

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1061/2024-T

Tema: IRC – Despesas não documentadas

SUMÁRIO:

Devem ser tidas como despesas não documentadas, sujeitas a tributação autónoma, as despesas que não se encontram refletidas na contabilidade do sujeito passivo, através de documento justificativo.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Gonçalo Cid Peixeiro e Nuno Pombo, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A... UNIPESSOAL, LDA., com sede no ..., ..., ...-... ... e com o número de identificação de pessoa coletiva..., tendo sido notificada da liquidação adicional de IRC para o ano de 2022, por estar em tempo e com a mesma não se conformar, veio, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária aprovado Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, requerer a **CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL** solicitando a **PRONÚNCIA ARBITRAL** com vista, além do mais, à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da Liquidação de IRC adiante identificada, na parte respeitante à tributação autónoma.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 25 de setembro de 2024.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 13 de novembro de 2024, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 3 de dezembro de 2024, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 20 de janeiro de 2025.

No dia 5 de fevereiro de 2025, este Tribunal proferiu o seguinte despacho:

“1. Designa-se o dia 21 de fevereiro de 2025, pelas 15h00 horas, nas instalações do CAAD como data para realização da audiência para produção de prova testemunhal.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

A audiência realizou-se e ambas as partes apresentaram alegações.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente é uma sociedade que tem por objeto, essencialmente, o aluguer de máquinas para construção civil e obras públicas.
- b) A Requerente foi objeto de inspeção ao exercício de 2022 com o objetivo de controlo do saldo de caixa.
- c) A **16-12-2022** procedeu-se à contagem dos valores em caixa no estabelecimento da Requerente a, tendo sido verificado não haver quaisquer valores na caixa social em numerário.
- d) Como decorre do Relatório de Inspeção, a Requerente revelava na sua contabilidade um saldo elevado da conta Caixa de 473,88€ a **31-12-2022**, o qual resultou, entre outros, do lançamento contabilístico no valor de 426.000,00€ executado em 15-11-2023, mas reportado ao encerramento de contas de 2021 e em que o técnico de contas quis regularizar o saldo da conta Caixa por contrapartida da conta de Resultados Transitados de Exercícios Anteriores.
- e) No Relatório da Inspeção diz-se que foi verificado o saldo devedor da conta Caixa no exercício de 2022 que, a 31 de dezembro, depois das regularizações levadas a cabo pela inspeção, foi apurado ser no montante de 614.606,84€.
- f) O referido Técnico de Contas prestou declarações no âmbito do procedimento de inspeção e que se encontram transcritas no próprio Relatório, tendo justificado esse lançamento da seguinte forma: *“foi para dar uma imagem mais correta da contabilidade, ou seja, acertar o saldo de caixa por aquele não ser real, tendo efetuado nestas datas devido ao decurso de um procedimento inceptivo. Questionado se existe algum documento de suporte aos referidos lançamentos/anulações, respondeu que não existe qualquer documento. Questionado sobre se deu conhecimento à gerente da sociedade da execução destes lançamentos/anulações, respondeu que a informou que ia fazer em 2021 e 2022 lançamentos para acertar o saldo da caixa, não tendo*

especificado os lançamentos em concreto e tendo obtido por parte da gerente autorização para os efetuar” (ponto IV).

g) Por outro lado, os saldos contabilísticos da conta Caixa já eram significativamente elevados no final dos exercícios anteriores a este, nomeadamente, nos exercícios de:

- **2021**, com o saldo final de **426.473,88 €** (desconsiderando o movimento a crédito no valor de 426.000,00€ a que se refere o Relatório);

- **2020**, com o saldo final de **279.605,48€**;

- **2019**, com o saldo final de **176.392,00€**;

- **2018**, com o saldo final de **186.657,45€**;

- **2017**, com o saldo final de **1.121,14€** (o saldo era de **131.121,14€** antes do lançamento de regularização no valor de 130.000,00€ efetuado em 31-12-2017 e constante do respectivo extrato contabilístico);

