

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 752/2025-T

Tema: IRC – Tributações Autónomas; Despesas não Documentadas.

SUMÁRIO:

A tributação autónoma de uma despesa como não documentada não poderá prescindir da demonstração da efetiva ocorrência da mesma, num determinado exercício e num determinado montante.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Alexandra Coelho Martins, José Eduardo Mendonça da Silva Gonçalves e Susana Mercês de Carvalho, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído a 03.11.2025, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A... UNIPessoal, LDA.**, com o número de identificação de pessoa coletiva..., com sede no, ..., ..., ...-... .. (“**a Requerente**”), veio, em 27.08.2025, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“**AT**” ou “**Requerida**”), com vista à declaração de (1)

ilegalidade e anulação do ato tributário de liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2025..., de 10.04.2025, e respetivos juros compensatórios, referente ao exercício de 2023, com o valor a pagar de €121.726,05 (cento e vinte e um mil e setecentos e vinte seis euros e cinco cêntimos), da qual resultou uma Demonstração de Acerto de Contas, cujo montante a pagar ascende a €131.089,98 (cento e trinta e um mil e oitenta e nove euros e noventa e oito cêntimos); e (2) à restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

2. A Requerente juntou 21 (vinte e um) documentos, requereu a prestação de declarações de parte do seu gerente e arrolou duas testemunhas.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 29.08.2025 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

4. A Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do cargo no prazo aplicável.

5. A 14.10.2025 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

6. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído a 03.11.2025.

7. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral a 03.11.2025 foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

8. No dia 05.12.2025, a Requerida apresentou a sua resposta, na qual se defendeu por impugnação e juntou aos autos o PA.
9. Por despacho de 16.12.2025, o Tribunal Arbitral indicou a data para a realização da reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT.
10. Em 29.01.2026, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, na qual, depois de a Requerente ter prescindido da inquirição da testemunha B...: **(i)** foi ouvido o gerente da Requerente, C..., em sede de declarações de parte e o Senhor D..., na qualidade de assistente técnico, por não ter conhecimento dos factos; **(ii)** foram notificadas, Requerente e Requerida, para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 (quinze) dias; **(iii)** foram notificadas as partes para proceder ao envio das peças processuais em formato *Word*; **(iv)** foi designado o dia para a prolação da decisão; **(v)** foi notificada a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até ao termo do prazo concedido para apresentação das alegações escritas.
11. Em 04.02.2026 e 12.02.2026, a Requerente e a Requerida apresentaram, respetivamente, as suas alegações escritas finais, tendo aquela juntado o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente, em 03.02.2026.

I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES

12. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação adicional de IRC aqui em crise, invoca a Requerente, de entre o mais, o seguinte:

Da não fidedignidade da contabilidade da Autora

- a)** No exercício de 2023, a conta Caixa incorporava um conjunto de erros e inexatidões que já provinham do exercício anterior de 2022 e que vinham a inflacionar o saldo da conta Caixa.

- b)** O facto de a sociedade não dispor, num determinado momento, da totalidade das disponibilidades evidenciadas na conta Caixa não constitui, em si, um facto para a incidência real do imposto (IRC) em sede de tributação autónoma com base na presunção de que o valor da divergência do saldo da conta Caixa corresponde a despesas não documentadas.
- c)** Conforme resulta do Relatório de Inspeção Tributária, a liquidação da tributação autónoma em sede de IRC em apreço fundou-se na divergência entre o valor contabilizado pela aqui Autora na conta Caixa (com os significativos ajustamentos e correções realizados pela AT) e o valor em numerário na caixa social verificada na inspeção física realizada em 14-12-2023, tendo-se imputado a essa divergência a natureza de despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma à taxa de 50%, nos termos do n.º 1, do artigo 88º do Código do IRC, a ser tributado no ano de 2023.
- d)** A contabilidade da aqui Autora e, em especial, a conta Caixa, comporta, pelo menos nos anos de 2022 e 2023, um conjunto de erros e omissões que implicam que não se mostre capaz nem fidedigna para o apuramento do saldo contabilístico a 14-12-2023, como fez a AT, com vista a determinar a divergência entre este saldo e os valores físicos de caixa.
- e)** Tendo, a AT, partido do saldo inicial da conta Caixa de 2023 (e final de 2022) e, ainda que tenha feito inúmeras correções aos lançamentos de Caixa de 2023 alterando o saldo contabilístico final deste exercício de 21.262,00€ para 172 469,97€ em virtude de erros e omissões nos respetivos lançamentos e porque aqueles saldos não se mostravam fidedignos e tendo sido posta em causa a credibilidade dos registos contabilísticos pela própria inspeção, a AT laborou em erro sobre os pressupostos de facto e, conseqüentemente, em erro sobre os pressupostos de direito, pelo que a tributação aqui sindicada é ilegal e, como tal, deve ser anulada.

Da verdade material – o princípio do inquisitório

- f) O procedimento tributário rege-se pelo princípio do inquisitório e está vinculado à descoberta da verdade material, como claramente dispõe ao artigo 58º, da LGT.
- g) É inquestionável que a AT, tendo considerado como fidedigno o saldo inicial da conta Caixa (proveniente de 2022 e que era absolutamente inverosímil) em que assentou o apuramento do saldo de Caixa para 2023 sobre o qual incidiu a tributação aqui impugnada (ainda que tenha verificado e corrigido inúmeros erros verificados nos lançamentos em 2023) e não tendo indagado dos erros e omissões da contabilidade, designadamente, no que se refere à falta de reconciliação da conta Caixa com as contas de Depósitos à Ordem, de Clientes e de Fornecedores e não tendo, ainda, atendido à real situação tributária da Autora nos anos em causa, designadamente, o volume dos seus proveitos e gastos que não permitiam a libertação de liquidez para que pudessem ocorrer despesas não documentadas no montante aventado pela inspeção, como resulta dos seus balanços de demonstração de resultados para o exercício de 2023 e anteriores, resulta que a liquidação da tributação autónoma aqui sindicada assenta em premissas manifestamente erradas e divorciadas da realidade da situação tributária do sujeito passivo e da sua real capacidade contributiva, o que conduz, forçosamente, a um manifesto exagero na tributação resultante da liquidação em causa por erro nos seus pressupostos (na medida em está alicerçada numa base tributável incorreta).
- h) Esse deficit de instrução no procedimento de inspeção e que conduziu a que não se apurassem os reais factos relativos à atividade tributária da Autora, levou a AT a laborar em erro sobre os pressupostos de facto e, consequentemente, em erro sobre os pressupostos de direito, pelo que a tributação aqui sindicada é ilegal e, como tal, deve ser anulada.

Da inexistência do facto tributário sujeito a tributação autónoma

- i) Como parece ser pacífico na doutrina e jurisprudência, para haver lugar à tributação autónoma aqui em apreço, a AT teria que fazer a demonstração:
- a) da ocorrência de despesas não documentadas;

- b) num determinado montante; e
- c) num determinado exercício.
- j)** No caso aqui em apreço, é inquestionável que o saldo da conta Caixa que foi utilizado como base de incidência da tributação autónoma estava inquinado de erros contabilísticos, erros esses que já provinham de anos anteriores.
- k)** É inverosímil que, neste tipo de sociedade, exista, em 14-12-2023, disponibilidades em numerário naquele valor de cerca de 250.000,00€ e que, nesse mesmo ano de 2023 tivessem sido efetuadas despesas não documentadas no mesmo valor, ademais quando a sociedade não dispunha sequer de meios financeiros para as realizar.
- l)** A presunção em que assenta o raciocínio da AT não têm assento na lei, já que a diferença entre o saldo da caixa física e o registo contabilístico da conta Caixa não é, em si, uma despesa que depois se possa qualificar juridicamente como “despesas não documentadas”.
- m)** A ausência de valor na caixa física não é em si um facto tributário, pelo que a AT labora em erro de direito ao presumir que a diferença de caixa constitui uma despesa não documentada, ocorrida no ato da verificação física da caixa, sem que se apure a efetividade dessas despesas e momento em que as mesmas possam ter ocorrido.
- n)** Para que haja lugar à incidência da tributação autónoma é fundamental que estejamos perante uma efetiva despesa e, da análise do RIT, em concreto no que se refere aos factos aí evidenciados, essa demonstração não vem feita pela AT, sendo sobre esta a quem incumbia tal ónus de prova nos termos do artigo 74º, da LGT.
- o)** Dos elementos carreados para o RIT não é possível retirar a comprovação da efetiva saída de valores da esfera da sociedade, aqui Autora, nem tais operações estão contabilisticamente registadas e, as contas bancárias também não evidenciam saídas de valores não documentados com a respetiva fatura (nem a inspeção alega tal facto), faltando, assim, o pressuposto da ocorrência da despesa para que a AT pudesse sujeitar os valores em causa a tributações autónomas.

- p)** A própria AT reconhece que a contabilidade da Autora sofre de anomalias e irregularidades que lhe retiraram a presunção de verdade (e que possibilitaria, até, o recurso a métodos indiretos), pelo que, para efeitos da tributação autónoma aqui sindicada, a AT não podia atuar a coberto de uma presunção de veracidade da contabilidade e declarações da Autora que, aliás, é amplamente questionada no RIT. Ou seja, a AT não pode partir da errada presunção da veracidade e retidão da contabilidade do sujeito passivo (no que se refere, designadamente, ao saldo da conta Caixa) para extrapolar a ocorrência em 2023 de despesas não documentadas, já que tal presunção é manifestamente inaceitável.
- q)** Em suma, a inspeção veio a basear-se na presunção de que existia correspondência entre a contabilidade e a realidade física da “caixa social” até à data da inspeção, quando é manifesto que já existia um elevado saldo de Caixa transitado do exercício anterior de 2022 (que não era fidedigno) e, por isso, a não haver correspondência entre os valores monetários existentes e o saldo contabilístico da conta Caixa, esta divergência já se teria verificado nos exercícios anteriores. Na verdade, para além dos erros *supra* evidenciados na conta Caixa de 2022 e que estão espelhados no Relatório do ROC junto à presente petição, também a própria AT foi obrigada a fazer ajustamentos significativos para apurar o saldo da conta Caixa em 2023.
- r)** Termos em que, face ao que antes ficou dito e não sendo legítimo à AT lançar mão de tal “presunção”, a tributação autónoma do saldo de Caixa apurado pela AT, em 14-12-2023, encontra-se ferida de ilegalidade, por inexistência do facto tributário sujeito a tributação, com fundamento em erro nos pressupostos de facto e, consequentemente, de erro nos pressupostos de direito do ato tributário e, como tal, deve ser anulada.

