

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 716/2025-T

Tema: IRC. Tributação autónoma. Despesas não documentadas. Divergências contabilísticas em contas de disponibilidades. Artigo 88.º, n.º 1 do CIRC.

SUMÁRIO:

- 1. A existência de divergências entre os saldos contabilísticos das contas de disponibilidades e os valores evidenciados em extratos bancários não permite, por si só, qualificar automaticamente tais divergências como despesas não documentadas, para efeitos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC.**
- 2. A tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 1 do CIRC pressupõe a existência de uma despesa efectiva, traduzida numa saída de meios financeiros do património do sujeito passivo, sem suporte documental bastante que permita identificar a respetiva natureza, finalidade ou beneficiário.**
- 3. Demonstrando-se que parte da divergência apurada pela AT resultava de erros, omissões e deficiências de registo contabilístico, designadamente movimentos internos entre contas bancárias, depósitos a prazo, pagamentos a fornecedores não refletidos e lançamentos transitórios, a liquidação adicional de IRC deve ser parcialmente anulada na parte em que assentou na qualificação global dessa divergência como despesas não documentadas.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Victor Calvete (Presidente), Maria Antónia Torres e João Santos Pinto (Relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1.

A..., LDA., doravante designada “**Requerente**”, NIPC..., com sede na Rua..., n.º ..., ...-... ..., veio, em 05/08/2025, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos nos 1 e 2 do artigo 10.º, ambos, 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 de Tribunal Arbitral Colectivo e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada “**Requerida**” ou “**AT**”), com vista à declaração de ilegalidade e anulação parcial da liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2019, na parte respeitante à tributação autónoma incidente sobre despesas qualificadas pela AT como despesas não documentadas, bem como da liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., na parte proporcional correspondente, e da demonstração de acerto de contas n.º 2023... . A Requerente pede ainda a anulação do despacho de 09/05/2025, proferido pelo Chefe de Divisão da Direção de Finanças do Porto, que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2024..., bem como a restituição da quantia que entende ter sido indevidamente paga.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Colectivo foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 07/08/2025.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes foram devidamente notificadas da designação dos árbitros, não tendo manifestado vontade de recusar a respetiva designação, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído em 14/10/2025.

Em suporte das suas pretensões, alega a Requerente, em síntese, que a correção impugnada teve origem em procedimento inspetivo realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022..., no âmbito do qual a AT concluiu pela existência de uma divergência nas contas de disponibilidades, qualificando-a como despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma, ao abrigo do artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC.

Concretamente, a Requerente sustenta que a sua contabilidade apresentava deficiências relevantes, designadamente falta de reconciliações bancárias e incorreto registo de movimentos de pagamentos a fornecedores e de resgates de aplicações, mas que tais deficiências contabilísticas não correspondem à realização de despesas não documentadas.

Alega ainda a Requerente que, no decurso do procedimento inspetivo, em sede de direito de audiência prévia, apresentou explicações e elementos documentais destinados a justificar as divergências apuradas pelos SIT, designadamente quanto a depósitos a prazo, contas transitórias, recebimentos e pagamentos não refletidos adequadamente na contabilidade, tendo posteriormente junto com o PPA “Relatório pericial de reprocessamento da contabilidade da empresa A... para o ano de 2019” relativo à reconstituição contabilística do exercício de 2019, datado de 01/12/2024, o qual, no seu entendimento, demonstra que os movimentos de entradas e saídas das contas bancárias respeitam a operações relacionadas com a sua atividade comercial e que a divergência detetada pela AT ficou justificada.

A Requerente conclui, assim, que a liquidação adicional de IRC deve ser anulada na parte impugnada, por erro na qualificação do facto tributário e por erro nos pressupostos de facto e de direito, devendo igualmente ser anulada, na parte correspondente, a liquidação de juros compensatórios.

Notificada para o efeito, a AT apresentou Resposta em 26/11/2025, tendo junto o processo administrativo no dia 11/12/2025.

Em 02/03/2026, foi proferido despacho arbitral relativo à prova testemunhal requerida pela Requerente, tendo-se assinalado a falta de indicação dos concretos pontos da matéria de facto a que a mesma respeitaria e da razão de ciência das testemunhas arroladas.

Em 16/03/2026, a Requerente apresentou requerimento indicando que pretendia a prestação de

declarações de parte pelo seu gerente e a inquirição das testemunhas arroladas relativamente aos factos alegados nos artigos 8.º, 9.º, 16.º a 23.º e 29.º do pedido de pronúncia arbitral.

Em 17/03/2026, foi proferido despacho arbitral designando o dia 16/04/2026, pelas 10h30, para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, destinada à prestação de declarações de parte e à inquirição das testemunhas arroladas, a realizar nas instalações do CAAD em Lisboa e no Porto, com possibilidade de participação por sistema Webex. No mesmo despacho, o prazo para prolação da decisão arbitral foi prorrogado por dois meses, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.

Em 20/03/2026 a AT apresentou requerimento informando os autos que pretendia participar na reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, via plataforma WEBEX.

A inquirição teve lugar no dia 16/04/2026, na delegação do Porto, na sede do CAAD e via CISCO WEBEX MEETINGS.

No final da inquirição o Tribunal notificou a Requerente e a Requerida para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias, bem como para juntarem aos autos a versão completa do direito de audição exercido pela Requerente no âmbito do procedimento administrativo.

A audiência foi gravada e dela foi lavrada acta junta aos autos.

Ambas as Partes apresentaram alegações escritas em 28/04/2026. A Requerente reiterou o posicionamento manifestado no PPA e juntou comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente. A Requerida reiterou igualmente o posicionamento manifestado na Resposta.

Na mesma data a Requerida veio ainda proceder à junção da totalidade do processo administrativo.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral Colectivo é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (cf. artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito.

III. QUESTÃO DECIDENDA

Face ao exposto, atendendo às posições assumidas pelas Partes e aos fundamentos por estas invocados, a questão principal a decidir consiste em saber se a divergência apurada pela AT entre os saldos contabilísticos das contas de disponibilidades e os valores evidenciados nos extratos bancários da Requerente podia ser qualificada, na sua totalidade, como despesa não documentada, sujeita a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, ou se, como sustenta a Requerente, tal divergência resultava, total ou parcialmente, de deficiências, omissões e inexatidões na organização da contabilidade, posteriormente objeto de reconstituição contabilística nos termos apresentados nos autos.

Consequentemente, importa decidir se a liquidação adicional de IRC impugnada, na parte respeitante à tributação autónoma, bem como a liquidação de juros compensatórios conexa, padecem de erro nos pressupostos de facto e de direito e, em caso afirmativo, determinar o alcance da respetiva anulação.

IV. DA MATÉRIA DE FACTO

FACTOS PROVADOS

1. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, sujeito passivo de IRC, com sede em território português, cfr. facto alegado pela Requerente e não contestado pela Requerida.
2. No período de tributação de 2019, a Requerente exercia a atividade de desenvolvimento e comércio de sistemas laser e respetivos consumíveis para a indústria, designadamente gravação, corte e soldadura, bem como para áreas ligadas à terapia e tratamento médico,

prestando ainda assistência técnica, cfr. facto alegado pela Requerida e não controvertido pela Requerente.

3. A Requerente utiliza, na preparação e apresentação das suas demonstrações financeiras, como referencial contabilístico as normas que integram o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), as quais contemplam as Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras, os Modelos de Demonstrações Financeiras, o Código de Contas e as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF), cfr. facto alegado pela Requerida e não controvertido pela Requerente.