- **2016**, com o saldo final de **97.744,11€** (o saldo era de **121.047,19€** antes dos diversos lançamentos de regularização efetuados em 31-12-2016 e constantes do respectivo extrato contabilístico, designadamente: a crédito nos valores de 18.671,65€, 18.125,26€ e 26,58€ e a débito de 13.520,41€);

- **2015**, com o saldo final de 48.906,44€;

tudo como resulta dos respectivos extratos de conta-corrente que aqui se juntam como **Docs. 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11**.

h) Termos em que as divergências relativas aos saldos da conta 111- Caixa já se verificavam em exercícios anteriores, nos quais também já não existiam na sociedade os respectivos valores em numerário, uma vez que tais saldos não correspondiam à realidade e, por isso, eram contabilisticamente incorretos e sem qualquer fidedignidade.

i) Factos que, aliás, levaram o técnico de contas a proceder ao lançamento de regularização do saldo de caixa reportado a 31-1-2021, como já o tinha feito nos lançamentos de encerramento relativos aos anos de 2016 e de 2017.

- j) Na verdade, as divergências entre os saldos da conta Caixa e os meios financeiros disponíveis em numerário em cada momento podem decorrer de inúmeras vicissitudes e não têm que ser, forçosamente, imputadas a despesas não documentadas como pretende a A.T.
- k) Aliás, a evolução dos saldos da conta Caixa de 2015 até 2021 mostra bem que essas incorreções já vêm dos exercícios anteriores a 2022 e, a terem ocorrido despesas não documentadas (o que não se concede) estas já se teriam verificado, em grande medida, nos exercícios passados, sendo que o histórico dos saldos em cada um dos exercícios anteriores indicia claramente que, tais despesas não documentadas (a terem ocorrido) corresponderiam, em cada um dos exercícios, apenas ao acréscimo do saldo da conta Caixa que se verifica em cada um dos anos.
- l) Ou seja, as despesas não documentadas no citado montante de 614.606,84€ não poderiam ter ocorrido no dia **16-12-2022** em que ocorreu o controlo de caixa pela inspeção e, por isso, não podem ser imputadas ao exercício de 2022 como pretende a Autoridade Tributária para neste exercício proceder à sua tributação autónoma.
- m) Aliás, como é fácil de compreender, os elevados saldos da conta Caixa em causa, no caso da aqui Autora (bem como na esmagadora maioria das situações em que existem na contabilidade dos sujeitos passivos de IRC) não correspondem, na realidade, a efetivas disponibilidades financeiras (designadamente, moeda em curso ou quaisquer outros valores equivalentes).
- n) Tal facto é, aliás, sobejamente conhecido da Administração Tributária, desde logo, porque a inspeção em causa destinava-se exatamente a verificar da efetiva existência física das disponibilidades financeiras evidenciadas na contabilidade (na conta Caixa) da aqui Autora.
- o) De resto, como é sabido, a caixa social (física) apenas contém movimentos de tesouraria de carácter residual e a conta 11- Caixa, de acordo com as normas

contabilísticas, faz parte da Classe 1 – meios Financeiros Líquidos, pelo que contém os elementos monetários tais como notas e moedas, pelo que os elementos do ativo a considerar nessa conta deverão ser apenas em dinheiro (notas e moedas curso legal, nacionais e estrangeiras) e cheques e vales postais (em moeda nacional e estrangeiras).

- p) Ora, a sociedade Autora é um empresa unipessoal de pequena dimensão que foi constituída em 08-04-2014 (vide Ponto III.1 do Relatório) e tem um diminuto volume de negócios que em 2022 se cifrou em 375.325,56€, com um lucro tributável de 88.135,17€, sendo que os resultados líquidos apurados nos exercícios anteriores foram de (vide ponto IV do Relatório):

2014: **12.484,57€**

2015: **8.414,75€**

2016: **66.293,25€**

2017: **57.498,20€**

2018: **31.565,76€**

2019: **80.699,61€**

2020: **93.026,83€**

2021: **80.549,49€** (vide declaração Mod. 22 que aqui se junta como **Doc. 12**).

