUADAS POR MÉTODOS INDIRETOS RELATIVAMENTE ÀS QUAIS O TRIBUNAL SE DECLAROU MATERIALMENTE INCOMPETENTE.

ACRESCE QUE A REQUERENTE DECAIU RELATIVAMENTE À GENERALIDADE DAS RESTANTES QUESTÕES SUBMETIDAS À APRECIÇÃO DO TRIBUNAL, DESIGNADAMENTE, QUANTO ÀS CORREÇÕES ASSOCIADAS À UTILIZAÇÃO DE CARTÕES PRÉ-PAGOS, RETENÇÕES NA FONTE DE IRS, DESPESAS DE NATUREZA PESSOAL, ENCARGOS COM A VIATURA MERCEDES, TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS REMANESCENTES E RESPETIVOS JUROS COMPENSATÓRIOS.

A PROCEDÊNCIA DO PEDIDO FICOU, ASSIM, CIRCUNSCRITA A UM SEGMENTO REDUZIDO DO OBJETO DO LITÍGIO, CORRESPONDENTE APENAS À ANULAÇÃO PARCIAL DE DETERMINADAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS, MANTENDO-SE QUANTO AO MAIS OS ATOS TRIBUTÁRIOS IMPUGNADOS.

NESTES TERMOS, PONDERANDO, TANTO QUANTO OS ELEMENTOS CONSTANTES DOS AUTOS O PERMITEM, A EXPRESSÃO ECONÓMICA DAS QUESTÕES DECIDIDAS E O RESULTADO GLOBAL DO LITÍGIO, ENTENDE O TRIBUNAL FIXAR O DECAIMENTO DA REQUERENTE EM 95% E O DA REQUERIDA EM 5%.

NESSA CONFORMIDADE, FIXA-SE O VALOR DAS CUSTAS EM € 6.426,00, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO, FICANDO AS MESMAS A CARGO DA REQUERENTE E DA REQUERIDA NA PROPORÇÃO DO RESPETIVO DECAIMENTO, QUE, COMO DITO, SE FIXA EM 95% PARA A REQUERENTE E 5% PARA A REQUERIDA, NOS TERMOS DOS ARTIGOS 12.º, N.º 2, E 22.º, N.º 4, DO RJAT, DO ARTIGO 4.º, N.º 5, DO REGULAMENTO DE CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E DO ARTIGO 527.º, N.ºs 1 E 2, DO CPC, EX VI DO ARTIGO 29.º, N.º 1, ALÍNEA E), DO RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 23 de setembro de 2026.

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

Os Árbitros

Victor Calvete (Presidente)

Fernando Marques Simões (Adjunto e Relator)

Catarina de Oliveira Ferreira (Adjunta)
(com declaração de voto)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Pese embora o reconhecimento, que é muito, pelo presente Coletivo, não subscrevo *in totum* a posição relativa à interpretação e aplicação do n.º 5 do artigo 45.º da LGT *in casu*. Esta divergência não influi no sentido da decisão, na medida em que não se verificaria, *in casu*, a caducidade do direito à liquidação, por aplicação do artigo 46.º, n.º 1 da LGT à totalidade das correções relativas ao período de tributação de 2019.

O Coletivo considerou demonstrado que a factualidade associada ao processo de inquérito criminal apresenta coincidência objetiva com determinados segmentos das correções tributárias, mas não relativamente a todas as correções e, deste modo, procedeu a uma análise segmentada das correções que deram origem ao ato de liquidação adicional de IRC, referindo

que umas teriam sido investigadas e por isso, estão abrangidas pelo n.º 5 do artigo 45.º da LGT, sendo que, relativamente às restantes, não se poderia aplicar aquela norma.

Assim, não obstante subscrever a posição assumida pelo Coletivo quanto à interpretação do n.º 5 do artigo 45.º da LGT que consta do ponto 149, quando refere que “*a coincidência factual objetiva exigida pelo artigo 45.º, n.º 5, da LGT não pressupõe uma identidade absoluta entre todos os factos investigados criminalmente e todos os factos subjacentes às liquidações*”, o ponto em que me divido da posição do coletivo é relativa à exigência de uma “*sobreposição objetiva relativamente ao [cada] concreto segmento das correções*”, o que, na prática, entendo que se trata de uma exigência de uma **coincidência factual individualizada e diretamente reportável a cada uma das correções** que deram origem ao ato tributário que resultou do procedimento de inspeção.

Assim, entendo que basta, para acionar o n.º 5 do artigo 45.º da LGT, que exista uma conexão entre os factos objeto do inquérito criminal e os factos subjacentes à liquidação adicional – e, no presente caso, não há dúvidas de que as faturas, a atividade da Requerente, as contas bancárias da mesma e dos seus sócios, foram objeto de inquérito criminal, a instauração do processo de inquérito foi efetuada com base nos mesmos elementos indiciantes de ocultação de rendimentos, pelo que são os mesmos os factos que deram origem ao processo de inquérito e ao procedimento que culminou na fixação do rendimento tributável cuja decisão foi impugnada, existindo uma identidade objetiva que determina o alargamento do prazo de caducidade nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT.

(Catarina de Oliveira Ferreira)