4. A Requerente foi objecto de procedimento inspetivo externo, de âmbito geral, relativo ao período de tributação de 2019, realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022..., cfr. RIT constante do PA.

5. Na sequência do referido procedimento inspetivo, foram efetuadas diversas correções em sede de IRC, sendo objecto dos presentes autos apenas a correção efetuada em sede de tributação autónoma, ao abrigo do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, no montante de € 205.333,85, cfr. RIT constante do PA e facto alegado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

6. No RIT, os Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”), concluíram que a contabilidade da Requerente se encontrava deficientemente elaborada e que muitos dos movimentos bancários de recebimentos e pagamentos, efetuados por transferência bancária, não tinham reconhecimento contabilístico, cfr. RIT constante do PA.

7. No mesmo RIT, os SIT concluíram que eram criadas, na contabilidade da Requerente, “contas transitórias para futura análise”, nas quais eram lançados movimentos de acerto de saldo, sem a respetiva reconciliação bancária, cfr. RIT constante do PA.

8. Efetuada a reconciliação bancária pelos SIT, e considerados os pagamentos a fornecedores que estes entenderam comprovadamente não relevados na contabilidade, no montante de € 266.587,83, foi apurada uma divergência entre os saldos contabilísticos das contas de disponibilidades e os valores evidenciados nos extratos bancários da Requerente, cfr. RIT constante do PA.

9. A divergência apurada ascendeu ao montante de € 410.667,69, decomposto em divergências na conta 13, depósitos a prazo, no montante de € 230.280,52; movimentos na conta 142113, “Outras Empresas”, no montante de € 300.000,00; recebimentos em conta bancária

não contabilizados, no montante de € 146.975,00; e movimentos considerados justificados, relativos a pagamentos a fornecedores, no montante negativo de € 266.587,83, cfr. RIT constante do PA.

10. No decurso do procedimento inspetivo, em sede de direito de audição prévia, a Requerente apresentou explicações e elementos documentais destinados a justificar divergências identificadas pelos SIT, designadamente relativas a depósitos a prazo, contas transitórias, recebimentos e pagamentos não refletidos adequadamente na contabilidade, cfr. direito de audição prévia e RIT constantes do PA.

11. Os SIT entenderam que a falta de meios monetários líquidos no património da Requerente, em 31/12/2019, no montante de € 410.667,69, correspondia a despesas não documentadas, sujeitas a tributação autónoma à taxa de 50%, nos termos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, cfr. RIT constante do PA.

12. Em consequência, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2019, bem como a liquidação de juros compensatórios n.º 2023 ... e a demonstração de acerto de contas n.º 2023..., cfr. documentos constantes do PA.

13. A Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação adicional de IRC e a liquidação de juros compensatórios, na parte respeitante à tributação autónoma por despesas não documentadas, cfr. reclamação graciosa constante do PA.

14. Na reclamação graciosa, a Requerente sustentou, em síntese, que as divergências apuradas pela AT não correspondiam a despesas não documentadas, mas a erros, omissões e deficiências da sua contabilidade, designadamente relativos a depósitos a prazo, contas transitórias, recebimentos e pagamentos não refletidos adequadamente, cfr. reclamação graciosa constante do PA.

15. A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 09/05/2025, proferido pelo Chefe de Divisão da Direção de Finanças do Porto, cfr. decisão da reclamação graciosa constante do PA.

FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão, não ficou provado que os montantes de € 10.162,20, identificados como despesas não documentadas, e de € 57.463,19, identificados como despesas não

7.

devidamente documentadas, se encontrassem suportados por documentação bastante que permitisse afastar a sua qualificação como despesas não documentadas.

Inexistem outros factos não provados com relevância para a decisão da causa.

FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe antes o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada, nos termos do artigo 123.º, n.º 2 do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e recortados em função da sua relevância jurídica, tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de direito a decidir, designadamente a de saber se a divergência apurada pelos Serviços de Inspeção Tributária entre os saldos contabilísticos das contas de disponibilidades e os valores evidenciados nos extratos bancários consubstancia, total ou parcialmente, despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC.

A convicção do Tribunal fundou-se na análise crítica e conjugada da prova documental junta aos autos, em especial o PPA, o Documento n.º 1 junto com o PPA, correspondente ao relatório reconstituição contabilística da Requerente, o processo administrativo junto aos autos, o RIT, a reclamação graciosa, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a Resposta da Requerida, as alegações apresentadas pelas Partes, bem como na prova testemunhal e nas declarações de parte produzidas na reunião realizada em 16/04/2026.

Foram ouvidas as testemunhas B... e C..., tendo ainda sido prestadas declarações de parte pelo gerente da Requerente, D... .

A testemunha B..., contabilista certificada da Requerente desde 2023, depôs sobre o trabalho de reprocessamento da contabilidade de 2019, no qual participou diretamente. O seu depoimento incidiu, em particular, sobre a metodologia seguida na reconstrução dos

movimentos contabilísticos, sobre a conciliação bancária e sobre a identificação de movimentos que, segundo a Requerente, não corresponderiam a saídas definitivas de meios monetários, mas antes a erros ou omissões de registo contabilístico. O Tribunal valorou este depoimento como tecnicamente útil e relevante para compreender o trabalho efetuado, sem prejuízo de a testemunha ter intervindo directamente na elaboração da contabilidade reprocessada e, por isso, o seu depoimento ter sido ponderado em articulação com os documentos juntos aos autos.

Assumi particular relevância o depoimento da testemunha C..., Revisor Oficial de Contas da Requerente desde 2021. A sua intervenção revestiu especial importância por três ordens de razões. Em primeiro lugar, pela sua qualificação técnica como ROC, que lhe confere especial aptidão para apreciar matérias de contabilidade, reconciliação bancária, regularização de saldos e consistência das demonstrações financeiras. Em segundo lugar, porque a sua razão de ciência não assentou apenas num conhecimento indireto ou meramente formal dos autos, mas no acompanhamento técnico dado ao processo de reconstituição contabilística, ainda que sem ter sido o executor material direto de todos os lançamentos. Em terceiro lugar, porque o seu depoimento incidiu de forma detalhada, clara e tecnicamente sustentada sobre os movimentos financeiros em causa, com referência à documentação de suporte junta aos autos, permitindo ao Tribunal compreender, com maior rigor, que, no caso concreto, as divergências apuradas nas contas de disponibilidades não correspondiam necessariamente a uma efetiva saída de meios monetários do património da sociedade sem suporte documental.

O depoimento de tal testemunha foi prestada de forma clara, estruturada e tecnicamente consistente, tendo sido particularmente relevante na explicação das divergências relativas a depósitos a prazo e à conta transitória identificada no RIT. O mesmo esclareceu que determinados valores incluídos pela AT no apuramento da divergência correspondiam, segundo a análise efetuada, a movimentos entre contas da própria Requerente, designadamente transferências de depósitos a prazo para contas de depósitos à ordem, e não necessariamente a saídas definitivas de meios monetários para terceiros. Explicou ainda o racional contabilístico associado à conta transitória e à necessidade de reconstituir os movimentos a partir da conjugação entre contabilidade, extratos bancários e documentos de suporte.

A especial relevância atribuída a este depoimento não implicou a sua autonomização face à prova documental junta aos autos. Pelo contrário, o depoimento desta testemunha foi valorado como prova técnica explicativa e complementar da documentação disponível, permitindo enquadrar e interpretar os movimentos financeiros e contabilísticos aí reflectidos.