Do ónus da prova

- s) Na tributação autónoma em análise, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, sendo necessário, antes de mais, demonstrar a efetiva ocorrência das despesas (não documentadas), ónus este que recai sobre a AT, nos termos do artigo 74º, da LGT, estando esta obrigada, no âmbito da fundamentação formal do ato de liquidação, a demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais (de facto e de direito) de que depende o direito à liquidação. Ou seja, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa e esgota-se no ato de realização de determinada despesa, carecendo esta de ser identificada.
- t) Reportando-nos ao caso em apreço, para efeitos de imputação da tributação autónoma não basta invocar a divergência relativa ao saldo da conta Caixa (que, aliás, como se disse, pode dever-se a uma multiplicidade de razões e, no caso concreto, à deficiente contabilização ou erros contabilísticos), pois é necessário demonstrar a efetiva existência de uma dada despesa em concreto e num determinado momento, ou seja, dum determinado exfluxo financeiro suportado pelo sujeito passivo com a conseqüente diminuição patrimonial.
- u) Com efeito, com vista à incidência da tributação autónoma, é fundamental que estejamos perante uma efetiva despesa, cabendo tal demonstração à AT, a quem incumbe tal ónus de prova, nos termos do artigo 74º, da LGT, ou seja, teria que evidenciar a comprovação da “despesa” para além, e, não obstante, a inexistência física do saldo contabilístico.
- v) Podemos afirmar que não foi feita qualquer prova pela AT, uma vez que esta se limitou a presumir que a inexistência do numerário na caixa social (em divergência com o saldo contabilístico da conta Caixa) correspondia a uma despesa (ou despesas) não documentada(s) ocorrida(s) à data da inspeção tributária realizada, ou seja, em 14-12-2023 e, por isso, tributável no exercício de 2023.
- w) Tal presunção não é legalmente admissível, desde logo, porque não tem qualquer suporte legal e, por outro lado, porque a divergência do saldo de Caixa pode dever-se a muitas outras circunstâncias que a justificam, nomeadamente, erros e omissões nos lançamentos contabilísticos que em nada se prendem com despesas não documentadas (ou, pelo menos, com despesas ocorridas no ano da inspeção).

- x) Neste sentido, e face às regras do ónus da prova, também não ficou demonstrado pela AT o momento em que terão ocorrido as alegadas despesas não documentadas no referido montante de 254.904,17€, não podendo o mesmo ser reportado à data em que foi feita a inspeção para controlo do saldo de Caixa, em 14-12-2023.
- y) Termos em que a AT interpretou de forma errada as regras que disciplinam o ónus da prova, ao impor à aqui Autora que ilida a presunção de que a diferença de saldo de caixa constitui uma despesa não documentada, quando é sobre ela que, nos termos do referido artigo 74º, recai o ónus da prova relativo à demonstração ou comprovação dos factos tributários sujeitos à tributação autónoma, ou seja, dos valores e momentos da ocorrência das efetivas despesas não documentadas.

Da avaliação direta

- z) Como se disse e ficou demonstrado no próprio RIT, a contabilidade da Autora não era fidedigna, pelo que a AT sempre teria que lançar mão da avaliação indireta que é a adequada nestas situações.
- aa) A AT fez um conjunto de correções aos lançamentos da conta Caixa de 2023 e deduziu, ainda, os pagamentos que na contabilidade estavam lançados de forma agregada a 31-12-2023, quando na realidade os mesmos não terão sido efetivamente ocorridos nesta data.
- bb) As presunções em que assentou a tributação autónoma aqui em apreço apenas teria cabimento legal no âmbito do procedimento com recurso a avaliação indireta, nos termos do artigo 87º e seguintes da Lei Geral Tributária, de que a AT não lançou mão no caso em apreço.
- cc) Tendo a AT lançado mão da avaliação direta para aplicar a tributação nos termos do disposto no artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, é a ela que assiste o ónus de demonstrar os respetivos factos constitutivos incluindo a ocorrência de despesas não documentadas no exercício de 2023 e o respetivo montante.
- dd) Na verdade, as alegadas despesas não documentadas que foram sujeitas a tributação autónoma não constam da contabilidade da Autora (nem em qualquer outro tipo de

- registo ou evidência), pelo que, para além de não ter havido lugar ao apuramento direto do seu valor pela AT, também não foi determinado o momento da ocorrência das despesas (apenas foi presumido o seu valor global com base na divergência do saldo da conta Caixa).
- ee)** Para além do resto, não é legítimo presumir, como fez a AT, que as despesas ocorreram, no montante total da divergência, no próprio dia da contagem de caixa feita pela inspeção, em 14-12-2023, nem sequer presumir que tenham ocorrido no próprio exercício de 2023, máxime, quando o saldo final de 2022 é superior ao saldo apurado pela AT em 2023.
- ff)** Como é fácil de ver, as alegadas despesas não documentadas naquele valor de 254.904,17€ não foram, nem podiam ter sido, realizadas na data da realização do controlo de caixa feito pela inspeção tributária, em 2023, nem sequer se pode presumir que a sociedade dispunha das disponibilidades contabilizadas em 2023 pelo simples facto de se ter operado a mera transferência contabilística do saldo final da conta Caixa de 2022 para o respetivo saldo inicial de 2023. Ou seja, no caso concreto, não existiu a efetiva saída em 2023 de fundos da Caixa a favor de terceiros no valor de 254.904,17€ e, muito menos, num único exfluxo desse valor em 14-12-2023.
- gg)** A AT nem sequer invoca quaisquer factos concretos tendentes à demonstração de que as alegadas despesas não documentadas tenham ocorrido no ano de 2023 e, caso o tivessem, em que montantes e em que momentos, uma vez que poderiam igualmente ter ocorrido no exercício de 2022 em que o saldo da conta Caixa já era, inclusivamente, mais elevado do que o considerado em 2023.
- hh)** Na verdade, ao contrário do que presume a AT no Relatório da Inspeção Tributária e atendendo aos factos que acima se alegaram e, também, ao valor do saldo da conta Caixa de 2022 (e desconsiderando os ajustamentos que a inspeção operou no ano de 2023), a terem ocorrido despesas não documentadas (o que não se concede), as mesmas já teriam ocorrido no exercício anterior de 2022.
- ii)** Recorrendo a presunções como fez sobre uma base contabilística que não era fidedigna, a AT não poderia ter utilizado a avaliação direta, estando antes vinculada

à utilização do método de avaliação indireta que seria o adequado no caso concreto em apreço, pelo que a liquidação em apreço é ilegal e, como tal, deve ser anulada.

Dos princípios da periodização e especialização e do momento do facto tributário

- jj)** A aplicação da tributação autónoma em sede de IRC aqui em apreço está sujeita às normas próprias deste tributo, designadamente, no que respeita às regras relativas à especialização dos exercícios e periodização do lucro tributável, conforme decorre, para além do mais, dos artigos 8.º e 18.º do CIRC, já que tal tributação autónoma tem subjacente factos tributários instantâneos e de natureza financeira.
- kk)** Na tributação autónoma levada a cabo, cabia à AT o ónus de demonstrar os respetivos factos constitutivos, designadamente, a ocorrência de despesas não documentadas no exercício de 2023, designadamente, em 14-12-2023, no montante da divergência do saldo da conta Caixa, uma vez que tal divergência, por si só, para além de não demonstrar suficientemente a ocorrência dessas despesas, não atesta seguramente o momento em que as mesmas ocorreram e em que montante.
- ll)** Uma vez que tais despesas constituem factos tributários de natureza instantânea, é inquestionável que não é sequer possível à AT, para além de qualquer dúvida razoável, determinar que tais despesas ocorreram, na sua totalidade, no exercício de 2023 onde pretende imputar a tributação autónoma e, muito menos, considerá-las realizadas na data de 14-12-2023, como fez.
- mm)** De resto, seguindo o método meramente conclusivo da AT para presumir a ocorrência das alegadas despesas não documentadas no exercício de 2023, poder-se-ia proceder a igual conclusão para o exercício anterior de 2022, quanto ao respetivo saldo contabilístico da conta Caixa verificado nesse ano, porque a não existirem esses valores na “caixa social” como pretende a AT, tal facto já poderia perfeitamente ter ocorrido em anos anteriores.
- nn)** No caso concreto e embora o princípio da especialização dos exercícios se reporte especificamente à «periodização do lucro tributável», como decorre do artigo 18.º

do CIRC, a aplicação das tributações autónomas também tem de ser forçosamente efetuada relativamente ao período fiscal em que ocorreram.

- oo)** Termos em que, a pretender-se tributar de forma direta a divergência do saldo de Caixa no ano de 2023, apenas se poderia ter tributado como despesas não documentadas a diferença entre o saldo final de 2022 e o saldo apurado pela inspeção em 2023, sendo que tal diferença é negativa.
- pp)** Face ao que antecede, existe manifesto erro nos pressupostos de facto e de direito que ferem de legalidade a liquidação aqui sindicada que, por isso, deve ser anulada, designadamente, também atendendo ao disposto no n.º 1 do artigo 100º do CPPT, como adiante se evidenciará.

Da fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário

- qq)** No caso concreto e como antes se disse, não é possível extrair da contabilidade da aqui Autora (que, ademais, não é fidedigna) a efetiva ocorrência e/ou o momento em que as despesas presumidas ocorreram, pelo que, ao contrário do que fez a AT na sua avaliação direta, não se pode concluir, para lá de qualquer dúvida razoável, que foi no exercício de 2023 que ocorreram as despesas não documentadas no valor de 254.904,17€, que foram sujeita a tributação autónoma.
- rr)** Não obstante as despesas não documentadas se tratem de factos tributários de natureza instantânea e pese embora poder não ser exigível à AT o ónus de provar que a despesa não documentada ocorreu num determinado dia, sempre terá que demonstrar, para lá de qualquer dúvida razoável, a sua ocorrência num determinado montante dentro de um período temporal que corresponda ao exercício económico em que pretenda imputar a tributação autónoma.
- ss)** Para que se pudesse considerar que as despesas em causa ocorreram no exercício de 2023, face ao regime do ónus da prova, era necessário que a AT demonstrasse, pelo menos, que as disponibilidades em numerário, correspondentes ao saldo de Caixa, no montante de 254.904,17€, existiam na sociedade antes de 14-12-2023 (ou, no mínimo, no decurso de 2023) e estavam disponíveis para proceder a essas mesmas

- despesas não documentadas no exercício em causa, o que não é demonstrado, nem sequer alegado, pela AT.
- tt)** Com efeito, no exercício de 2023, apenas poderiam ter sido tributadas as despesas não documentadas ocorridas nesse exercício, já que da prova alegada e produzida pela AT não é possível concluir pela falta de meios financeiros correspondentes ao saldo contabilístico da conta caixa verificada em 14-12-2023 (nem sequer que essas disponibilidades existiam na sociedade em 2023) e que correspondam a despesas ocorridas nesse ano de 2023, havendo, antes pelo contrário, fortes indícios no sentido contrário, atento ao elevado saldo final da conta Caixa em 2022 (ainda que este não se mostre fidedigno).
- uu)** A pretender efetuar a tributação em 2023, a AT apenas poderia considerar o eventual valor do acréscimo do saldo da conta caixa ocorrido de 2022 para 2023, que no caso concreto não existe, pois, mais não fosse, estar-se-ia perante uma fundada dúvida quanto ao tempo e quantificação do facto tributário no que se refere ao valor do saldo daquela conta a Dezembro de 2023 que, por si só, justificaria a anulação da liquidação, por força do disposto no artigo 100º, nº 1 do CPPT.
- vv)** Para além de que, é manifesto que os elevados e inverosímeis saldos da conta Caixa ao longo de 2022 e 2023 denotam manifestos erros na contabilização desta conta, como se deixou demonstrado, o que lhe retiraram a presunção de verdade e fidedignidade, pelo que a AT não poderia fundar a tributação autónoma, como fez, na presunção de veracidade da contabilidade, o que concorre igualmente para a dúvida sobre o facto tributário, nos termos do citado artigo 100º, nº 1, do CPPT.