- q) Ora, mesmo considerando os resultados acumulados dos vários exercícios anteriores a 2022 (no montante de 430.532,46€), é fácil de ver que a sociedade não teria meios financeiros disponíveis para efetuar despesas não documentadas no valor de 614.606,84€, ainda que se considerasse que tais despesas ocorreram ao longo de toda a vida da empresa.
- r) De resto, é certo que a esmagadora maioria dos resultados da empresa foi utilizada ao longo dos anos para aquisição de máquinas e equipamentos para construção civil com os quais a empresa realiza as obras na sua prestação de serviços que, em 2021, eram os que constam dos extratos das contas SNC 433

- Equipamento básico e 434 - Equipamento de transporte que aqui se juntam como **Doc. 13**.
- s) Termos em que, materialmente, é manifesta a impossibilidade da empresa aqui Autora dispor de liquidez disponível para ter realizado, ainda que ao longo dos vários anos da sua existência, despesas não documentadas no valor de 614.606,84€.
- t) Por outro lado, os saldos muito elevados na conta Caixa da aqui Autora ao longo dos anos são inverosímeis e não têm qualquer adesão à realidade, não sendo, por isso, fidedignos.
- u) Aliás, no caso da aqui Autora e como o técnico de contas de então declarou em sede de procedimento inspetivo (vide ponto IV e Anexo 5 do Relatório), os lançamentos contabilísticos por ele efetuados na conta Caixa destinavam-se a “acertar o saldo de caixa por aquele não ser real”.
- v) Na verdade, é inquestionável que elevados saldos da conta Caixa que se verificam e aumentam nos sucessivos exercícios da aqui Autora não correspondem a efetivas disponibilidades financeiras na sua posse e, por isso mesmo, o técnico de contas já havia procedido à regularização desses saldos em exercícios anteriores como se se deu conta supra.
- w) Mas isso não quer dizer que tais saldos que se verificam em cada um dos anos correspondem a despesas não documentadas susceptíveis de tributação autónoma e muito menos que corresponda a uma despesa não documentada no montante total do saldo de Caixa verificado à data de 16-12-2022 aquando da realização da contagem física da caixa.
- x) De facto, a existência desses elevados saldos da conta Caixa que não correspondem a efetivas disponibilidades financeiras do sujeito passivo, tratam-se essencialmente de erros ou irregularidades contabilísticas que decorrem, na maioria das vezes, de erro ou omissão de determinados lançamentos.

- y) Com efeito, a inexistência física na sociedade do numerário correspondente ao saldo contabilístico de Caixa pode justificar-se por inúmeras circunstâncias, designadamente, como acontece aqui, à errada contabilização da conta Caixa, designadamente à falta ou retardamento na contabilização de documentos ou a lançamentos indevidos nesta conta.
- z) Com efeito, o técnico de contas da altura, eventualmente para facilitação do seu trabalho, lançava a débito da conta Caixa todos os recibos emitidos pelo sujeito passivo, bem como as transferências bancárias e cheques recebidos (muitas vezes não saldados por contrapartida da conta Depósitos à Ordem), bem como não lançava a crédito todos os pagamentos efetuados, uma vez que uma grande maioria dos mesmos eram lançados apenas com suporte no e-fatura (faturas de fornecedores retiradas do Portal das Finanças), como resulta dos extratos da conta caixa aqui juntos como Docs. 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11.
- aa) Como é bom de ver, este tipo de erros, inexatidões ou omissões nos lançamentos contabilísticos da conta Caixa, se não forem escrupulosamente verificados ou se houver falha na veiculação da informação do sujeito passivo para o TOC e vice-versa, origina erros de contabilização que ao longo dos anos vão engrossando o saldo devedor da conta Caixa.
- bb) Na realidade, uma vez que tais valores inexistem em caixa em cada um dos exercícios em que os mesmos estão refletidos (gerando uma imparidade nesta conta), o TOC deveria ter tido o cuidado de, em cada um dos anos, ter reconciliado esta conta com a situação real das disponibilidades da empresa, regularizando as situações anómalas detectadas e que originaram o saldo de Caixa não existente.
- cc) Tal situação de erro contabilístico é agravada pelo facto dos Técnicos de Contas (tal como os sujeitos passivos) não darem a devida importância à conta Caixa por se tratar de uma conta de balanço que não afeta o resultado da atividade (e, conseqüentemente, não concorre para a formação do lucro