Por seu turno, as declarações de parte do gerente da Requerente, D..., foram valoradas sobretudo para efeitos de contextualização da situação contabilística da sociedade. O declarante explicou que, em 2019 e nos anos anteriores, a contabilidade era assegurada por gabinete externo no qual depositava confiança, tendo afirmado que apenas no decurso do procedimento inspetivo se apercebeu da existência de deficiências relevantes, designadamente valores registados em caixa que, segundo declarou, não correspondiam à realidade da empresa. Tais declarações foram consideradas plausíveis enquanto explicação do contexto organizativo e da reacção posterior da Requerente, tendo sido valoradas em conjugação com a demais prova documental junta aos autos e com os restantes depoimentos prestados em audiência.

Do RIT decorre que os Serviços de Inspeção Tributária partiram da contabilidade apresentada pela Requerente e dos extratos bancários disponíveis, tendo concluído pela existência de divergências nas contas de disponibilidades, designadamente nas contas de depósitos a prazo, em conta transitória e em recebimentos em conta bancária não contabilizados. O mesmo relatório evidencia ainda que, no decurso do procedimento inspetivo, foram considerados justificados determinados pagamentos a fornecedores que não se encontravam relevados na contabilidade da Requerente.

A Requerente não põe em causa que a contabilidade relativa ao exercício de 2019 apresentava deficiências relevantes. Pelo contrário, a sua posição assenta precisamente no reconhecimento de que existiam erros, omissões e inexatidões na contabilidade, designadamente falta de reconciliações bancárias, incorreto tractamento de depósitos a prazo, lançamentos transitórios e pagamentos ou recebimentos não reflectidos de forma adequada.

O que a Requerente controverte é a qualificação material da divergência apurada pela AT como despesas não documentadas. Para esse efeito, juntou com o PPA o Documento n.º 1, intitulado

“Relatório pericial de reprocessamento da contabilidade da empresa A... para o ano de 2019”, no qual se sustenta que, após a reconstituição contabilística, a conciliação bancária do exercício de 2019 ficou regularizada, subsistindo apenas valores expressamente identificados como despesas não documentadas, despesas não devidamente documentadas e gastos anteriormente não contabilizados.

O Tribunal considera que o referido relatório não tem, por si só, o valor de uma perícia judicial, nem dispensa a apreciação crítica dos respetivos pressupostos, anexos e conclusões. Todavia, também não deve ser desconsiderado. Trata-se de elemento documental relevante, elaborado por contabilista certificado, cuja valoração deve ser feita em conjugação com o PA, o RIT, os anexos ao direito de audição prévia, a prova testemunhal e as declarações de parte.

Sem prejuízo das objecções suscitadas pela Requerida quanto à suficiência integral do relatório de reprocessamento contabilístico, importa distinguir entre, por um lado, a prova de que a contabilidade originária da Requerente padecia de erros e omissões relevantes, facto que não é controvertido, e, por outro lado, a prova de que a totalidade da divergência apurada pelos Serviços de Inspeção Tributária se encontra justificada por movimentos documentados e relacionados com a atividade da Requerente.

A prova testemunhal produzida reforçou a convicção do Tribunal quanto à existência de erros contabilísticos relevantes e quanto à plausibilidade técnica de parte das explicações apresentadas pela Requerente, designadamente no que respeita a movimentos entre contas bancárias e a insuficiências de registo contabilístico. Porém, essa prova não permite, por si só, dispensar a análise documental dos movimentos concretamente controvertidos, nem demonstrar automaticamente que toda a divergência apurada pela AT se encontra integralmente justificada.

Assim, o Tribunal considerou provados os factos relativos à actividade da Requerente, ao procedimento inspectivo, à metodologia seguida pelos Serviços de Inspeção Tributária, à decomposição da divergência apurada, à qualificação efetuada pela AT, à emissão das liquidações impugnadas, à apresentação e indeferimento da reclamação graciosa, à existência do relatório de reprocessamento contabilístico e à tramitação processual subsequente.

Em face da prova documental e testemunhal produzida, o Tribunal considera demonstrado que a contabilidade originária da Requerente relativa ao exercício de 2019 padecia de deficiências relevantes e que parte das divergências apuradas pela AT se relacionava com erros, omissões e insuficiências de registo contabilístico. Considera-se igualmente demonstrado que a Requerente promoveu um trabalho posterior de reprocessamento contabilístico destinado a justificar tais divergências.

Já quanto à demonstração integral de que a totalidade da divergência de € 410.667,69 não correspondia a despesas não documentadas, a prova produzida não permite afastar, em absoluto, a subsistência de montantes sem suporte documental bastante. Com efeito, a suficiência probatória do relatório de reconstituição contabilística e dos documentos que o acompanham deve ser apreciada à luz do ónus da prova aplicável, da natureza da correção efectuada e da necessidade de identificação documental dos movimentos financeiros em causa.

Por essa razão, o Tribunal optou por fixar como provados os factos documentais e processuais essenciais, bem como o teor dos documentos e depoimentos relevantes, reservando para a apreciação de direito a qualificação jurídico-tributária da divergência apurada e a determinação das consequências legais da prova produzida.

Em face da análise crítica e conjugada dos elementos probatórios constantes dos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

V. MATÉRIA DE DIREITO

Antes de proceder à apreciação jurídica das questões controvertidas, importa sintetizar as posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados, na medida necessária à delimitação do objecto do litígio e à identificação dos fundamentos de facto e de direito em que assentam as pretensões deduzidas.

a) Posição das partes

Nos pontos infra resume-se a posição da **Requerente**.

1. A Requerente sustenta que a liquidação adicional de IRC impugnada, na parte relativa à tributação autónoma sobre despesas não documentadas, assenta em erro na qualificação do facto tributário e em erro nos pressupostos de facto e de direito.
2. Segundo a Requerente, a correção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária teve origem na identificação de uma divergência entre os saldos contabilísticos das contas de disponibilidades e os valores evidenciados nos extratos bancários, tendo a AT qualificado tal divergência como falta de meios monetários líquidos no património da sociedade e, conseqüentemente, como despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC.
3. A Requerente não nega que a sua contabilidade relativa ao exercício de 2019 apresentava deficiências relevantes, designadamente falta de reconciliações bancárias, movimentos de pagamentos a fornecedores não adequadamente registados, incorreto tractamento de depósitos a prazo e utilização de contas transitórias.
4. Todavia, entende que tais deficiências contabilísticas não permitem concluir, sem mais, pela existência de despesas não documentadas. No seu entendimento, a divergência apurada pela AT resultou de erros, omissões e inexatidões na organização e no processamento da contabilidade, e não de saídas de meios monetários do património da sociedade sem suporte documental ou sem beneficiário identificado.
5. A Requerente alega que, após o procedimento inspetivo, promoveu o reprocessamento da contabilidade relativa ao exercício de 2019, recorrendo a novo apoio técnico, tendo sido elaborado o documento intitulado “Relatório pericial de reprocessamento da contabilidade da empresa A... para o ano de 2019”, junto como Documento n.º 1 com o PPA.
6. De acordo com a Requerente, esse relatório demonstra que os movimentos de entradas e saídas das contas bancárias respeitavam a operações relacionadas com a sua atividade comercial, designadamente movimentos entre contas bancárias, depósitos a prazo, pagamentos a fornecedores, recebimentos e regularizações contabilísticas, não correspondendo, na sua globalidade, a despesas não documentadas.
7. A Requerente sustenta, em particular, que parte significativa da divergência apurada pela AT respeitava a depósitos a prazo ou aplicações financeiras que haviam sido