Da violação do princípio da tributação do rendimento real

- ww)** Em matéria fiscal, vigora o princípio da tributação do rendimento real, sendo que, embora no caso em apreço, se trate de tributação autónoma, esse princípio deva ser aplicado com as devidas adaptações.

xx) Com efeito, a tributação do rendimento real (entenda-se aqui por factos tributários reais) apenas pode ser afastada, em regra, mediante o recurso à avaliação indireta, nos termos em que a lei prevê a sua admissibilidade.

yy) Termos em que se verifica igualmente erro na aplicação do direito pela AT quando, no âmbito da avaliação direta, mas com recurso a presunções, viola o citado princípio fundamental da tributação, de acordo com o seu rendimento real, o qual não admite que se considere que determinado saldo contabilístico de caixa, quando seja fisicamente inexistente, constitua um facto tributário sujeito a incidência de IRC, através do regime das tributações autónomas.

13. Por sua vez, a AT contra-argumenta, em sede de resposta, com base nos seguintes fundamentos:

a) Começando pela expressão “despesas não documentadas” é de realçar que a mesma traduz uma conduta anómala e à margem da lei, tanto no plano contabilístico, como perante os normativos do CIRC, por revelar um desrespeito frontal do requisito previsto na alínea b), do n.º 2, do artigo 17.º, segundo o qual a contabilidade deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo, e das exigências contidas no artigo 123.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIRC que obrigam a que todos os lançamentos estejam: *“apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário...”* e que as *“... operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos...”*.

b) No caso dos autos, a par da ausência de documentação justificativa da saída dos meios monetários da esfera societária, verifica-se a sua não relevação contabilística, o que impede, de todo, o escrutínio da Requerida sobre o seu destino e momentos da sua concretização.

- c) Na falta de uma definição legal de “despesas não documentadas”, seja na alínea b), do n.º 1, do artigo 23.º-A, seja no n.º 1, do artigo 88.º, ambos do CIRC, a doutrina e a jurisprudência têm contribuído para consolidar a ideia de que o alcance da expressão utilizada nesses preceitos equivale ao significado que a linguagem comum atribui a “despesas” que mais não é do que “saídas de dinheiro”, *in casu*, do património social e sem prova documental.
- d) O artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, visa, sobretudo, o combate à evasão e fraude fiscais, penalizando práticas que, por terem conexão com a distribuição de proventos que não serão tributados na esfera dos beneficiários (embora devessem sê-lo), se traduzem num prejuízo inerente para a Fazenda Pública.
- e) Até porque, se a ausência do valor em caixa física, quando este deveria existir, sem qualquer documento de suporte, não é uma “despesa não documentada”, o que o será então?
- f) Inexistindo documentação justificativa da saída dos meios monetários da esfera societária, como poderia a Requerida apurar o momento em que as despesas ocorreram? Ou como é que as poderia identificar?
- g) Se a relevação contabilística das “despesas não documentadas” como “gastos” fosse um requisito para a tributação autónoma, então, o legislador teria visado beneficiar aqueles contribuintes – como a Requerente – que optam por não refletir na contabilidade todas as operações e acontecimentos relevantes da vida empresarial, situação que não se pode conceber ou conceder nem por mero exercício académico.
- h) Acresce que, *prima facie*, o princípio da presunção de veracidade e de boa fé dos elementos contabilísticos, consagrado no n.º 1, do artigo 75.º, da LGT, leva a criar a convicção nos utilizadores das demonstrações financeiras de que os valores monetários apresentados integram o património social.

- i) A Requerente afirma, reiteradamente, ao longo do seu articulado, que o saldo da conta Caixa já era significativamente elevado no final do anterior exercício (não obstante o ter declarado e aceite). No entanto, no âmbito do procedimento inspetivo nunca foi apresentada qualquer evidência dos alegados erros de lançamento na rúbrica Caixa no ano de 2022. Aliás, esses supostos “erros” não foram sequer arguidos devidamente em sede de direito de audição.
- j) A Requerente socorreu-se de afirmações vagas, fazendo menção a “erros”, “omissões” e “irregularidades”, sem que nunca os provasse. E, como é consabido, alegar não é provar.
- k) Nenhuma evidência foi apresentada sobre o grau de correspondência entre os saldos daquelas contas e os meios monetários existentes, no final de cada um dos períodos de tributação. Não foram apresentados documentos comprovativos de operações de controlo regular dos meios monetários existentes em Caixa – e.g., contagens físicas, Folhas de Caixa – ou de reconciliações de contas bancárias, suscetíveis de demonstrarem o montante real das disponibilidades financeiras no final de cada período. Reitere-se, não existem, ou não foram apresentados, documentos que possam justificar essa diferença, desconhecendo-se a natureza e o destino do montante em falta.
- l) Na realidade, este argumento em torno dos pretensos erros, omissões e irregularidades da contabilidade referente a 2022 roça o *venire contra factum proprium*, na medida em que, gozando esta da presunção de boa fé e não tendo sido colocada em causa pela Requerida (artigo 75.º/1 da LGT), vem agora a Requerente arguir a sua inexatidão com o objetivo de evitar a tributação referente a 2023.
- m) Em suma, na análise executada pelos serviços de inspeção às disponibilidades financeiras da Requerente, foi tido em conta o saldo inicial declarado no ano de 2023, no montante de €277.393,34. Repisando que o saldo final do ano anterior – 2022, foi

declarado e aceite pela Requerente, no âmbito do encerramento e certificação de contas, formalizado por assembleia geral sobre aprovação e prestação de contas e proposta de aplicação dos resultados do exercício.

- n)** Foi perante a ausência de documentação de suporte que atestasse a ausência do valor que efetivamente deveria existir, de acordo com a contagem física que havia sido realizada, que se concluiu pela existência de despesas não documentadas, já que não foi possível comprovar a sua efetiva existência ou justificação.
- o)** Efetivamente, da verificação realizada, constatou-se que eram efetuados diversos pagamentos e recebimentos através das rubricas de Caixa, que haviam sido executados através das contas bancárias, sem que houvesse uma adequada e regular reconciliação bancária com a referida conta. Nem sequer existia qualquer reconciliação com as datas efetivas dos recebimentos de clientes e dos pagamentos a fornecedores. Ou seja, eram retiradas disponibilidades financeiras da conta Caixa a fim de efetuar pagamentos de despesas e outras concernentes à atividade da Requerente, como pagamento de salários e pagamentos de obrigações bancárias, quando esses pagamentos estavam a ser realizados através de contas bancárias. O que resultou, implicitamente, numa diminuição do saldo dessa rubrica, ao longo do período analisado.
- p)** No que concerne às correções efetuadas pelos serviços de inspeção aos valores de €17.165,74 e €65.088,13, cumpre referir que esses valores estavam contabilizados a crédito da conta Caixa, com data de 31.12.2023, sendo o único documento de suporte o documento referenciado como “VER EXTRACT”, datado de 31.12.2023. Na falta de outro documento que atestasse estas despesas, procedeu-se ao ajustamento do valor, de modo a determinar o saldo da rubrica de Caixa a 31.12.2023.
- q)** Relativamente aos recebimentos de clientes, embora os documentos de suporte tenham sido contabilizados com data de 31.12.2023, os mesmos tinham datas

- compreendidas entre 04.12.2023 e 12.12.2023, existindo recibos emitidos aos clientes. Pelo que, esses valores que não constavam dos extratos bancários, teriam necessariamente de se encontrar em Caixa, relevando para o efetivo saldo final.
- r) Por outro lado, a Requerente faz recair sobre a AT o ónus de demonstrar os exfluxos de meios monetários e as correspondentes despesas, num quadro comportamental de sistemática ausência de documentação e de subtração aos registos contabilísticos da integralidade dos movimentos que envolvem a conta Caixa.
- s) Pois bem, à Requerida cabe o ónus da prova da existência de despesas não documentadas, sendo que a prova foi produzida com a evidência quer da divergência de valores apurada entre o saldo contabilístico de caixa e as quantias que efetivamente estavam na sua disponibilidade, quer na solicitação dos documentos justificativos. Mais não lhe pode ser legalmente exigido em matéria de prova, por força do n.º 1 do artigo 74.º, da LGT, porquanto, configuraria uma verdadeira *probatio diabolica*, por impossível de produzir na prática, dado que não lhe foi facultado qualquer documento com elementos relativos as datas, locais e natureza das operações subjacentes à saída dos meios financeiros em falta. Manifestamente, não pode recair sobre a Requerida o ónus de prova das saídas de meios monetários e das concretas despesas realizadas, justamente, aquilo que só a própria Requerente – que foi instada a explicar e a demonstrar a origem da divergência apurada no decurso do procedimento inspetivo – se encontraria em condições de provar, através, nomeadamente, da apresentação de mapas e documentos internos como as folhas de Caixa, por cuja elaboração é responsável o órgão de gestão, ou de documentos externos (faturas e recibos).
- t) Ou seja, impor à Requerida o ónus de provar aquilo que só a própria Requerente se encontraria em condições de provar, permitirá que qualquer sócio, de uma qualquer empresa, retire da esfera patrimonial desta última, o que quiser e quando mais lhe aprouver, sem que o apuramento do exfluxo de tais meios seja possível, bastando para

tanto não o documentar, impossibilitando o conseqüente crivo da administração fiscal e sujeição aos tributos devidos. Furtando-se, depois, à responsabilidade de provar o que quer que seja...