- tributável), sentimento que era reforçado pelo facto da Autoridade Tributária, até recentemente, também nunca ter questionado a existência de tais saldos elevados, contribuindo, assim, para uma percepção de desnecessidade de rigor no acerto contabilístico desta conta.
- dd) Assim, os saldos da conta caixa da Autora em cada um dos exercícios e, designadamente, no ano de 2022, não são fidedignos, pelo que a simples existência de um saldo devedor de Caixa não permite, por si só e sem mais, concluir que tais disponibilidades existiam na sociedade e que tenham sido utilizadas para despesas não documentadas.
- ee) Ora, no caso da aqui Autora, o saldo da conta Caixa já não tinha efetiva correspondência com disponibilidades financeiras existentes em anos anteriores a 2022, sendo que tal “divergência” deve-se a erros, omissões e irregularidades na sua contabilidade.
- ff) Sendo certo, por isso, que tais saldos elevados da conta Caixa eram fictícios em todos esses exercícios, porquanto tais valores não existiam (nem nunca existiram) na caixa social.
- gg) É certo que a gerente da sociedade aqui Autora nunca teve consciência de tais factos e apenas com a inspeção tributária realizada ao ano de 2022 veio a ser confrontada com a existência do saldo de Caixa aqui em apreço e com a admissão pelo seu técnico de contas (que, entretanto, substituiu) da existência de erros no lançamento desta conta quando confrontado pela inspeção.
- hh) Por último, refira-se que a inspeção considerou, indevidamente, o valor de 157.402,80€ da conta SNC 21119999 Clientes gerais – consumidor final a acrescer ao saldo contabilístico da conta Caixa por entender que “à data da contagem física da caixa já tinha sido recebido”.
- ii) Com efeito, esta conta Clientes tinha um saldo de 163.527,80€, tendo a inspeção apenas considerado justificado (não recebido) o valor de 6.125,00€ como decorre do ponto IV do Relatório.

- jj) Contudo, quando a gerente da Autora foi confrontada com este saldo, limitou-se a apresentar as faturas que entendia que já não ia conseguir receber nesse valor de 6.125,00€, como decorre do seu email de 29-11-2023 constante do Anexo 7 em que diz: *“Conforme combinado, junto em anexo as faturas que já não vou receber; à data de 31 de Dezembro haviam muitos valores por receber que entretanto já foram pagas.”*
- kk) Da declaração da gerente, prestada em Novembro de 2023, decorre que em 31 de Dezembro de 2022 havia muitas faturas (de clientes) por receber que entretanto foram pagas no decurso de 2023.
- ll) Mas, assim sendo, tais faturas encontravam-se por receber em 31-12-2022 e, como tal, o respectivo saldo da conta Clientes não poderia ser imputado ao saldo da conta Caixa como fez a inspeção.
- mm) Na verdade, no email de Novembro de 2023 a gerente da Autora limitou-se a enviar as faturas no valor de 6.125,00€ que *“já não vou receber”*.
- nn) Ora a inspeção não fez qualquer diligência para apurar quais as faturas de clientes contantes da conta Clientes em causa que, à data da contagem de caixa a 16-12-2022, já se encontrariam pagas, o que se mostrava essencial para a descoberta da verdade material, de forma a poder acrescer esses recebimentos ao saldo contabilístico da conta Caixa a essa data, caso tais recebimentos não tivessem sido lançados na conta Bancos.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Para a boa decisão da causa dever-se-ão dar como assentes e provados os factos que motivaram as correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária, doravante SIT, e que deram origem à liquidação de IRC.