- constituídos, vencidos ou transferidos para contas de depósitos à ordem, não representando qualquer saída definitiva de meios monetários do património da empresa.
8. Quanto à conta transitória identificada no RIT, a Requerente entende que o lançamento contabilístico em causa resultou de um procedimento incorreto de regularização de saldos, num contexto de contabilidade deficientemente organizada, não podendo tal lançamento ser autonomamente qualificado como despesa não documentada.
 9. A Requerente alega ainda que a própria AT reconheceu, no procedimento inspetivo, a existência de pagamentos a fornecedores não contabilizados, tendo considerado justificado o montante de € 266.587,83, o que, no seu entender, confirma que as divergências detetadas decorriam de deficiências de registo contabilístico e não necessariamente de despesas ocultas ou não documentadas.
 10. Segundo a Requerente, o relatório de reprocessamento contabilístico permitiu identificar apenas € 10.162,20 como despesas não documentadas, € 57.463,19 como despesas não devidamente documentadas e € 171.556,31 como gastos anteriormente não contabilizados, o que afastaria a correção efetuada pela AT na extensão em que esta qualificou a totalidade da divergência de € 410.667,69 como despesa não documentada.
 11. A Requerente defende que deve distinguir-se entre despesas não documentadas e despesas não devidamente documentadas. No seu entendimento, apenas as primeiras se encontram sujeitas à tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, ao passo que as segundas poderão, quando muito, relevar para efeitos de dedutibilidade fiscal, mas não para efeitos de tributação autónoma como despesas não documentadas.
 12. Neste contexto, a Requerente sustenta que a AT não demonstrou a existência de efectivas saídas de meios monetários do património da sociedade sem suporte documental, nem identificou despesas concretas, beneficiários, datas ou operações que permitissem preencher o conceito de despesas não documentadas.
 13. A Requerente entende que a mera divergência entre saldos contabilísticos e extratos bancários não constitui, por si só, facto tributário subsumível ao artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, sendo necessário demonstrar a existência de despesas efectivamente realizadas e não documentadas.

14. A Requerente conclui, assim, que a liquidação adicional de IRC n.º 2023... deve ser anulada na parte correspondente à tributação autónoma sobre despesas não documentadas, bem como a liquidação de juros compensatórios e a demonstração de acerto de contas na parte proporcionalmente correspondente.
15. A Requerente peticiona ainda a anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, por entender que a AT deveria ter atendido aos esclarecimentos e elementos apresentados e reconhecido que não estavam preenchidos os pressupostos legais de aplicação do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC.
16. Em síntese, a Requerente entende que a correção impugnada assenta numa equiparação indevida entre irregularidade contabilística e despesa não documentada, devendo o pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente, com a consequente anulação parcial dos atos tributários impugnados e restituição das quantias indevidamente pagas.

A posição da **Requerida** pode resumir-se como segue:

1. A Requerida sustenta que a liquidação controvertida consubstancia uma correta aplicação do direito aos factos, devendo manter-se na ordem jurídica.
2. Segundo a Requerida, a correção impugnada resulta de procedimento inspetivo realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022..., no qual foram detetadas divergências entre os saldos contabilísticos das contas de disponibilidades e os valores evidenciados nos extratos bancários da Requerente.
3. A Requerida alega que a contabilidade da Requerente se encontrava deficientemente elaborada, apresentando omissões, erros e inexatidões, designadamente movimentos bancários de recebimentos e pagamentos não reconhecidos contabilisticamente e utilização de contas transitórias para futura análise, nas quais eram lançados movimentos de acerto de saldo sem reconciliação bancária.
4. A Requerida entende que tais omissões e inexatidões afastam a presunção de veracidade da contabilidade prevista no artigo 75.º, n.º 1 da LGT, por se verificar a situação prevista na alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo.
5. No entender da Requerida, após a reconciliação bancária efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária, e depois de considerados como justificados pagamentos a

15.

- fornecedores não relevados na contabilidade, no montante de € 266.587,83, subsistiu uma divergência de € 410.667,69 nas contas bancárias da Requerente.
6. A Requerida sustenta que a referida divergência corresponde a falta de meios monetários líquidos no património da Requerente em 31/12/2019, não justificada documentalmente.
 7. Segundo a Requerida, essa falta de meios monetários configura saída de meios financeiros do património da sociedade sem suporte documental que permita identificar a natureza das operações subjacentes, o destino dos fundos ou os respetivos beneficiários.
 8. A Requerida entende, por isso, que se encontram preenchidos os pressupostos de aplicação do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, nos termos do qual as despesas não documentadas são tributadas autonomamente à taxa de 50%.
 9. A Requerida sustenta que não cabe à AT provar as concretas despesas realizadas, as datas exactas das saídas ou os respetivos beneficiários quando a própria contabilidade da Requerente omite tais elementos, pois essa prova apenas estaria ao alcance do sujeito passivo, sobre quem impendem os deveres legais de contabilização e documentação.
 10. No entender da Requerida, perante a falta de registo contabilístico da saída de meios monetários, mas existindo a certeza de que essa saída ocorreu antes de 31/12/2019, deve o facto tributário ser reportado a essa data, sem depender da demonstração da data concreta em que as despesas foram realizadas, desde que não ocorra duplicação de tributação.
 11. A Requerida alega ainda que a Requerente teve oportunidade, durante o procedimento inspetivo e no exercício do direito de audição, de justificar as divergências detetadas e apresentar os documentos probatórios necessários, mas não o fez de forma bastante.
 12. Quanto ao relatório de reprocessamento contabilístico junto pela Requerente, a Requerida sustenta que, apesar de o mesmo se intitular “pericial”, não tem valor probatório de perícia, por não ter sido produzido no âmbito dos autos nem se encontrar acompanhado da totalidade dos documentos necessários à validação das suas conclusões.

13. Em particular, a Requerida alega que o relatório não está acompanhado da totalidade dos extratos de conta, documentos de suporte e demais elementos contabilísticos que permitiriam escrutinar o balancete resultante da contabilidade reprocessada.
14. A Requerida acrescenta que um balancete constitui um retrato sintético da situação patrimonial e financeira da sociedade em determinada data, tendo natureza conclusiva, pelo que não permite, sem os respetivos extratos de conta e documentos de suporte, validar os movimentos que conduziram aos saldos apresentados.
15. Segundo a Requerida, se a Requerente refez integralmente a sua contabilidade de 2019, deveria ter apresentado aos autos a contabilidade reprocessada na íntegra, incluindo extratos de conta, balancetes e documentos de suporte, de forma a permitir o contraditório e a apreciação pelo Tribunal.
16. A Requerida sustenta ainda que a reconstituição da escrita foi efetuada apenas no final de 2024, vários anos depois do encerramento e aprovação das contas de 2019 e depois da apresentação da reclamação graciosa, o que, no seu entender, reduz significativamente a sua força probatória.
17. A Requerida entende que a apresentação tardia de documentação e de uma contabilidade reprocessada suscita dúvidas quanto à sua autenticidade, contemporaneidade e aptidão para infirmar as conclusões extraídas em sede inspetiva com base na contabilidade aprovada, depositada e declarada pela própria Requerente.
18. A Requerida defende que a prova de que determinada despesa estava devidamente documentada deve constar da contabilidade do exercício respetivo, não bastando apresentar, anos depois, um relatório de reprocessamento contabilístico desacompanhado dos elementos documentais necessários.
19. Quanto à prova testemunhal e às declarações de parte, a Requerida sustenta que os depoimentos prestados não substituem a prova documental necessária para demonstrar a natureza, origem, finalidade e beneficiários dos movimentos financeiros em causa.
20. A Requerida salienta, em particular, que a testemunha B... participou no trabalho de reprocessamento contabilístico, pelo que o seu depoimento apenas corroboraria as conclusões do relatório que ajudou a elaborar, sem dispensar os documentos de suporte.