- u)** Quando, na verdade, cabe ao sujeito passivo o ónus de demonstrar que à regularização daquele saldo de caixa subjazem efetivas operações, aferindo-se sobre o destino, datas, locais e beneficiários dos meios financeiros não encontrados na esfera empresarial.
- v)** No caso, estamos perante uma presunção resultante de uma dedução lógica: se o valor da conta do SNC11 Caixa traduz o dinheiro (físico) em caixa, e se contando o dinheiro de caixa se vier a apurar um valor inferior ao saldo daquela conta, é porque foram pagos valores cuja justificação documental não se encontra na contabilidade.
- w)** Mais, cumpre clarificar que a avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta, tal como decorre do artigo 85.º, da LGT, usando-se, somente, quando não é possível quantificar a matéria tributável de forma exata e direta. O artigo 87.º, da LGT, enumera, de forma taxativa, as situações em que se pode aplicar o referido método, esclarecendo, no normativo seguinte (artigo 88.º), o que é a impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável.
- x)** É evidente que aquela disposição legal tem como propósito apurar o lucro tributável, não servindo para determinar se e quando foram feitas as despesas que não estão documentadas nem contabilizadas, fazendo incidir sobre elas a tributação autónoma. Neste sentido, os pressupostos de que depende a utilização do método da avaliação indireta, não se encontram de todo verificados, nem tampouco têm aplicação útil no referido contexto.
- y)** A quantificação daquelas despesas não teve por base meros indícios ou presunções próprias do procedimento da avaliação indireta, nos termos do artigo 87.º e seguintes,

- da LGT, porquanto, resultou do confronto direto entre o resultado da contagem física e os elementos disponibilizados/utilizados na análise e verificação dos registos contabilísticos.
- z)** Por outro lado, a periodização dos factos geradores das despesas não documentadas, não se pauta pelo princípio da especialização dos exercícios ou do acréscimo enunciado no n.º 1, do artigo 18.º, do CIRC, aplicável às componentes positivas e negativas do lucro tributável, desde logo, porque o desconhecimento das operações subjacentes impossibilita a aplicação dos critérios de imputação a cada período, previstos no mesmo artigo.
- aa)** Quando as “despesas não documentadas” são objeto de relevação contabilística, o critério de imputação do facto gerador a cada período de tributação rege-se, naturalmente, pelo critério de competência de caixa, ou seja, atende aos momentos em que se verifica o exfluxo financeiro (pagamento). Todavia, como no caso presente as saídas de dinheiro não foram registadas na contabilidade, o momento da verificação do facto gerador só ficou evidenciado na data da contagem física, conseqüentemente, só podia ser imputado ao exercício de 2023.
- bb)** Ou seja, é a constatação da falta de meios financeiros apurada pela contagem física que gera, por si mesma, o momento da ocorrência do facto tributário para efeitos do n.º 1, do artigo 88º, do CIRC.
- cc)** Por outro lado, refira-se, ainda, que a jurisprudência provinda do Tribunal Constitucional é absolutamente clara em afastar o cenário de violação dos princípios da tributação pelo rendimento real e da capacidade contributiva em sede de tributação autónoma.
- dd)** Por fim, e sobre a pretendida aplicação do artigo 100.º, do CPPT, reprimta-se o Acórdão de 18.05.2021, no processo 412/2020-T: “(...) *considerações expostas que*

existe fundamento material para a conclusão subjacente à liquidação impugnada, de que se está perante “despesas não documentadas”, para efeitos do artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, consubstanciadas por saída de meios financeiros da empresa sem documentos de suporte que permitam concluir pelo destino que lhes foi dado. Delas decorre, por um lado, não ter aqui aplicação, quanto à existência do facto tributário gerador da tributação autónoma, o preceituado no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, pois apenas é aplicável quando exista “fundada dúvida” e, neste caso, não se vislumbram razões que abalem a presunção de terem ocorrido despesas não documentadas a que conduzem as presunções referidas.”

ee) Em suma, ao partir do erróneo e enviesado entendimento da Requerente, esgotar-se-á o conceito de “despesas não documentadas” e, em bom rigor, deixará de funcionar o carácter anti abusivo e anti elisivo que subjaz ao mecanismo da tributação autónoma.

II. SANEAMENTO

14. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

15. As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

16. Não foram suscitadas exceções de que deva conhecer-se. O processo não enferma de nulidades. Inexiste, deste modo, quaisquer obstáculos à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

17. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente é uma sociedade de direito português, constituída em 23.02.2020, que se dedica essencialmente à montagem e assistência a equipamentos petrolíferos e de gás (Cfr. Relatório de Inspeção Tributária – “RIT” – e declarações de parte do gerente da Requerente).
- B.** A coberto da ordem de serviço n.º OI2024..., emitida pela Direção de Finanças de Faro, foi levada a cabo uma ação inspetiva de âmbito parcial externa para o exercício de 2023, que visou a confirmação do cumprimento das obrigações do sujeito passivo, em sede de IRC e de Retenções na Fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) (Cfr. RIT).
- C.** No dia 14.12.2023, foi realizado, no âmbito da aludida ação inspetiva, um procedimento de contagem dos valores de caixa detidos pelo sujeito passivo (Cfr. RIT).
- D.** Em resultado da contagem efetuada no local da sede do sujeito passivo, que corresponde ao estabelecimento onde é exercida a sua atividade, e na presença do seu sócio e gerente, apurou, a AT, que em caixa se encontrava apenas o montante de €80,32 (oitenta euros e trinta e dois cêntimos) (Cfr. RIT).
- E.** De modo a aferir o saldo contabilístico da Requerente no dia em que ocorreu a contagem dos valores de caixa – 14.12.2023 –, os Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”), procederam à verificação dos respetivos registos contabilísticos, com especial incidência nos movimentos relevados na rubrica “111-Caixa”, tendo concluído o seguinte:

No seguimento da análise executada às disponibilidades financeiras do sujeito passivo, nomeadamente à rubrica “#11 Caixa”, verificou-se um conjunto de divergências, tais como pagamentos efetuados concernente a despesas suportadas, registadas na conta caixa, quando, no entanto, tais valores foram pagos por intermédio das contas bancárias afetas à atividade (Anexo 3).

Aqui destacou o lançamento a crédito na conta caixa de uma fatura relativa à aquisição de equipamento no ano de 2022 a um operador intracomunitários, tendo sido recolhida a fatura e respetivos meios de pagamento (Anexo 4). Os pagamentos em causa foram efetuados por transferências bancárias, nomeadamente na data de 12/12/2022 (€ 26.408,82) através do banco Millennium BCP, e na data de 22/07/2022 (€ 11.317,80), através do banco Caixa Agrícola.

O pagamento dos ordenados, conforme pudemos verificar nos lançamentos efetuados na data de 31/05/2023, bem como regularizações do mesmo na data de 30/04/2023, foram creditados da rubrica de Caixa quando efetivamente os pagamentos foram executados por intermédio de transferências bancárias.

Foi contabilizado na rubrica de Caixa os montantes de € 39.210,58 (março) e € 23.159,64 (junho), suportado por documento interno, constando as designações “EMP BANCO” e “EMP”. Ora, estes movimentos contabilísticos foram registados como saídas da conta caixa e entrada nas contas # 25112, # 25119, # 25121, # 25122, # 25123, # 27115 e # 27118 (rubricas financiamentos obtidos e outras contas a pagar receber), e visaram acertar estas rubricas para com os compromissos financeiros conhecidos ao sujeito passivos e constantes na relação obtida junto do Banco de Portugal (anexo 5 – Resumo Responsabilidades mês de março).

De igual modo, nos registos da contabilidade do sujeito passivo, não é realizada regularmente a reconciliação das contas bancárias, sendo executados lançamentos de acerto pelos saldos finais e não por operações diárias, o que levou a incongruências. Sendo que o sujeito passivo procede à reconciliação bancária mensalmente, foi feita conferência ao valor a crédito da rubrica em caixa, contrapondo, por meses, ao valor das entradas nas respetivas contas bancárias, apurando-se divergências em todos os meses conforme se pode visualizar no Anexo 6.

Neste sentido, as incongruências apuradas fizeram com que tivessem de ser reconciliadas as contas de disponibilidades, tendo sido efetuados os movimentos retificativos na rubrica de Caixa constantes da tabela anexa (7).

(Cfr. RIT).

F. Mais concluíram os SIT que, no início do ano inspecionado (2023), constava da contabilidade da Requerente, mais concretamente na aludida rubrica (#11 caixa), o saldo inicial de €277.393,34 (duzentos e setenta e sete mil e trezentos e noventa e três euros e trinta e quatro centimos), que transitara do ano de 2022 (Cfr. RIT e Documento n.º 6 junto ao PPA).

G. Atendendo à análise acima efetuada, entenderam, os SIT, existir anomalias que justificam a realização das correções *infra*, com os seguintes fundamentos:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1 Despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma

Importa ter presente que apenas se conseguirá apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa se se registarem na contabilidade todos os seus movimentos. É o que decorre da alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º do Código do IRC e do próprio Sistema de Normalização Contabilística.

As demonstrações financeiras, nomeadamente o Balanço, compreendem a conta a que de seguida nos vamos referir, a conta "Caixa".

No âmbito das normas contabilísticas, naquela conta devem encontrar-se registados os meios financeiros líquidos, que inclui, quer o dinheiro e depósitos bancários, quer todos os ativos ou passivos financeiros mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados. O ponto de partida seria a quantificação do dinheiro "em mãos", isto é, em poder da empresa, naquilo que poderia ser o cofre. Note-se que "Caixa" é o título de conta que evidencia o numerário no espaço direto da empresa.

Ainda no âmbito conceptual, importa considerar os bens em "Caixa" formam uma espécie definida de elementos de natureza patrimonial, por isso mesmo, trata-se de bens materiais de natureza fungível. São representados por diversas naturezas de elementos ou meios patrimoniais específicos, tais como: dinheiro em poder da empresa ou entidade; dinheiro em trânsito; ordens de pagamento à vista; dinheiro representado por títulos que equivalem a moeda.

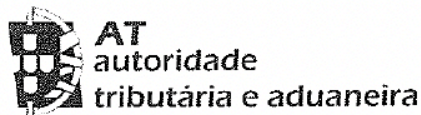
Na execução da contabilidade devem ser elaboradas folhas de caixa onde sejam registados os movimentos de entradas e saídas de valores do "Caixa".

Ainda com a execução da contabilidade, deve ser efetuada a comparação do saldo do "Caixa" com a sua composição efetiva.

Em relação ao valor apurado pelo sujeito passivo, concluiu-se que houve registos contabilísticos efetuados sem razão, pois os encargos suportados pelos bancos, estavam a ser registados na conta caixa, não sendo regularizados tais movimentos através das reconciliações bancárias praticadas, conforme mencionado anteriormente.

Neste sentido, da conciliação da rubrica "Caixa" efetuada no âmbito da presente ação apurou-se que o seu valor final do ano de 2023 corresponderia a € 172.469,97, evidenciando, pois, uma divergência para com o declarado na contabilidade.

Conhecido que, no âmbito do Despacho externo nº DI2023(), havia sido efetuada contagem física de caixa no dia 14 de dezembro de 2023, na sede do sujeito passivo, e verificado que este detinha o montante em caixa



Serviços de Inspeção Tributária

Direção de Finanças de Faro

DOC N.º 4
FLS 12

RELATÓRIO DE INSPEÇÃO

OI2024

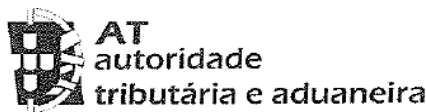
de € 80,32, procedeu-se à verificação dos registos contabilísticos referentes aos movimentos da conta SNC "11 - Caixa", de modo a apurar o efetivo saldo contabilístico no dia da contagem (2023/12/14).

Ora, para o apuramento houve a necessidade de desconsiderar os movimentos efetuados a partir do dia 14 de dezembro, conferindo-se, fisicamente, todos os documentos de suporte à contabilidade desse mês e verificadas as datas efetivas dos movimentos ou transações.