- b) Cumprindo destacar os que se seguem e aqui não deixaremos de evidenciar.
- c) A ora Requerente foi sujeita a ação inspetiva externa, de âmbito parcial, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), que teve início em 15.11.2023.
- d) Após ter sido alvo de contagem de caixa, o que sucedeu em 16/12/2022, ao abrigo de despacho emanado para o efeito (despacho n.º DI2022..., emitido em 30/11/2022) com extensão ao exercício de 2022.
- e) A finalidade subjacente ao procedimento de comprovação e verificação, designadamente o controlo declarativo para confirmação do cumprimento das obrigações fiscais do sujeito passivo em causa, radicou na desconformidade entre o saldo contado em caixa e o saldo contabilístico.
- f) Resultando do mesmo, correções em sede de IRC, na decorrência dos serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Faro não terem aceite o saldo divergente, objeto de contabilização registado, no montante de € 614.606,84.
- g) No que respeita ao IRC, detetaram aqueles serviços, em 16.12.2022, após procedimento de contagem da caixa, o valor de €0,00.
- h) Sendo questionada a gerente do sujeito passivo sobre a existência de outros valores de caixa localizados fora das instalações onde estava a decorrer o procedimento, a mesma respondeu negativamente.
- i) Após análise de elementos recolhidos junto da Requerente, os SIT verificaram que embora o saldo contabilístico da conta SNC 111 – Caixa fosse, em 16.12.2022, à hora da contagem, de €614,606,84, o valor efetivamente contado em caixa nessa data era de €0,00, existindo, nessa medida uma divergência de €614.606,84.
- j) Esta divergência traduz-se num valor de meios monetários que, naquela data e de acordo com a contabilidade, deveriam estar na posse da empresa e que efetivamente se verificou não estarem.

- k) Face às verificações supra descritas, e uma vez que o sujeito passivo não reconheceu as despesas como gasto na contabilidade e, assim, não influenciou o resultado líquido do período, os SIT apenas consideraram como despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma, conforme previsto no art. 88.º n.º 1 do CIRC, que determina que *“As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A”*.
- l) Nestes termos, e por aplicação do artigo 88.º n.º 1 do CIRC, apurou-se uma correção em sede de tributações autónomas de IRC no montante de €307.303,42 (€614,606,84x50%).
- m) Foram as correções ante descritas vertidas no projeto de relatório de inspeção tributária, pelo que, em 29.02.2024, disso se notificou o sujeito passivo através do ofício com o n.º 2022..., mais lhe dando conta de que querendo poderia exercer o direito de audição que lhe assistia, nos termos dos art.ºs 60.º da LGT e 60.º do RCPIT, tendo, para o efeito, sido notificado em 05.03.2024.
- n) Nesta decorrência, a ora Requerente veio requerer a prorrogação do prazo para exercer por escrito o direito de pronúncia supra referido, por período de 10 dias, atento o elevado valor do tributo corrigido e a complexidade da análise contabilística necessária à resposta a prestar em sede de direito de audição.
- o) Porém analisados os argumentos aduzidos, concluíram os SIT não ser de alterar o sentido da decisão, razão pela qual converteram o projeto de relatório em definitivo, disso notificando a Requerente através do ofício com o n.º 2022... de 02-12-2022.
- p) Inconformada, veio a Requerente, solicitar a anulação do ato de liquidação adicional de IRC, através da interposição do presente ppa.
- q) Alega em geral que não há fidedignidade da contabilidade da Requerente e da existência de facto tributário sujeito a tributação e como tal procedeu a avaliação direta para a conseqüente liquidação.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades, nem foram invocadas exceções.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A ora Requerente foi sujeita a ação inspetiva externa, de âmbito parcial, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), que teve início em 15.11.2023.
- b) Após ter sido alvo de contagem de caixa, o que sucedeu em 16/12/2022, ao abrigo de despacho emanado para o efeito (despacho n.º DI2022..., emitido em 30/11/2022) com extensão ao exercício de 2022.
- c) A finalidade subjacente ao procedimento de comprovação e verificação, designadamente o controlo declarativo para confirmação do cumprimento das obrigações fiscais do sujeito passivo em causa, radicou na desconformidade entre o saldo contado em caixa e o saldo contabilístico.