21. Relativamente à testemunha C..., Revisor Oficial de Contas, a Requerida sustenta que a sua razão de ciência decorre do apoio técnico prestado ao escritório de contabilidade responsável pelo reprocessamento, não substituindo a demonstração documental dos movimentos.
22. Quanto às declarações de parte do gerente da Requerente, a Requerida considera que foram genéricas e conclusivas, não sendo verosímil que o gerente de uma sociedade com a dimensão da Requerente assinasse balancetes e contas anuais sem se aperceber de valores significativos inscritos em caixa ou em contas de disponibilidades.
23. A Requerida sustenta ainda que, mesmo de acordo com o relatório apresentado pela Requerente, subsistem valores identificados como despesas não documentadas e despesas não devidamente documentadas, no montante de € 10.162,20 e € 57.463,19, respetivamente, relativamente aos quais, no seu entender, não foi feita prova bastante.
24. Subsidiariamente, caso o Tribunal não julgue o pedido totalmente improcedente, a Requerida defende que sempre deverão manter-se na ordem jurídica as correções que não resultem justificadas, designadamente quanto aos montantes de € 10.162,20 e € 57.463,19.
25. A Requerida invoca jurisprudência arbitral no sentido de que as despesas não documentadas previstas no artigo 88.º, n.º 1 do CIRC correspondem a saídas de meios financeiros do património da empresa sem documento de suporte que permita apurar o seu destino ou beneficiário.
26. Em síntese, a Requerida entende que a Requerente não logrou demonstrar que a divergência apurada pelos Serviços de Inspeção Tributária estivesse integralmente justificada por movimentos documentados e relacionados com a sua atividade, devendo o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, com manutenção dos atos tributários impugnados.

b) Análise

A questão central a decidir consiste em saber se a divergência apurada pelos Serviços de Inspeção Tributária entre os saldos contabilísticos das contas de disponibilidades e os valores evidenciados nos extratos bancários da Requerente consubstancia, na sua totalidade, uma

despesa não documentada sujeita a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, ou se, diversamente, tal divergência resulta, total ou parcialmente, de erros, omissões e inexatidões na organização da contabilidade da Requerente, posteriormente objeto de reconstituição contabilística nos termos apresentados nos autos.

Está, assim, em causa a delimitação entre uma irregularidade ou insuficiência contabilística, ainda que relevante, e a existência de uma despesa não documentada em sentido próprio, isto é, uma saída de meios financeiros do património da sociedade desacompanhada de suporte documental que permita identificar a respetiva natureza, finalidade ou beneficiário.

Nos termos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, as despesas não documentadas são tributadas autonomamente à taxa de 50%. A norma visa sancionar, através de tributação agravada, situações em que se verifica uma saída patrimonial sem documento de suporte que permita conhecer a razão económica da despesa, o seu destinatário ou a operação subjacente. Não basta, porém, a mera existência de incorreções contabilísticas ou de divergências entre saldos contabilísticos e saldos bancários. É necessário que dessas divergências resulte, com suficiente segurança, a existência de fluxos patrimoniais não documentados.

Por outro lado, nos termos do artigo 17.º, n.º 3 do CIRC, a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística aplicável e refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo. O artigo 123.º, n.º 2, alínea a) do CIRC impõe ainda que todos os lançamentos estejam apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de apresentação sempre que necessário. A violação destes deveres pode comprometer a fiabilidade da contabilidade e afastar a presunção de veracidade prevista no artigo 75.º, n.º 1 da LGT, nos termos da alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo.

Todavia, a perda da presunção de veracidade da contabilidade não transforma automaticamente toda e qualquer divergência contabilística em despesa não documentada. A consequência da falta de fiabilidade da contabilidade é permitir à AT questionar os dados declarados e efetuar as correções que se mostrem legalmente fundadas. Mas a aplicação do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC

continua a exigir que a correção respeite a despesas não documentadas, e não apenas a saldos contabilísticos incorretos, movimentos mal classificados ou omissões de registo.

A jurisprudência arbitral invocada pela Requerida (CAAD 412/2020-T, 486/2019-T, 29/2020-T e 1061/2024-T), segundo a qual as despesas não documentadas previstas no artigo 88.º, n.º 1 do CIRC se reconduzem a saídas de meios financeiros do património da empresa sem documento de suporte que permita apurar o seu destino ou beneficiário, merece concordância em abstrato. Com efeito, estando demonstrada uma saída patrimonial efectiva sem suporte documental bastante que permita identificar a respetiva natureza, finalidade ou beneficiário, encontram-se preenchidos os pressupostos de aplicação da tributação autónoma prevista naquela norma.

Também assiste razão à Requerida quando sustenta que, estando abalada a presunção de veracidade da contabilidade, nos termos do artigo 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT, recai sobre a Requerente o ónus de demonstrar que as divergências identificadas pelos SIT não correspondem a despesas não documentadas. Tal ónus não se satisfaz com afirmações genéricas sobre deficiências contabilísticas, nem com a mera apresentação de um balancete reconstituído desacompanhado dos elementos necessários à sua validação.

No caso dos autos, a AT apurou uma divergência global de € 410.667,69, a partir da conjugação de quatro componentes: divergências na conta 13, depósitos a prazo, no montante de € 230.280,52; movimentos na conta 142113, “Outras Empresas”, no montante de € 300.000,00; recebimentos em conta bancária não contabilizados, no montante de € 146.975,00; e movimentos considerados justificados, relativos a pagamentos a fornecedores, no montante negativo de € 266.587,83.

Foi sobre essa divergência global de € 410.667,69 que a AT fez incidir a tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, à taxa de 50%, originando a correção impugnada no montante de € 205.333,85. Por conseguinte, a procedência ou improcedência do pedido não depende da aceitação ou rejeição abstrata da possibilidade de tributação autónoma de despesas não documentadas, mas antes da aferição de saber se a base de € 410.667,69 podia, na sua

totalidade, ser qualificada como despesa não documentada. Se tal qualificação global não se mostrar legalmente fundada, a liquidação deve ser anulada na parte em que exceda o imposto que resulte apenas dos montantes que, dentro daquela base, devam efetivamente subsistir como despesas não documentadas.

A AT entendeu que essa divergência traduzia uma falta de meios monetários líquidos no património da Requerente em 31/12/2019 e que, não tendo sido documentalmente justificada, deveria ser qualificada como despesa não documentada. Para a Requerida, não seria exigível à AT a identificação das concretas datas, destinatários ou beneficiários das saídas, uma vez que a omissão de registo contabilístico seria imputável à Requerente e apenas esta estaria em condições de esclarecer o destino dos meios financeiros.

A Requerente, porém, não se limitou a negar a divergência. Reconheceu que a contabilidade de 2019 se encontrava deficientemente organizada, mas sustentou que tal deficiência não correspondia à realização de despesas não documentadas. A sua tese assenta na ideia de que a divergência apurada pela AT resultou de movimentos contabilísticos incorretos, omissões de registo, não atualização de saldos de depósitos a prazo, movimentos entre contas da própria sociedade e utilização indevida de contas transitórias.

É neste ponto que assumem especial relevância a prova documental constante dos autos, incluindo o processo administrativo, e a prova testemunhal produzida em audiência, que permitiram enquadrar tecnicamente a natureza de parte das divergências apuradas e distinguir entre insuficiências de registo contabilístico e efetivas saídas patrimoniais sem suporte documental.