Após a análise dos elementos necessários, procedeu-se à ordenação dos respetivos movimentos, conforme se pode visualizar no quadro infra:

Data	Diário	Documento	Descritivo	Debito	Credito	Data Documento
31/12/2023	4	6	FACT. 156	€ 8,91		07/12/2023
31/12/2023	5	1	CX.P.		€ 63,03	14/12/2023
31/12/2023	5	2	CX.P.		€ 136,12	20/12/2023
31/12/2023	7	4	VER EXTRACT		€ 17 165,74	31/12/2023
31/12/2023	7	4	VER EXTRACT		€ 65 088,13	31/12/2023
31/12/2023	8	12	FACT. 80723		€ 61,50	21/12/2023
31/12/2023	12	1	CX.REC.	€ 5 000,00		04/12/2023
31/12/2023	12	2	CX.REC.	€ 686,48		05/12/2023
31/12/2023	12	3	CX.REC.	€ 196,80		05/12/2023
31/12/2023	12	4	CX.REC.	€ 557,67		05/12/2023
31/12/2023	12	5	CX.REC.	€ 249,87		05/12/2023
31/12/2023	12	6	CX.REC.	€ 936,44		05/12/2023
31/12/2023	12	7	CX.REC.	€ 847,97		05/12/2023
31/12/2023	12	8	CX.REC.	€ 107,01		05/12/2023
31/12/2023	12	9	CX.REC.	€ 228,62		05/12/2023
31/12/2023	12	10	CX.REC.	€ 10 466,00		05/12/2023
31/12/2023	12	11	CX.REC.	€ 1 077,48		05/12/2023
31/12/2023	12	12	CX.REC.	€ 312,42		05/12/2023
31/12/2023	12	13	CX.REC.	€ 885,60		05/12/2023

31/12/2023	12	14	CX.REC.	€ 185,36	05/12/2023
31/12/2023	12	15	CX.REC.	€ 39 011,36	05/12/2023
31/12/2023	12	16	CX.REC.	€ 884,37	05/12/2023
31/12/2023	12	17	CX.REC.	€ 2 106,08	05/12/2023
31/12/2023	12	18	CX.REC.	€ 541,82	05/12/2023
31/12/2023	12	19	CX.REC.	€ 157,75	05/12/2023
31/12/2023	12	20	CX.REC.	€ 68,88	05/12/2023
31/12/2023	12	21	CX.REC.	€ 208,61	05/12/2023
31/12/2023	12	22	CX.REC.	€ 166,05	05/12/2023
31/12/2023	12	23	CX.REC.	€ 127,08	05/12/2023
31/12/2023	12	24	CX.REC.	€ 2 055,34	05/12/2023
31/12/2023	12	25	CX.REC.	€ 2 922,41	05/12/2023
31/12/2023	12	26	CX.REC.	€ 509,22	05/12/2023
31/12/2023	12	27	CX.REC.	€ 521,40	05/12/2023
31/12/2023	12	28	CX.REC.	€ 380,41	07/12/2023
31/12/2023	20	1	REC24	€ 61,25	12/12/2023
31/12/2023	20	2	REC27	€ 438,87	05/12/2023
31/12/2023	20	3	REC248	€ 161,62	05/12/2023
31/12/2023	20	4	REC.13	€ 43,67	05/12/2023
31/12/2023	20	5	REC.26	€ 138,74	05/12/2023



Serviços de Inspeção Tributária

Direção de Finanças de Faro

FLO 1
RELATÓRIO DE INSPEÇÃO

OI2024

Após a análise dos elementos necessários, já tendo em conta o valor apurado e à ordenação dos respetivos movimentos, apurou-se o seguinte valor de caixa ao momento da contagem:

Apuramento do saldo de Caixa	
Valor apurado conta caixa em 31-12-2023 ⁽¹⁾	172 469,97 €
Pagamentos entre 14-12-2023 a 31-12-2023 ⁽²⁾	82 514,52 €
Recebimentos entre 14-12-2023 a 31-12-2023 ⁽³⁾	- €
Total (1+2-3)	254 984,49 €

De seguida compara-se o valor da contagem do saldo de caixa apurado, com o valor existente na contabilidade, tendo em conta ainda o montante apurado na contagem realizada na data de 14/12/2023, conclui-se o seguinte:

Valor de caixa apurado # 11 - Caixa (1)	Contagem em 14/12/2023 (2)	Diferença (3) = (1) - (2)
€ 254.984,49	€ 80,32	€ 254.904,17

Analisados os elementos que foram disponibilizados pelo sujeito passivo, nomeadamente os balancetes analíticos, extratos de contas e diários de lançamentos, SAFT da contabilidade e o SAFT da faturação, tem-se que o saldo contabilístico da conta SNC 11 – Caixa evidenciava, à data da contagem, um saldo de € 254.984,49, apurando-se uma diferença de € 254.904,17 entre a contagem física e o saldo contabilístico.

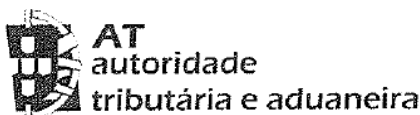
Uma vez que aquele valor não se encontra em caixa à data da contagem, conclui-se que houve saídas de fluxos financeiros no mesmo montante de € 254.904,17.

Deste modo, a falta de revelação contabilística de tal facto nunca poderia determinar um tratamento fiscal diferenciado, pelo que, quando esta conta 11 - Caixa evidencia montantes que efetivamente não existem, e não se encontra justificada a sua retirada, estamos perante despesas não documentadas.

Nos termos do n.º 1 do artigo 88.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) “...as despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º...”.

A tributação autónoma utiliza um mecanismo de tributação distinto da tributação geral do IRC, na medida em que não incide diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário. Isto é, não visa atingir um facto gerador de rendimento, antes, a realização de uma despesa.

Tendo em atenção ao exposto anteriormente, face aos elementos disponíveis não se apurou justificação para a saída/utilização do montante de € 254.904,17 da conta 11 - Caixa (SNC), não se provando o destino dado a tal verba.



Serviços de Inspeção Tributária

Direção de Finanças de Faro

DOG N.º 4
FLS 14

RELATÓRIO DE INSPEÇÃO

OI2024

Daí concluir-se que a diminuição dos referidos meios monetários foi efetuada através de despesas não documentadas, por não terem qualquer suporte documental a nível contabilístico, nem tão pouco se conseguir determinar a sua natureza, origem ou finalidade

Assim, como esta despesa não documentada não correspondeu, no ano de 2023, a gastos contabilizados, logo não se propõe a correção nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 23º-A do CIRC, não se efetuando a correção ao quadro 7 da declaração modelo 22.

Deste modo, atendendo ao preceituado nos normativos acima expostos, deverá à luz do n.º 1, do art.º 88º do CIRC, o montante de € 254.904,17, ser tributado autonomamente à taxa de 50%, apurando-se o imposto em falta do montante de € 127.452,09, conforme se pode visualizar abaixo.

Despesas Não Documentadas	Taxa	Valor Tributação Autónoma
€ 254.904,17	50%	€ 127.452,09

Não tendo sido inscrito na declaração de rendimentos modelo 22 do exercício de 2023, entregue pelo sujeito passivo em 13/05/2024, verifica-se uma infração ao artigo 88º do CIRC, propondo-se a correção descrita referida acima, referente a tributações autónomas de despesas não documentadas, no montante de € 127.452,09

(Cfr. RIT)

H. Foi partindo do saldo inicial do ano inspecionado (2023), no valor de €277.393,34, o qual transitara de 2022, que a AT efetuou significativas correções aos movimentos da conta de Caixa, com vista ao apuramento, quer do valor do seu saldo a 31.12.2023, que fixou em €172.469,97 (montante que resultou da conciliação por si realizada à rubrica “Caixa”), quer do montante de pagamentos feitos entre 14.12.2023 a 31.12.2023 – valores saídos de Caixa – na importância de €80.514,52), para, através da soma destes montantes (€172.469,97 + €80.514,52), indagar qual o saldo contabilístico da conta SNC 11 – Caixa, à data da contagem (14.12.2023), verificando, assim, uma diferença de €254.904,17 entre a contagem física (€80,32) e o saldo contabilístico (€254.984,49) (Cfr. RIT).

I. Na sequência das correções *supra* mencionadas, foi emitida, pela AT, o ato tributário de liquidação adicional do IRC n.º 2025..., de 10.04.2025, e respetivos juros compensatórios, referente ao exercício de 2023, com o valor a pagar de €121.726,05 (cento e vinte e um mil e setecentos e vinte seis euros e cinco cêntimos), da qual resultou uma Demonstração de Acerto de Contas, cujo montante a pagar ascende a €131.089,98 (cento e trinta e um mil e oitenta e nove euros e noventa e oito cêntimos) (Cfr. Documentos n.º s 1, 2 e 3 junto ao PPA).

J. A Requerente foi citada da instauração do processo de execução fiscal n.º ...2025..., para cobrança coerciva da dívida exequenda, no montante de €131.089,98 (cento e trinta e um mil e oitenta e nove euros e noventa e oito cêntimos), referente ao IRC, do exercício de 2023, acrescido de custas (€512,69) (Cfr. Documento n.º 21 junto ao PPA).

K. A Requerente procedeu, em 26.06.2025, ao pagamento de €131.602,67 (cento e trinta e um mil e seiscentos e dois euros e sessenta e sete cêntimos), que corresponde à soma do valor da dívida exequenda e das custas do processo de execução fiscal (€512,69) (Cfr. Documento n.º 21 junto ao PPA).

L. Por não se conformar com o ato tributário referido em I., a Requerente apresentou, em 27.08.2025, o presente PPA (Cfr. Sistema Informático do CAAD).

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

18. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não se considera provado:

A. Qual o destino que a Requerente deu às quantias em falta correspondentes ao saldo devedor da Conta 11-Caixa.

B. Que a existência do saldo de caixa referido se deva a erros ou irregularidades contabilísticas.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

19. Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

20. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

21. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir

do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

22. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

23. Na audiência que teve lugar no dia 29.01.2026, foi ouvido o Sr. C..., sócio e gerente da Requerente, em sede de declarações de parte, bem como o Sr. D... (Revisor Oficial de Contas), na qualidade de assistente técnico, uma vez que não havia presenciado os factos em discussão nos autos, tendo apenas efetuado uma análise à contabilidade da Requerente, respeitante, sobretudo, ao ano de 2022 (ano anterior ao inspecionado).

24. O Sr. C..., ao longo do seu depoimento, manifestou desconhecer o destino dado às quantias em falta correspondentes ao saldo devedor da Conta 11-Caixa, admitindo, até, que não tinha capacidade, nem conhecimentos técnicos que lhe permitissem compreender as contas, o balanço e/ou o balancete da Sociedade. O sócio e gerente da Requerente limitou-se a proferir expressões vagas e genéricas, tais como, não é possível existir um saldo de valor tão elevado, sem concretizar e provar em que medida é que tal não é viável, nada acrescentando ao já alegado, mas não provado, no PPA. O Sr. C..., também, não logrou demonstrar que a existência do saldo de caixa referido se deva a erros ou irregularidades contabilísticas, pois, não conseguiu precisar que erros e/ou irregularidades seriam essas e de que modo é que esses erros e/ou irregularidades contribuíram para o aludido saldo de caixa, acabando por imputar as alegadas anomalias da sua contabilidade ao seu Contabilista, tal como alegou em sede de petição inicial.