- d) Resultando do mesmo, correções em sede de IRC, na decorrência dos serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Faro não terem aceite o saldo divergente, objeto de contabilização registado, no montante de € 614.606,84.
- e) No que respeita ao IRC, detetaram aqueles serviços, em 16.12.2022, após procedimento de contagem da caixa, o valor de €0,00.
- f) Sendo questionada a gerente do sujeito passivo sobre a existência de outros valores de caixa localizados fora das instalações onde estava a decorrer o procedimento, a mesma respondeu negativamente.
- g) Após análise de elementos recolhidos junto da Requerente, os SIT verificaram que embora o saldo contabilístico da conta SNC 111 – Caixa fosse, em 16.12.2022, à hora da contagem, de €614,606,84, o valor efetivamente contado em caixa nessa data era de €0,00, existindo, nessa medida uma divergência de €614.606,84.
- h) Esta divergência traduz-se num valor de meios monetários que, naquela data e de acordo com a contabilidade, deveriam estar na posse da empresa e que efetivamente se verificou não estarem.
- i) Face às verificações supra descritas, e uma vez que o sujeito passivo não reconheceu as despesas como gasto na contabilidade e, assim, não influenciou o resultado líquido do período, os SIT apenas consideraram como despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma, conforme previsto no art. 88.º n.º 1 do CIRC, que determina que *“As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A”*.
- j) Nestes termos, e por aplicação do artigo 88.º n.º 1 do CIRC, apurou-se uma correção em sede de tributação autónoma de IRC no montante de €307.303,42 (€614,606,84x50%)

- k) Foram as correções ante descritas vertidas no projeto de relatório de inspeção tributária, pelo que, em 29.02.2024, disso se notificou o sujeito passivo através do ofício com o n.º 2022..., mais lhe dando conta de que querendo poderia exercer o direito de audição que lhe assistia, nos termos dos art.ºs 60.º da LGT e 60.º do RCPIT, tendo, para o efeito, sido notificado em 05.03.2024.
- l) Nesta decorrência, a ora Requerente veio exercer por escrito o direito de pronúncia supra referido, depois de ter requerido a prorrogação do prazo de que dispunha para o efeito, por período de 10 dias, atento o elevado valor do tributo corrigido e a complexidade da análise contabilística necessária à resposta a prestar em sede de direito de audição.
- m) Porém analisados os argumentos aduzidos, concluíram os SIT não ser de alterar o sentido da decisão, razão pela qual converteram o projeto de relatório em definitivo, disso notificando a Requerente através do ofício com o n.º 2022... de 02-12-2022.

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos

aos autos e a audiência realizada, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental, testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Está em causa no presente processo sobre se devem ser tidas como despesas não documentadas, sujeitas a tributação autónoma, as despesas que não se encontram refletidas na contabilidade do sujeito passivo, através de documento justificativo.

A Requerente defende-se com os seguintes argumentos, que tentou manter na audiência:

- a) Os elevados saldos da conta Caixa que se verificam e aumentam nos sucessivos exercícios da aqui Autora não correspondem a efetivas disponibilidades financeiras na sua posse e, por isso mesmo, o técnico de contas já havia procedido à regularização desses saldos em exercícios anteriores como se se deu conta supra.
- b) Mas isso não quer dizer que tais saldos que se verificam em cada um dos anos correspondem a despesas não documentadas susceptíveis de tributação autónoma e muito menos que corresponda a uma despesa não documentada no montante total do saldo de Caixa verificado à data de 16-12-2022 aquando da realização da contagem física da caixa.
- c) De facto, a existência desses elevados saldos da conta Caixa que não correspondem a efetivas disponibilidades financeiras do sujeito passivo, tratam-se essencialmente de erros ou irregularidades contabilísticas que decorrem, na maioria das vezes, de erro ou omissão de determinados lançamentos.
- d) Com efeito, a inexistência física na sociedade do numerário correspondente ao saldo contabilístico de Caixa pode justificar-se por inúmeras circunstâncias, designadamente, como acontece aqui, à errada contabilização da conta Caixa, designadamente à falta ou retardamento na contabilização de documentos ou a lançamentos indevidos nesta conta.
- e) Com efeito, o técnico de contas da altura, eventualmente para facilitação do seu trabalho, lançava a débito da conta Caixa todos os recibos emitidos pelo sujeito passivo, bem como as transferências bancárias e cheques recebidos (muitas vezes não saldados por contrapartida da conta Depósitos à Ordem), bem como não lançava a crédito todos os pagamentos efetuados, uma vez que uma grande maioria dos mesmos eram lançados apenas com suporte no e-fatura (faturas de fornecedores