Com efeito, resulta dos autos, nomeadamente em sede de direito de audição prévia, que a Requerente apresentou explicações e elementos documentais destinados a justificar divergências relativas à conta 13, depósitos a prazo, à conta 142113, “Outras Empresas”, aos recebimentos em conta bancária não contabilizados e aos pagamentos a fornecedores não refletidos adequadamente na contabilidade. Tais elementos não foram aceites pela AT como

suficientes para afastar a correção, mas revelam que a divergência em causa não era homogênea, antes resultando de realidades contabilísticas e financeiras distintas.

Em particular, quanto aos depósitos a prazo, a Requerente procurou demonstrar que uma parte substancial da divergência não correspondia a qualquer saída definitiva de meios monetários para terceiros, mas antes a movimentos entre contas da própria sociedade. A lógica explicativa apresentada assentou na reconstrução do percurso dos depósitos a prazo, desde a respetiva constituição até à sua liquidação ou transferência para contas de depósitos à ordem, com base em extratos bancários e documentos emitidos pelas instituições financeiras.

As explicações técnicas prestadas em audiência permitiram densificar esse racional. Foi esclarecido que, relativamente a determinados depósitos a prazo, a contabilidade mantinha saldos em aberto em contas de depósitos a prazo quando, de acordo com os extratos bancários, esses depósitos já haviam sido liquidados ou transferidos para contas de depósitos à ordem. Isto significa que a divergência entre a contabilidade e o extrato bancário não traduzia necessariamente uma saída de fundos da sociedade, mas antes a falta de registo contabilístico da passagem dos fundos de uma rubrica de disponibilidades para outra.

Esta distinção é juridicamente relevante. Uma transferência de valores de uma conta de depósito a prazo para uma conta de depósito à ordem da mesma sociedade não constitui despesa, nem representa uma saída patrimonial para terceiro. Poderá revelar um erro ou omissão contabilística, caso não tenha sido adequadamente registada, mas não preenche, por si só, o conceito de despesa não documentada previsto no artigo 88.º, n.º 1 do CIRC.

O mesmo raciocínio é aplicável à conta transitória identificada no RIT. O lançamento na conta 142113 terá sido efetuado com o objetivo de ajustar saldos contabilísticos aos extratos bancários, num contexto em que a contabilidade não refletia corretamente todos os pagamentos e movimentos ocorridos. A utilização de uma conta transitória para acerto de saldos, sem reconciliação adequada, evidencia uma deficiência da organização contabilística e fragiliza a fiabilidade da escrita. Mas a sua existência não equivale, sem mais, à realização de uma despesa não documentada. Para que tal qualificação seja possível, é necessário demonstrar que o

lançamento encobre ou corresponde a uma saída efetiva de meios financeiros do património da sociedade, sem suporte documental bastante.

Acresce que a própria AT, no procedimento inspetivo, reconheceu a existência de pagamentos a fornecedores não refletidos na contabilidade, tendo considerado justificado o montante de € 266.587,83. Este ponto é relevante porque demonstra que, perante a mesma contabilidade deficiente, a divergência não podia ser lida de modo uniforme como despesa não documentada. Parte dos movimentos que inicialmente contribuíam para a divergência veio a ser aceite pela AT como correspondendo a pagamentos reais a fornecedores, ainda que não adequadamente registados.

Ora, se a própria inspeção admitiu que parte da divergência resultava de pagamentos a fornecedores não contabilizados, fica enfraquecida a premissa segundo a qual a divergência global de disponibilidades corresponderia necessariamente a saídas não documentadas sem identificação de beneficiário. A questão passa a ser a de saber se, relativamente à parte remanescente, a Requerente logrou demonstrar que também se tratava de movimentos justificáveis e não de despesas não documentadas.

O relatório de reconstituição contabilística junto pela Requerente é relevante neste contexto. Embora não tenha o valor de uma perícia judicial, contém uma reconstrução técnica da contabilidade de 2019 e identifica, segundo a metodologia seguida, a origem de várias divergências. A sua força probatória não resulta da designação de “relatório pericial”, mas da articulação entre os seus anexos, os extratos bancários, os elementos constantes do PA, o direito de audição prévia e a prova produzida em audiência.

Importa, por isso, apreciar a divergência apurada não apenas em termos globais, mas atendendo aos concretos blocos de movimentos que a compõem.

Em primeiro lugar, quanto às divergências relativas à conta 13, depósitos a prazo, no montante global de € 230.280,52, a prova documental constante dos autos, incluindo o processo administrativo e o direito de audição prévia, conjugada com a prova testemunhal produzida em

audiência, permite concluir que a divergência identificada pela AT não correspondia, nessa parte, a uma saída definitiva de meios monetários do património da Requerente para terceiros.

Com efeito, a explicação apresentada pela Requerente assentou na existência de depósitos a prazo ou aplicações financeiras que permaneciam refletidos contabilisticamente em determinadas contas, apesar de terem sido entretanto resgatados, liquidados ou transferidos para contas de depósitos à ordem da própria sociedade. A demonstração feita em audiência, em articulação com os documentos bancários constantes dos autos, permitiu ao Tribunal compreender o percurso desses valores entre contas da própria Requerente, afastando, nessa medida, a conclusão de que se trataria de uma saída patrimonial sem suporte documental.

Essa conclusão mostra-se particularmente relevante quanto a três componentes da divergência relativa a depósitos a prazo. Quanto ao saldo de € 62.397,18 relativo à conta BPI, a Requerente apresentou elementos bancários relativos aos fundos de investimento em carteira e ao respetivo resgate anterior ao exercício em causa, tendo ainda sido evidenciado que não ocorreram movimentos contabilísticos nessa conta entre 2017 e 2019 que permitissem concluir pela existência de uma saída patrimonial ocorrida em 2019. O que subsistiu foi, antes, a manutenção contabilística de um saldo que deveria ter sido regularizado em exercício anterior.

Quanto ao montante de € 96.400,00 relativo à conta 131102015, “Taxa Crescente”, a explicação apresentada assentou na constituição de um depósito a prazo em 2017, nos movimentos parciais entretanto efetuados e na sua liquidação em 2018, com transferência para conta de depósitos à ordem da própria Requerente. A permanência desse valor na conta de depósitos a prazo em 31/12/2019 traduz, assim, a não regularização contabilística de um depósito já vencido e liquidado, e não uma saída não documentada de fundos para terceiro.

Também quanto ao montante de € 56.000,00 relativo à conta 131102018, “DP NBNetwork 92 Dias”, foi explicado que o depósito a prazo foi constituído em 2019, tendo ocorrido uma transferência parcial para conta de depósitos à ordem e posterior liquidação do remanescente. A divergência decorre, neste ponto, da falta de reflexo contabilístico adequado dessa

transferência, não se tendo demonstrado que o valor tenha saído da esfera patrimonial da sociedade para beneficiário não identificado.

A apreciação destes movimentos permite concluir que, relativamente a esta parte substancial da divergência, não está em causa uma despesa em sentido próprio, mas antes uma insuficiência de registo ou de regularização contabilística das disponibilidades da Requerente. Uma transferência ou movimentação de fundos entre contas bancárias pertencentes ao mesmo sujeito passivo, ainda que incorretamente refletida na contabilidade, não consubstancia, por si só, uma saída patrimonial para terceiro, nem permite, sem outros elementos, afirmar a existência de uma despesa não documentada para efeitos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC.

Em segundo lugar, quanto aos movimentos registados na conta 142113, “Outras Empresas”, no montante de € 300.000,00, resulta dos autos que a utilização dessa conta se inseriu num contexto de regularização de saldos e de tentativa de ajustamento da contabilidade aos extratos bancários disponíveis. Tal procedimento evidencia uma deficiência da organização contabilística e fragiliza a fiabilidade da escrita, mas a mera utilização de uma conta transitória não equivale, sem mais, à realização de uma despesa não documentada.