25. Por sua vez, o depoimento do Sr. D... (Revisor Oficial de Contas), em nada contribuiu para a comprovação de factos relevantes para a decisão da causa, assentando o mesmo em juízos explicativos (de conceitos de contabilidade) e especulativos quanto à factualidade em apreço nos presentes autos, que, na verdade, desconhece, por não a ter presenciado. O Sr. D... fez apenas uma análise à contabilidade da Requerente, respeitante, sobretudo, ao ano de 2022 (ano anterior ao inspecionado), e dessa análise técnica extraiu somente conclusões e suposições referentes ao ano de 2023, o que, não permite, como é evidente, provar qualquer facto alegado pela Requerente.

26. O tribunal Arbitral considerou os depoimentos sinceros, não encontrando motivo fundado para questionar a sua veracidade e, nesse sentido, não havendo mais nenhum elemento de prova junto aos autos que permita concluir o contrário, foram dados como não assentes os factos elencados nos pontos A. e B., dos factos não provados.

27. Por outro lado, o Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

28. Por fim, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

IV.1 DELIMITAÇÃO DAS QUESTÕES A APRECIAR

29. Considerando a factualidade exposta, bem como as pretensões e posições da Requerente e da Requerida constantes das suas peças processuais, cumpre ao Tribunal Arbitral apreciar duas questões essenciais, uma de natureza formal e outra de natureza material.

30. A primeira prende-se com a invocada violação do princípio do inquisitório previsto no artigo 58.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”) e a segunda respeita à anulabilidade da liquidação aqui em crise, por erro nos pressupostos de facto e de direito, estando em causa apurar se a divergência entre o saldo contabilístico da conta de caixa, a 14.12.2023, e o montante apurado na contagem física realizada aos valores monetários, nessa mesma data, não justificada documentalmente, pode ser qualificada como “despesa não documentada”, sujeita à tributação autónoma prevista no n.º 1, do artigo 88.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”).

IV.1.1 DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO INQUISITÓRIO

31. No caso em apreço, a Requerente imputa à liquidação impugnada o vício de violação do princípio do inquisitório, considerando que houve um *deficit* de instrução no procedimento de inspeção tributária, uma vez que, no seu entender, a Autoridade Tributária não indagou *“dos erros e omissões da contabilidade, no que se refere à falta de reconciliação da conta Caixa com as contas de Depósito à Ordem, de Clientes e de Fornecedores”*, nem atendeu *“à real situação tributária da Autora nos anos em causa”*

32. Diga-se, desde já, que tal argumentação não poderá proceder.

33. O artigo 58.º, da LGT enuncia o princípio do inquisitório, estipulando que *“a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”*, sendo este princípio concretizado no artigo 6.º, do Regime

Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”), que estabelece o princípio da verdade material no que em concreto respeita às ações de inspeção promovidas pelos Serviços de Inspeção Tributária, de tal forma que *“O procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adoptar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objectivo.”*

34. A respeito da articulação destes princípios, que visam um fim comum, referiu-se no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 07 de maio de 2013, proferido no âmbito do processo n.º 06418/13 que *“O procedimento tributário de inspeção visa, como não podia deixar de ser, como sucede em qualquer procedimento administrativo, a descoberta da verdade material. (...) Este princípio (...), consagrado no art.º 6, do R.C.P.I.T, impõe que a Administração Tributária, no âmbito do procedimento de inspeção, procure recolher os elementos probatórios que possibilitem mais tarde fundamentar o acto tributário que venha a ser praticado. Trata-se de investigar e apurar o concreto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação, recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades. Concluindo, o princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objectivo do procedimentos inspectivo – a descoberta da verdade material. Este princípio é uma concretização do examinado princípio do inquisitório (enunciado no art.º 58, da L.G.T., como princípio geral do procedimento tributário), sendo postulado pela natureza pública e indisponível da relação jurídico-tributária, assim abrangendo, por isso, os seus elementos de facto.”*

35. No entanto, tal como se afirmou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 27 de outubro de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 00957/09.6BEVIS, *“O dever de a administração tributária descobrir, por si própria, a verdade factual no âmbito do procedimento tributário, **não se sobrepõe ao ónus da prova dos factos que cabem aos contribuintes, nem exclui ou limita o dever de colaboração dos contribuintes para com a***

administração tributária, dentro do espírito da boa-fé, conforme resulta do artigo 59.º, da LGT.” (negrito e sublinhado nosso)

36. Ora, voltando ao caso dos autos, verifica-se que os SIT, no âmbito do procedimento de inspeção tributária, efetuaram as diligências essenciais e possíveis, tendo em vista a descoberta da verdade material, procurando, assim, reunir, os elementos probatórios necessários para sustentar a sua posição.

37. Conforme decorre do Relatório de Inspeção Tributária, a AT analisou os ficheiros SAFT (PT) da contabilidade, bem como o ficheiro SAFT (PT), extraído do software de faturação utilizado pela Requerente, e a documentação de suporte aos registos contabilísticos, tendo efetuado diversos cruzamentos com os elementos disponíveis pela AT.

38. Mais, no momento da contagem física, a AT consultou, presencialmente, o livro de atas, o balancete analítico mais recente e a contabilidade do sujeito passivo, verificando os respetivos registos.

39. Em bom rigor, a AT **consultou e analisou toda a documentação útil e relevante** para o apuramento dos movimentos da rubrica “111-Caixa”, **tendo, até, ao contrário do que alega a Requerente, efetuado a conciliação de tal rubrica**, para apurar o saldo contabilístico a 31.12.2023.

40. E, concluídas as diligências efetuadas pela AT para o apuramento dos movimentos da rubrica “111-Caixa” e apreciados todos os elementos daí resultantes, a verdade é que a Requerente **não apresentou quaisquer documentos** que demonstrassem, conforme afirma repetidamente no seu PPA, que a diferença entre o saldo em causa e a realidade dos meios financeiros existentes no património da empresa se deva a erros e omissões da contabilidade (relativamente ao ano inspecionado e aos anteriores), **nem exibiu a prova de qualquer esforço nesse sentido**, que justificasse outra atuação por parte da AT.

41. Situação diferente seria aquela em que a Requerente, manifestando uma postura pró-ativa e colaborante, realiza as diligências necessárias e não tendo êxito total nesse processo, solicita a colaboração da AT, o que não foi, manifestamente, o caso.

42. Dito isto, considera-se que a AT teve em consideração a real situação tributária da Requerente, realizando as diligências necessárias ao apuramento da verdade, pelo que não ocorreu qualquer vício procedimental, por violação do princípio do inquisitório.

IV.1.2 DO REGIME JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DAS DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS E DA SUA QUALIFICAÇÃO

43. Dispõe o artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, na redação da Lei n.º 2/2015, de 16 de janeiro, o seguinte: *“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.”*

44. O conceito de “despesas” utilizado no citado artigo, que não é definido neste Código e não coincide com o de “gastos”, consagrado no artigo 23.º, do mesmo diploma, deve ter o alcance que tem na linguagem comum, de saída de meios financeiros do património de uma empresa.

45. Conforme refere o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 27 de setembro de 2017, no processo n.º 0146/16: *“as tributações autónomas, inicialmente previstas como meio de combater a evasão e fraude fiscais, designadamente as despesas confidenciais e não documentadas, reportavam-se a encargos fiscalmente não dedutíveis; ulteriormente, na prossecução da obtenção de receita fiscal, o seu âmbito foi progressivamente alargado a despesas cuja justificação do ponto de vista empresarial se revela duvidosa e as despesas que podem configurar uma atribuição de rendimentos não tributados a terceiros, relativamente às quais a dedutibilidade só era admitida se acompanhada pela tributação autónoma. (...) “a ratio legis parece ser, não só a de obviar à erosão da base tributável e conseqüente redução*

da receita fiscal, mas também a de tributar (na esfera de quem os distribui) rendimentos que de outro modo não conseguiriam ser tributados na esfera jurídica dos seus beneficiários.”

46. É, assim, manifesta a finalidade anti elisiva da tributação autónoma das despesas não documentadas e a clara afirmação de que estas não têm de ser despesas que, em termos contabilísticos, afetam o resultado do exercício.

47. Neste sentido, e na linha do que foi dito, é de entender que as despesas não documentadas a que se refere o artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, se reconduzem a saídas de meios financeiros do património de uma empresa sem um documento de suporte que permita apurar o seu destino ou o seu beneficiário.

IV.1.3 DA EXISTÊNCIA DAS DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA

48. Importa salientar, desde logo, que embora se reconheça que a jurisprudência arbitral se divide, de forma relevante, sobre esta matéria, somos do entendimento de que a legal aplicação do artigo 88.º, n.º 1, do CIRC pressupõe a demonstração de: **(i)** ocorrência de despesas não documentadas; **(ii)** num determinado exercício e; **(iii)** num determinado montante.

49. Assim, pretendendo a AT aplicar a tributação invocando o previsto no citado artigo, é a ela que assiste o ónus de demonstrar os respetivos factos constitutivos, incluindo, o que para aqui releva, a ocorrência de despesas indocumentadas no exercício de 2023, e o respetivo montante.

50. É certo que, no caso dos autos, a Administração Tributária não logrou apurar a que se deve a divergência entre o valor que deveria existir na caixa física e o que existia, relativamente ao saldo da Conta 11-Caixa: *não se aferiu, nomeadamente, se se trata de*

pagamentos sem emissão de documentos efetuados a alguém, se foram lucros distribuídos ou adiantamento por conta de lucros efetuados ao sócio, se se trata de apropriações ou furtos ou, inclusivamente, se trata de erros ou irregularidades contabilísticas, designadamente, como afirma o Sujeito Passivo¹.

51. Contudo, em direito são admitidas presunções em matéria de prova, que permitem concluir, com fundamento num facto conhecido, pela existência de um facto desconhecido (artigo 349.º, do Código Civil).

52. E, *“à face da experiência comum, é de presumir que os meios financeiros que estão contabilizados na conta 11-Caixa (...) deviam estar no património da empresa, pois é essa a existência que justifica a contabilização. Por outro lado, se esses meios financeiros não foram encontrados, justifica-se, à face da experiência comum, a presunção de que saíram dele, pois esta é a explicação normal para meios financeiros que deviam estar num património deixarem de estar.”*²

53. Aduz a Requerente que a divergência entre o saldo em apreço e a realidade dos meios financeiros existentes no património da empresa se deve a erros, omissões e irregularidades contabilísticas (os quais já provinham, supostamente, de anos anteriores, designadamente, do ano de 2022); contudo, **não prova, em momento algum, o que alega.**

54. A Requerente não esboça a mínima prova sobre que erros (omissões e irregularidades) são esses e em que medida é que os mesmos contribuíram para aquela diferença (entre o saldo em causa e a realidade dos meios financeiros existentes no património da empresa).

55. Sendo sobre a Requerente que recai o ónus da prova dos alegados erros e irregularidades, por força do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, devendo tal falta de prova ser, naturalmente, valorada contra ela, no âmbito do presente processo.

¹ Voto de vencido de Jorge Lopes de Sousa, elaborado no Acórdão de 20.10.2020, no processo n.º 235/2020-T.

² Voto de vencido de Jorge Lopes de Sousa, elaborado no Acórdão de 20.10.2020, no processo n.º 235/2020-T.