retiradas do Portal das Finanças), como resulta dos extratos da conta caixa, juntos como Docs. 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11.

- f) Como é bom de ver, este tipo de erros, inexatidões ou omissões nos lançamentos contabilísticos da conta Caixa, se não forem escrupulosamente verificados ou se houver falha na veiculação da informação do sujeito passivo para o TOC e vice-versa, origina erros de contabilização que ao longo dos anos vão engrossando o saldo devedor da conta Caixa.
- g) Na realidade, uma vez que tais valores inexistem em caixa em cada um dos exercícios em que os mesmos estão refletidos (gerando uma imparidade nesta conta), o TOC deveria ter tido o cuidado de, em cada um dos anos, ter reconciliado esta conta com a situação real das disponibilidades da empresa, regularizando as situações anómalas detectadas e que originaram o saldo de Caixa não existente.
- h) Tal situação de erro contabilístico é agravada pelo facto dos Técnicos de Contas (tal como os sujeitos passivos) não darem a devida importância à conta Caixa por se tratar de uma conta de balanço que não afeta o resultado da atividade (e, conseqüentemente, não concorre para a formação do lucro tributável), sentimento que era reforçado pelo facto da Autoridade Tributária, até recentemente, também nunca ter questionado a existência de tais saldos elevados, contribuindo, assim, para uma percepção de desnecessidade de rigor no acerto contabilístico desta conta.
- i) Assim, os saldos da conta caixa da Autora em cada um dos exercícios e, designadamente, no ano de 2022, não são fidedignos, pelo que a simples existência de um saldo devedor de Caixa não permite, por si só e sem mais, concluir que tais disponibilidades existiam na sociedade e que tenham sido utilizadas para despesas não documentadas.

Veamos se tem razão.

Ora², como despesas não documentadas devem entender-se aquelas que não têm por base qualquer documento justificativo ou de suporte documental a nível contabilístico, e, como

² E seguindo de perto a argumentação do Acórdão proferido no processo 29/2020-T deste Centro, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=197&id=5182>.

tal, não especificam a sua natureza, origem ou finalidade (acórdão do TCA Sul de 7 de Fevereiro de 2012, Processo n.º 04690/11). Havendo de distinguir-se entre as despesas não documentadas e as despesas não devidamente documentadas, isto é, aquelas cujo suporte documental não obedece aos requisitos legalmente exigidos, embora permita identificar os beneficiários e a natureza da operação e que apenas acarretam a não dedutibilidade para efeitos fiscais.

Ainda segundo o acórdão do STA de 7 de julho de 2010 (Processo n.º 0204/10), “[a] apreciação da existência ou não da devida documentação e da confidencialidade da despesa é feita tendo por objeto o ato através do qual o sujeito passivo suporta o encargo ou a despesa que é susceptível de afetar o resultado líquido do exercício, para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC. Isto é, o encargo não estará devidamente documentado quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ele foi efetivamente suportado pelo sujeito passivo e a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se substância a despesa” (a despesa confidencial encontra-se integrada agora no conceito amplo de despesas não documentadas).

Revertendo ao caso concreto, o único argumento aduzido pela Requerente para questionar a qualificação das despesas em causa como não documentadas consiste em considerar que “os elevados saldos da conta Caixa que se verificam e aumentam nos sucessivos exercícios da aqui Autora não correspondem a efetivas disponibilidades financeiras na sua posse e, por isso mesmo, o técnico de contas já havia procedido à regularização desses saldos em exercícios anteriores”, cabendo à Autoridade Tributária o poder dever de diligenciar no sentido dessa identificação em aplicação do princípio do inquisitório e da verdade material, ainda que mediante o recurso ao levantamento do sigilo bancário.