Com efeito, para que um lançamento em conta transitória possa ser qualificado como despesa não documentada, é necessário que se demonstre que esse lançamento corresponde, ou encobre, uma saída efetiva de meios financeiros do património da sociedade, sem suporte documental bastante que permita identificar a natureza, finalidade ou beneficiário da operação.

No caso, a prova produzida revelou que a conta transitória foi utilizada como mecanismo de acerto de saldos, num contexto em que a contabilidade não refletia corretamente todos os movimentos bancários e pagamentos ocorridos. A própria AT reconheceu, no procedimento inspetivo, a existência de pagamentos a fornecedores não refletidos na contabilidade, tendo considerado justificado o montante de € 266.587,83. Este elemento é particularmente relevante, pois demonstra que a divergência global apurada pelos SIT não tinha natureza homogénea e que parte dos movimentos inicialmente considerados na análise das disponibilidades veio a ser

reconhecida como correspondente a pagamentos reais a fornecedores, ainda que não adequadamente refletidos na contabilidade originária da Requerente.

Acresce que, em audiência, foi explicado que a eliminação do lançamento de € 300.000,00, conjugada com os pagamentos a fornecedores já aceites pela AT e com outros movimentos identificados nos autos, reduzia substancialmente a divergência residual. O Tribunal não atribui a esta explicação valor substitutivo da prova documental, mas considera-a relevante enquanto prova técnica explicativa da articulação entre o lançamento transitório, os extratos bancários e os pagamentos não refletidos na contabilidade.

Assim, o lançamento na conta 142113 não pode, por si só, ser tratado como despesa não documentada. O que dele resulta é a existência de uma prática contabilística inadequada, traduzida na utilização de uma conta transitória para acerto de saldos, mas não a demonstração bastante de que o montante de € 300.000,00 corresponda, na sua totalidade, a uma saída patrimonial sem suporte documental e sem beneficiário identificado.

Em terceiro lugar, quanto aos recebimentos em conta bancária não contabilizados, no montante de € 146.975,00, a respetiva natureza afasta, desde logo, uma equiparação automática a despesas não documentadas. Um recebimento não contabilizado pode revelar omissão ou incorreção contabilística relevante e pode justificar correções fiscais adequadas, se estiverem verificados os respetivos pressupostos legais. Porém, enquanto tal, não representa uma saída de meios financeiros do património da sociedade.

Para que tais recebimentos pudessem fundamentar tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, seria necessário demonstrar uma subsequente saída patrimonial não documentada, ou que os valores recebidos foram utilizados em despesas cuja natureza, finalidade ou beneficiário não pudesse ser identificado. Essa demonstração não resulta automaticamente da mera existência de recebimentos não refletidos na contabilidade.

Daqui resulta que a divergência global de € 410.667,69 não podia ser tratada de forma indiferenciada como despesa não documentada. Os blocos que a integram revelam realidades

distintas: movimentos internos de disponibilidades, insuficiências de regularização contabilística, recebimentos não contabilizados e pagamentos a fornecedores não refletidos, estes últimos, aliás, parcialmente aceites pela própria AT. A qualificação como despesa não documentada exige uma saída patrimonial efetiva sem suporte documental bastante, não bastando a existência de divergências contabilísticas ou de saldos incorretamente refletidos.

A Requerida contesta a suficiência do relatório, alegando que não foram juntos todos os extratos de conta, documentos de suporte e elementos contabilísticos necessários para validar integralmente a contabilidade reconstituída. Esta objeção não é irrelevante. Com efeito, um balancete reconstruído, desacompanhado da totalidade dos movimentos e documentos de suporte, não permite, por si só, validar de forma plena todos os lançamentos contabilísticos que conduziram ao novo saldo.

Contudo, essa insuficiência não significa que a correção da AT possa subsistir automaticamente na sua totalidade. Impõe-se distinguir entre os segmentos da divergência relativamente aos quais a prova produzida permite concluir que não houve saída de meios financeiros para terceiros, e aqueles relativamente aos quais subsistem dúvidas quanto à natureza, finalidade ou beneficiário dos movimentos.

Nesta medida, a prova testemunhal assumiu relevância instrumental. A sua utilidade consistiu em permitir ao Tribunal compreender que a divergência de disponibilidades apurada pela AT não corresponde necessariamente, em termos contabilísticos, a uma despesa. Uma divergência em contas de meios financeiros líquidos pode resultar de múltiplas realidades: omissão de uma transferência entre contas da própria entidade, manutenção indevida do saldo contabilístico do depósito a prazo após o seu vencimento ou liquidação, não registo de pagamento a fornecedor, lançamento transitório indevido ou, efetivamente, saída de fundos sem suporte documental. Só esta última situação integra, em rigor, o conceito de despesa não documentada para efeitos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC.

Assim, a análise não pode partir de uma equiparação automática entre “falta de meios monetários líquidos” e “despesa não documentada”. Tal equiparação apenas será admissível

quando, perante os elementos disponíveis, se possa concluir que os meios monetários saíram da esfera patrimonial da sociedade e que tal saída não se encontra documentada. Quando a prova aponta para movimentos internos entre contas da própria sociedade, para erros de classificação contabilística ou para omissões de registo posteriormente explicadas por documentos bancários, não se verifica uma despesa não documentada, ainda que se verifique incumprimento dos deveres contabilísticos.

No caso concreto, resulta da prova produzida que a contabilidade da Requerente padecia de deficiências relevantes e que tais deficiências justificaram a intervenção corretiva da AT. Porém, resulta igualmente do conjunto da prova, em particular do direito de audição prévia, do relatório de reconstituição contabilística e das explicações técnicas prestadas em audiência, que parte substancial da divergência apurada não correspondia a despesas não documentadas, mas a movimentos financeiros ou contabilísticos incorretamente refletidos na contabilidade originária.

Assim, embora seja correcto o entendimento de que compete à Requerente justificar os movimentos financeiros e demonstrar que estes não correspondem a despesas não documentadas, entende o Tribunal que esse ónus foi cumprido em medida suficiente para afastar a manutenção integral da correção. A prova produzida não permite sustentar, com a segurança exigível, que a totalidade da divergência de € 410.667,69 corresponda a saídas de meios monetários do património da Requerente sem suporte documental bastante.

A conclusão anterior não afasta, contudo, a relevância dos valores que o próprio relatório identifica como despesas não documentadas ou como despesas não devidamente documentadas. Quanto ao montante de € 10.162,20, identificado pela Requerente como despesas não documentadas, não existe fundamento para afastar a respetiva qualificação. Se o próprio trabalho de reconstituição contabilística admite que tal valor não tem suporte documental bastante, então, nessa parte, mantém-se preenchido o pressuposto de aplicação do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC.

Diversa é a situação das despesas qualificadas no relatório como “não devidamente documentadas”, no montante de € 57.463,19. A distinção entre despesas não documentadas e despesas não devidamente documentadas é relevante em sede de IRC. As primeiras não dispõem de qualquer suporte documental apto a identificar a natureza, origem ou finalidade da operação; as segundas têm suporte documental insuficiente ou irregular, mas podem ainda permitir identificar a operação, o seu beneficiário ou a sua conexão económica. Em princípio, apenas as despesas não documentadas estão sujeitas à tributação autónoma agravada prevista no artigo 88.º, n.º 1 do CIRC. As despesas não devidamente documentadas podem suscitar problemas de dedutibilidade fiscal, designadamente à luz dos artigos 23.º e 23.º-A do CIRC, mas não se confundem automaticamente com despesas não documentadas.