56. Neste sentido, há fundamento factual para a conclusão subjacente à liquidação contestada de que se está perante “despesas não documentadas”, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 88.º, do CIRC, consubstanciadas por saídas de meios financeiros da empresa sem documento de suporte que permitam concluir que destino lhes foi dado,

57. não tendo aqui aplicação, ao contrário do que pretende a Requerente, o consagrado no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT – *“Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.”* –, porquanto, não se vislumbram motivos que abalem a presunção de terem ocorrido tais despesas.

58. Todavia, e **se por um lado**, se considera existir, nos autos, fundamento factual para aplicação da tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, nos termos acima explanados, **por outro**, julga-se não ser possível concluir, para lá de qualquer dúvida razoável que, naquele exercício de 2023, hajam ocorrido despesas correspondentes ao valor assumido pela AT como base para a liquidação de tributações autónomas, ora em crise.

59. Ou seja, não se poderá prescindir da demonstração, por parte da AT, da ocorrência das despesas, no montante considerado, dentro de um período temporal definido, que se situe dentro do exercício económico a que se reporta a liquidação operada.

IV.1.4 DA IMPUTAÇÃO TEMPORAL DAS DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS – PRINCÍPIO DA ESPECIALIZAÇÃO DE EXERCÍCIOS –, E DA SUA QUANTIFICAÇÃO

60. Reconhece o Tribunal Arbitral que no que respeita ao princípio da especialização dos exercícios nestas demandas, o entendimento da jurisprudência está, também, longe de ser uniforme.

61. Ainda assim, considera-se não ser de desviar o rumo argumentativo feito constar no voto de vencido de JORGE LOPES DE SOUSA, elaborado no Acórdão de 20.10.2020, no processo n.º 235/2020-T:

“(…) Antes de mais, há que esclarecer que, embora o princípio da especialização dos exercícios se reporte especificadamente à “periodização do lucro tributável”, como decorre do artigo 18.º do CIRC, a aplicação das tributações autónomas também tem de ser efetuada relativamente ao período fiscal em que ocorrem. Na verdade, por um lado, às tributações autónomas em sede de IRC aplicam-se todas as normas do CIRC que não sejam incompatíveis, pois elas incluem-se no IRC, como decorre do teor expresso da alínea a), do n.º 1, do artigo 23.º-A do CIRC. Assim, aplicam-se às tributações autónomas em IRC, por exemplo, as regras relativas à apresentação de declarações, autoliquidação, liquidação adicional e todas as outras que sejam necessárias para sua aplicação.

*Assim, também quanto às tributações autónomas previstas no CIRC vigora o **princípio da anualidade**, que se enuncia no artigo 8.º do CIRC, em que se estabelece que “o IRC, salvo o disposto no n.º 10, é **devida por cada período de tributação, que coincide com o ano civil, sem prejuízo das exceções previstas neste artigo**”.*

Por isso, as tributações autónomas em IRC são, tal como o imposto que incide sobre o lucro tributável, apuradas na declaração periódica anual, a que se referem os artigos 117.º, n.º 1, alínea b), e 120.º do CIRC, e a respetiva liquidação reporta-se a cada período fiscal. Não se tratará daquele princípio de especialização dos exercícios que, com atenuações derivadas do princípio da solidariedade dos exercícios, se aplica à determinação do lucro tributável, mas trata-se de uma regra que é aplicável generalizadamente em IRC, inclusivamente quanto às tributações autónomas.

*De resto o próprio artigo 88.º do CIRC, no seu n.º 14, (...), **revela expressamente a conexão das tributações autónomas com o período de tributação** do rendimento em que ocorrem os factos que lhes está subjacentes, ao estabelecer que “as taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem **prejuízo fiscal no período a que respeitem** quaisquer dos*

factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.”

62. Ora, voltando ao caso dos autos, a prova produzida não permite concluir que todas as despesas que estão subjacentes à falta de meios financeiros correspondentes ao saldo da Conta 11-Caixa tenham ocorrido neste ano de 2023.

63. É verdade que se apura um desfasamento entre o saldo da conta de 11-Caixa e a verificação física do mesmo; contudo, isto é tudo o que se apura no caso concreto.

64. Com efeito, os indícios que decorrem do facto de a conta de 11-Caixa já apresentar um saldo devedor elevado, pelo menos, desde 2022 (o saldo inicial no ano de 2023, no montante de €277.393,34, já havia transitado de 2022), **apontam no sentido de a falta de meios ter ocorrido antes do ano inspecionado – 2023** (em que o saldo inicial correspondia, repita-se, ao saldo do final do ano de 2022) –.

65. **E, foi partindo daquele saldo inicial do ano inspecionado (2023) – €277.393,34 –, o qual transitara de 2022, que a AT efetuou, no âmbito da ação inspetiva, significativas correções aos movimentos da conta de Caixa, para apurar o saldo contabilístico da conta SNC 11 – Caixa, à data da contagem (14.12.2023).**

66. Ou seja, a AT, para sustentar as correções por si efetuadas ao período de 2023, utiliza um saldo, cujo valor já provinha, **pelo menos**, do ano anterior (2022), o que reforça a ideia de que as despesas não documentadas terão ocorrido num período anterior a 2023.

67. Assim, quanto a esta quantificação do facto tributário, está-se, pelo menos, perante uma fundada dúvida, resultante da forte presunção que as despesas evidenciadas pelo saldo devedor da conta 11-Caixa ocorreram antes do exercício de 2023, **o que suporta a anulação da liquidação, nos termos do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.**

68. É, ainda, de salientar que **o facto tributário, que sustenta a tributação, é a existência de despesas**, e não, como pretende a AT, o momento em que se faz a contagem física da caixa.

69. Caso contrário, abria-se portas para a possibilidade de uma multiplicidade ilimitada de factos tributários, sempre que se efetuasse uma contagem e fosse descoberta uma ausência de valores na caixa física.

70. O que “*seria uma hipotética solução legislativa tão desacertada e desproporcionada, por razões que suponho serem óbvias, que tem de se presumir não ter sido legislativamente adotada, por força da presunção que impõe o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil de que o legislador consagrou as soluções mais acertadas. (...) Esta tese, para além de contrariar o texto do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, que identifica as despesas e não a contagem física da caixa como o facto tributário sujeito a tributação autónoma, é também incompatível com o n.º 14 do mesmo que impõe a conexão das despesas com determinado período de tributação. (...) Para além disso, esta tese, que prescinde do momento da realização das despesas para efeitos da sua tributação autónoma, é incompatível com o regime da caducidade do direito de liquidação, que, em sede de tributação autónomas de IRC, impõe a irrelevância fiscal de factos ocorridos em períodos fiscais há mais de quatro anos em relação àquele em que se emite a liquidação. E esta tese, ao permitir tributar com tributações autónomas despesas ocorridas em qualquer momento do passado, desde que a contagem se faça dentro do prazo de caducidade, é também incompatível com a proibição da retroatividade das leis fiscais (artigo 103.º, n.º 3, da CRP), pois, em última análise, permite, por essa via, tributar, inclusivamente, despesas realizadas antes da introdução no nosso sistema jurídico das tributações autónomas (há 20, 30 ou mais anos) e aplicar as taxas atuais a despesas que foram realizadas quando as taxas eram menores.*”³

³ Voto de vencido de Jorge Lopes de Sousa, elaborado no Acórdão de 20.10.2020, no processo n.º 235/2020-T.

71. Ou seja, reportando-nos ao caso em apreço, as mesmas despesas não documentadas que terão ocorrido antes de 2023 poderiam repetidamente ser tributadas, quer antes da data em que foi realizada a contagem, quer posteriormente, *ad eternum*, sempre que se efetuasse uma nova contagem e se detetasse uma falta de valores na caixa física.

72. Dito tudo isto, é inequívoco que a tributação autónoma de uma despesa como não documentada não poderá prescindir, repita-se, da efetiva ocorrência da mesma, num determinado valor e num determinado exercício.

73. Com efeito, no caso dos autos, a AT não reuniu, de facto, indícios consistentes do montante em concreto das despesas, nem do exercício a que, alegadamente, se reportam, não cumprindo o ónus que sobre ela recaia, nos termos previstos no artigo 74.º, da LGT.

74. De tudo o que vem dito, é cristalino que a liquidação aqui sindicada enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, ao imputar ao exercício de 2023 despesas não documentadas no valor de €254.904,17, vício este que justifica a anulação do presente ato tributário.

75. Fica, assim, prejudicado o conhecimento das restantes questões submetidas à apreciação deste Tribunal, ao abrigo da proibição da prática de atos no processo inúteis e desnecessários, prevista no artigo 130.º, do CPC, subsidiariamente aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

IV.2 DO DIREITO AO REEMBOLSO DO IMPOSTO PAGO E A JUROS INDEMNIZATÓRIOS

76. Peticiona, ainda, a Requerente que lhe seja reconhecido o direito ao reembolso do imposto indevidamente pago (acrescido do valor respeitante a custas, relativo ao processo de execução fiscal contra si instaurado) e a juros indemnizatórios.

77. Determina a 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 a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais 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”, o que inclui “o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário” (Cfr. n.º 5, do artigo 24.º, do RJAT).

78. De igual modo, o n.º 1, do artigo 100.º, da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário, por força do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT, estabelece que *“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”*.

79. O restabelecimento da situação, que existiria se o ato tributário objeto do pedido de pronúncia arbitral não enfermasse de ilegalidade, obriga, por um lado, à restituição do imposto pago indevidamente e, por outro lado, ao pagamento de juros indemnizatórios.

80. O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, cujo n.º 1 estabelece 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.”*

81. No caso em apreço, encontram-se preenchidos os pressupostos constantes do citado artigo (artigo 43.º, n.º 1, da LGT), uma vez que, no procedimento de inspeção tributária, a AT teve a oportunidade de proceder à análise e avaliação da matéria controvertida e podia ter efetuado o correto enquadramento jurídico-tributário dos factos. Não o tendo feito, os serviços

da AT cometeram um erro que lhes é imputável, do qual resultou a manutenção de um imposto por montante superior ao devido.

82. Face ao exposto, deverá proceder o pedido da Requerente, i.e., ser-lhe reconhecido o direito a juros indemnizatórios e condenar a AT ao reembolso do imposto indevidamente pago, nos termos dos artigos 43.º e 100.º, da LGT e artigo 61.º, do CPPT, não sendo o Tribunal Arbitral competente para se pronunciar e decidir sobre as custas peticionadas no âmbito de outro processo (de execução fiscal), devendo a Requerente, se, assim o entender, solicitar o reembolso em sede própria).

V. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) Declarar ilegal e anular o ato tributário de liquidação adicional de IRC n.º 2025..., de 10.04.2025, e respetivos juros compensatórios, referente ao exercício de 2023, com o valor a pagar de €121.726,05 (cento e vinte e um mil e setecentos e vinte seis euros e cinco cêntimos), do qual resultou uma Demonstração de Acerto de Contas, cujo montante a pagar ascende a €131.089,98 (cento e trinta e um mil e oitenta e nove euros e noventa e oito cêntimos);
- b) Condenar a AT a reembolsar aos Requerentes o montante de €131.089,98 (cento e trinta e um mil e oitenta e nove euros e noventa e oito cêntimos) e ao pagamento de juros indemnizatórios sobre esse valor, a contar da data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito (Cfr. artigo 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT).