Não pode deixar de reconhecer-se que a Administração Tributária está vinculada, ao nível do procedimento, a realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, nisso se traduzindo o princípio do inquisitório como meio instrumental da preparação de uma decisão justa e conforme à legalidade.

Um afloramento deste princípio surge no artigo 58.º da LGT, mas consta também do artigo 6.º do RCPITA onde se diz que “o procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adotar oficiosamente as iniciativas

adequadas a esse objetivo". Esse mesmo princípio tem como necessária decorrência que a Administração deva levar a efeito as diligências que entenda serem úteis no âmbito do procedimento sem se encontrar subordinada à iniciativa do contribuinte.

É, no entanto, patente que esse poder dever é meramente complementar relativamente às obrigações declarativas e contabilísticas do sujeito passivo, apenas se justificando a realização de diligências oficiosas quando os elementos instrutórios que tenham sido recolhidos a partir dos registos contabilísticos do sujeito passivo não permitam esclarecer certos aspectos da relação tributária e se torne necessário uma mais completa indagação.

Ora, como se deixou já entrever, a consideração dos gastos para efeitos fiscais é feita com base na contabilidade que deve refletir documentalmente as operações realizadas pelo sujeito passivo que tenham conexão com a atividade empresarial. É claro que não preenche essa exigência a mera alegação de que são elevados saldos de caixa que não correspondem à realidade (conforme foi repetidamente mencionado pela testemunha em sede de inquirição), visto que o contribuinte carece de registar contabilisticamente os gastos e ter devidamente organizados os documentos comprovativos das despesas que pretende que sejam consideradas para o apuramento do lucro tributável.

E não cabe à Autoridade Tributária realizar diligências oficiosas em vista a apurar o tipo de operações que estão subjacentes aos movimentos bancários e identificar os intervenientes nessas operações, visto que não é função da Administração suprir a omissão do cumprimento pelo contribuinte das suas obrigações contabilísticas.

E muito menos se compreende que a Autoridade Tributária devesse realizar essas diligências mediante o acesso à informação protegida pelo sigilo bancário quando é certo que o poder de aceder a informações ou documentos na posse de instituições bancárias apenas pode ocorrer nas situações especialmente previstas no artigo 63.º-B da LGT, e, designadamente, quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária ou da falta de veracidade do declarado ou de acréscimos de património não justificados, competência que se encontra sujeita a controlo jurisdicional e que nunca seria possível exercer para colmatar a não comprovação documental dos gastos declarados pelo contribuinte.

Haverá de concluir-se, face a todo o exposto, que estando em causa despesas que não têm por base qualquer documento justificativo ou de suporte documental de natureza

contabilística que permita especificar a sua natureza, origem ou finalidade, tais despesas devem ser tidas como não documentadas e, como tal, sujeitas a tributação autónoma à taxa de 50%, nos termos previstos no artigo 88.º, n.º 1, do Código de IRC.

Acrescente-se ainda que, como é entendimento jurisprudencial corrente, a fundamentação do ato tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, sendo que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu num certo sentido e não de forma diferente.

No caso, o Relatório de Inspeção Tributária explicita, com suficiência, as razões de facto e de direito que justificam as correções aritméticas realizadas.

E como ressalta do acórdão do TCA Sul de 26 de Junho de 2014 (Processo n.º 07148/13), nada obsta que os atos tributários resultantes de um procedimento inspetivo possam ter como referente o relatório elaborado, nesse âmbito, pelos serviços inspetivos.

Por estas razões é nosso entender que deve improceder o pedido arbitral na totalidade, com as legais consequências.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o presente pedido arbitral, com as legais consequências;
- b) Condenar a Requerente ao pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **317.885,42**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **5.508,00**, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de maio de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Gonçalo Cid Peixeiro)

(Nuno Pombo)