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de **€121.726,05 (cento e vinte e um mil e setecentos e vinte seis euros e cinco cêntimos)**, nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos

Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€3.060,00 (três mil e sessenta euros)**, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 20 de abril de 2026

O Tribunal Arbitral Coletivo,

(Presidente)

Alexandra Coelho Martins

Com declaração de voto de vencido

(Árbitra Adjunta)

Susana Mercês de Carvalho

(Árbitro Adjunto)

José Eduardo Mendonça da Silva Gonçalves

Com declaração de voto

Declaração de voto

Embora concordando com o sentido da decisão, e a síntese expressa no respetivo Sumário, apresento as considerações e discordâncias abaixo.

Conforme referido na pág. 22 da Decisão, “De modo a aferir o saldo contabilístico da Requerente no dia em que ocorreu a contagem dos valores de caixa – 14.12.2023 –, os Serviços

de Inspeção Tributária (“SIT”), procederam à verificação dos respetivos registos contabilísticos, com especial incidência nos movimentos relevados na rubrica “111-Caixa”, tendo concluído o seguinte: (...) (Cfr. RIT)”, onde destaco (sublinhado nosso) o seguinte:

“... verificou-se um conjunto de divergências, tais como pagamentos efetuados concernente a despesas suportadas, registadas na conta caixa, quando, no entanto, tais valores foram pagos por intermédio das contas bancárias afetas à atividade.

Aqui destacou o lançamento a crédito na conta caixa de uma fatura relativa à aquisição de equipamento no ano de 2022 a um operador intracomunitários, tendo sido recolhida a fatura e respetivos meios de pagamento (...). Os pagamentos em causa foram efetuados por transferências bancárias, ...

..., nos registos da contabilidade do sujeito passivo, ..., sendo executados lançamentos de acerto pelos saldos finais e não por operações diárias, o que levou a incongruências. Sendo que o sujeito passivo procede à reconciliação bancária mensalmente, foi feita a conferência ao valor a crédito da rubrica de caixa, ... , apurando-se divergências ...

Neste sentido, as incongruências apuradas fizeram com que tivessem de ser reconciliadas as contas de disponibilidades, tendo sido efetuados os movimentos retificativos na rubrica de Caixa constantes da tabela anexa (7).”

Da referida “tabela anexa (7)”, constante das págs. 43 a 48 do processo administrativo remetido pela AT, apresenta-se os seguintes excertos:

Conta Caixa #11 - SALDO FINAL

DATA	DIÁRIO	DESCRIÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO	DIVERGÊNCIA	SALDO FINAL
2023/01/01	Saldo Inicial		€ 277 393,34	€ -		€ 277 393,34
2023/01/31	PRC.DIVERSOS	VER EXTRACT		€ 4 492,04		€ 272 901,30
2023/01/31	PRC.DIVERSOS	VER EXTRACT		€ 7 717,76		€ 265 183,54
2023/01/31	BN,PAG, COMP/DESP,	BN,PAG,		€ 190,16		€ 264 993,38
2023/01/31	PRC.DIVERSOS	VER EXTRACT		€ 20 937,73		€ 244 055,65
2023/01/31	COMPRAS E DESPESAS	CX,P,		€ 235,70		€ 243 819,95
2023/01/31	COMPRAS	PAG,		€ 26 408,20	←€ 26 408,20	€ 243 819,95
2023/01/31	COMPRAS	PAG,		€ 11 317,80	←€ 11 317,80	€ 243 819,95
2023/01/31	COMPRAS E DESPESAS	CX,P,		€ 304,05	←€ 304,05	€ 243 819,95
2023/01/31	COMPRAS E DESPESAS	CX,P,		€ 301,29	←€ 301,29	€ 243 819,95
2023/01/31	COMPRAS E DESPESAS	CX,P,		€ 102,18		€ 243 717,77
2023/02/28	PRC.DIVERSOS	REC,45	€ 323,24			€ 244 041,01
2023/02/28	CX,PAG, COMP./DESP,	CX,P,		€ 216,30	←€ 216,30	€ 244 041,01
2023/02/28	CX,PAG, COMP./DESP,	CX,P,		€ 580,28	←€ 580,28	€ 244 041,01
2023/02/28	CX,PAG, COMP./DESP,	CX,P,		€ 136,31		€ 243 904,70
2023/02/28	CX,PAG, COMP./DESP,	CX,P,		€ 103,15		€ 243 801,55
2023/02/28	PRC.DIVERSOS	VER EXTRACT		€ 500,09		€ 243 301,46
2023/02/28	PRC.DIVERSOS	VER EXTRACT		€ 13 453,65		€ 229 847,81
2023/02/28	PRC.DIVERSOS	VER EXTRACT	€ 2 560,75			€ 232 408,56
2023/02/28	PRC.DIVERSOS	VER EXTRACT	€ 12 056,80			€ 244 465,36
2023/02/28	PRC.DIVERSOS	FACT,271		€ 3 283,92	←€ 3 283,92	€ 244 465,36
2023/02/28	PRC.DIVERSOS	VER EXTRACT		€ 38 024,19		€ 206 441,17

...

2023/12/31	CX.REC.	CX.REC.	€ 166,05			€ 121 531,90
2023/12/31	CX.REC.	CX.REC.	€ 541,82			€ 122 073,72
2023/12/31	CX.REC.	CX.REC.	€ 185,36			€ 122 259,08
2023/12/31	CX.REC.	CX.REC.	€ 312,42			€ 122 571,50
2023/12/31	CX.REC.	CX.REC.	€ 39 011,38			€ 161 582,88
2023/12/31	CX.REC.	CX.REC.	€ 2 106,08			€ 163 688,94
2023/12/31	CX.REC.	CX.REC.	€ 884,37		-€ 7 896,68	€ 172 469,97

Assim, com efeito:

- 1) A AT, na conferência da conta 11-Caixa, identificou dois tipos de divergências: “pagamentos efetuados concernente a despesas suportadas, registadas na conta caixa, quando, no entanto, tais valores foram pagos por intermédio das contas bancárias afetas à atividade” e “lançamentos de acerto”, não tendo identificado qualquer despesa não documentada, e assim decorrendo as divergências das circunstâncias inerentes a uma prática contabilística desadequada “nos registos da contabilidade do sujeito passivo”.
- 2) Também, para “aferir o saldo contabilístico da Requerente no dia em que ocorreu a contagem dos valores de caixa – 14.12.2023”, a AT efetuou “a conferência ao valor a crédito da rubrica de caixa, ... , apurando-se divergências ... fizeram com ... efetuados os movimentos retificativos na rubrica de Caixa”.

A conferência dos valores a crédito da rubrica de caixa, como reduções do respetivo saldo, justifica-se para a eventual identificação de despesas não documentadas; mas, se o objetivo da AT era aferir o saldo (corrigido) da rubrica de caixa, na aplicação do princípio do inquisitório e na procura da verdade material compatível, não poderia a AT deixar também de efetuar a conferência dos valores a débito da rubrica de caixa, incluindo, considerando as circunstâncias supra expostas, do saldo inicial da rubrica de caixa (que decorre de lançamentos efetuados em anos anteriores), pelo que discordamos das considerações da Decisão quanto à aplicação do princípio do inquisitório, sem prejuízo das considerações relativas a dever de colaboração por parte do contribuinte.

Caniço, 20 de Abril de 2026

José Eduardo M. S. Gonçalves

Declaração de voto de vencido

Discordo do sentido da decisão, pois considero que a ação devia ser julgada improcedente, com a conseqüente validade da liquidação de IRC e juros inerentes, ao abrigo do disposto no artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC, por estarmos perante despesas não documentadas.

Com efeito:

- 1) O significado de despesas não documentadas, reconduz-se a saídas de meios financeiros do património empresarial, por movimentação da conta caixa ou de contas bancárias (onde esses meios financeiros estavam registados), desprovida de suporte documental.
- 2) Ficou assente a divergência de valores apurada entre o saldo de caixa e a quantia que efetivamente estava na disponibilidade da Requerente, pelo que forçosa será também a conclusão de que se verificou uma saída de valores monetários da Requerente (estava contabilizada em caixa uma importância que lá não se encontra).
- 3) A credibilidade da contabilidade não foi posta em causa, nem a Requerente demonstrou que a existência do saldo de caixa referido se tivesse ficado a dever a erros ou irregularidades contabilísticas, pelo que prevalece a presunção de veracidade estabelecida no artigo 75.º da LGT.
- 4) A Requerente também não logrou demonstrar no que foi despendido o saldo de caixa (qual o destino dado às quantias em falta) e em que data(s) tal dispêndio teria ocorrido, sendo ela quem teria condições para fazer tal prova, explicando o destino das verbas que contabilizou como estando em caixa.

- 5) Por outro lado, na sequência da jurisprudência relativa aos “cheques auto” consolidou-se o entendimento de que são consideradas não documentadas as despesas relativamente às quais não seja expressa a sua natureza, origem ou finalidade, o que se constata na situação vertente, sendo totalmente desconhecida.
- 6) O enquadramento desta situação como passível de configurar um caso de despesas não documentadas não resulta apenas da aplicação de uma norma de inversão do ónus da prova (presunção do artigo 75.º da LGT), mas da falta de preenchimento de um requisito legal por parte da Requerente e da não satisfação do ónus que sobre si impedia de demonstrar o destino e a finalidade das saídas de fundos verificadas.
- 7) Podem existir múltiplas explicações e justificações para a saída não documentada de fundos da sociedade. Todavia, na ausência de elementos de prova que possam indiciar a respetiva finalidade (dos dispêndios), a saída de fundos permanece na categoria de desembolso ou dispêndio não documentado, assente que está a divergência de valores entre o saldo de Caixa e as disponibilidades monetárias.
- 8) Não pode ser sobre a AT que recai o dever de descobrir e demonstrar os dispêndios realizados e a data em que o foram, numa exigência inatingível e impraticável, pois quem dispõe dos elementos passíveis dessa comprovação é unicamente a Requerente.
- 9) E o momento a que se deve reportar o dispêndio, na ausência de outros elementos, não pode deixar que ser aquele em relação ao qual foi identificada a divergência de caixa pela AT.
- 10) Em síntese, concluiria como na decisão do processo arbitral n.º 235/2020-T, relativo a uma situação similar: a ausência dos meios financeiros que a conta 11-Caixa evidencia, conjugada com a não contabilização de qualquer saída, configura, para os efeitos da lei, uma despesa não documentada (no mesmo sentido, v. as decisões dos processos arbitrais n.ºs 256/2018-T, 213/2020-T, 284/2020-T, 794/2020-T, 533/2020-T, 259/2021-T, 688/2024-T e 1194/2024-T).
- 11) Por fim, teria invertido a ordem de conhecimento dos vícios dado o disposto no artigo 124.º, n.º 2, alínea a) do CPPT, pois a ilegalidade material confere maior tutela do que os vícios procedimentais (violação do princípio do inquisitório), concordando, não obstante com a decisão do coletivo neste ponto.

Lisboa, 20 de abril de 2026

Alexandra Coelho Martins