Todavia, para que uma despesa seja tratada apenas como não devidamente documentada, e não como não documentada, é necessário que exista um mínimo de suporte documental que permita identificar a sua natureza, finalidade ou beneficiário.

No caso, quanto ao montante de € 57.463,19, a Requerente não identificou, de forma individualizada, quais as concretas operações que o compõem, quais os respetivos beneficiários, qual a respetiva finalidade económica e quais os documentos, ainda que imperfeitos ou fiscalmente insuficientes, que permitiriam ao Tribunal reconduzir essas despesas a operações reais e identificáveis.

Não basta, para este efeito, a qualificação atribuída no relatório de reconstituição contabilística como “despesas não devidamente documentadas”. Essa qualificação é conclusiva e carecia de demonstração externa através dos documentos de suporte ou, pelo menos, de uma discriminação suficientemente clara que permitisse ao Tribunal verificar que tais despesas tinham beneficiários determinados, natureza conhecida e conexão económica com a atividade da Requerente. Na ausência dessa demonstração, o Tribunal não dispõe de base bastante para afastar a qualificação como despesas não documentadas.

Acresce que a própria Requerente, nas suas alegações, sustenta que tal montante respeita a despesas “perfeitamente identificadas, com os beneficiários bem conhecidos, mas sem

documento fiscalmente aceite”. Porém, essa afirmação não é acompanhada de uma individualização concreta das despesas, nem da junção dos documentos que permitiriam confirmar a respetiva natureza, finalidade e beneficiários. A prova testemunhal, ainda que útil para enquadrar tecnicamente o trabalho de reconstituição contabilística, não substitui a falta de suporte documental mínimo quanto a este segmento específico.

Deste modo, a qualificação como “despesas não devidamente documentadas” não pode ser aceite apenas com base no relatório junto pela Requerente. Perante o ónus probatório que sobre esta recaía, cabia-lhe demonstrar que existiam documentos, ainda que fiscalmente imperfeitos, aptos a identificar as operações subjacentes. Não tendo essa demonstração sido feita de modo individualizado, deve subsistir a correção quanto ao montante de € 57.463,19.

Deste modo, a prova produzida permite afastar a qualificação da quase totalidade da divergência global de € 410.667,69 como despesa não documentada, mas não permite afastá-la relativamente aos montantes de € 10.162,20 e € 57.463,19. A procedência do pedido deve, por isso, ser parcial, anulando-se a liquidação adicional de IRC na parte em que fez incidir tributação autónoma sobre a totalidade da divergência apurada, mas mantendo-se a correção na parte correspondente aos montantes que subsistem como despesas não documentadas.

Nesta medida, a jurisprudência arbitral invocada pela Requerida é aplicável aos casos em que esteja demonstrada uma saída de meios financeiros sem documento de suporte que permita apurar o respetivo destino ou beneficiário. Todavia, não legitima a conversão automática de toda e qualquer divergência contabilística em despesa não documentada, sobretudo quando a prova produzida revela que parte da divergência decorre de movimentos internos, erros de registo, omissões contabilísticas ou regularizações que não traduzem necessariamente uma saída patrimonial sem suporte documental.

Em suma, a ilegalidade da liquidação impugnada resulta de a AT ter reconduzido a totalidade da divergência contabilística apurada ao conceito de despesas não documentadas, sem atender suficientemente à natureza heterogénea dos movimentos em causa e sem distinguir entre erros

de contabilização, movimentos internos de disponibilidades, pagamentos a fornecedores não registados, despesas não devidamente documentadas e verdadeiras despesas não documentadas.

Nestes termos, deve a liquidação adicional de IRC impugnada ser anulada na parte em que exceda a tributação autónoma que resulte apenas dos montantes e € 10.162,20 e € 57.463,19, que devem subsistir como despesas não documentadas..

Da consequência da ilegalidade

Reconhecida a ilegalidade parcial da liquidação adicional de IRC impugnada, na parte em que a AT qualificou a totalidade da divergência de € 410.667,69 como despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma, cumpre determinar o alcance da anulação.

A Requerente peticiona a anulação parcial da liquidação adicional de IRC n.º 2023 ..., referente ao exercício de 2019, na parte respeitante à tributação autónoma incidente sobre despesas qualificadas pela AT como despesas não documentadas, bem como a anulação proporcional da liquidação de juros compensatórios n.º 2023 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2023...
.

Como resulta do exposto, a ilegalidade dos atos impugnados não decorre da impossibilidade abstrata de sujeitar despesas não documentadas a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC. Decorre, antes, de a AT ter reconduzido a totalidade da divergência contabilística apurada, no montante de € 410.667,69, ao conceito de despesas não documentadas, fazendo incidir sobre essa base a taxa de 50%, da qual resultou a correção de € 205.333,85 impugnada nos autos.

A anulação deve, por isso, incidir sobre a liquidação na parte em que esta assentou na qualificação indevida, global e indiferenciada, da totalidade da referida divergência como despesas não documentadas. Tal não significa, porém, que a anulação deva necessariamente abranger todos os montantes incluídos nessa base de € 410.667,69, mas apenas aqueles que, em face da prova produzida, não correspondam a saídas de meios monetários do património da Requerente sem suporte documental bastante.

Não obstante, a anulação não pode abranger os montantes relativamente aos quais se mantenha demonstrada, ou não tenha sido afastada, a inexistência de suporte documental suficiente que permita identificar a natureza, finalidade ou beneficiário da despesa.

Em particular, quanto ao montante de € 10.162,20, identificado no próprio relatório de reprocessamento contabilístico como despesas não documentadas, inexistente fundamento para afastar a respetiva sujeição a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC.

Quanto ao montante de € 57.463,19, qualificado pela Requerente como despesas não devidamente documentadas, a sua sujeição, ou não, ao regime do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC depende da existência de suporte documental mínimo apto a identificar a natureza, finalidade ou beneficiário das operações subjacentes. Na medida em que tal suporte não resulte suficientemente demonstrado nos autos, deverá manter-se a correção quanto aos montantes relativamente aos quais não seja possível afastar a qualificação como despesas não documentadas.

Nestes termos, a liquidação adicional de IRC deve ser parcialmente anulada na parte em que exceda o imposto que resultaria da tributação autónoma apenas dos montantes que devam ser efetivamente qualificados como despesas não documentadas, mantendo-se na parte correspondente aos montantes relativamente aos quais subsista essa qualificação.

A concreta quantificação do montante a anular deverá ser efetuada em execução do julgado, com observância dos critérios definidos na presente decisão, tomando como ponto de partida a diferença entre a tributação autónoma liquidada pela AT sobre a base global de € 410.667,69 e a tributação autónoma que se mostre legalmente devida apenas sobre os montantes que devam subsistir como despesas não documentadas.

Do pedido de reembolso

Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, a decisão arbitral que julgue procedente, total ou parcialmente, o pedido de pronúncia arbitral vincula a Administração Tributária à reconstituição da situação que existiria se o ato tributário ilegal não tivesse sido praticado.

A anulação parcial da liquidação adicional de IRC, na parte em que assentou na indevida qualificação como despesas não documentadas de montantes que não preenchem os pressupostos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, determina o dever de restituição à Requerente do imposto indevidamente pago, bem como da parte proporcional dos juros compensatórios que tenham sido liquidados sobre esse imposto.

Atendendo, porém, à natureza parcial da procedência e à necessidade de apuramento do quantum anulatório, o montante a restituir deverá ser determinado em execução do julgado, nos termos do artigo 24.º do RJAT, com base na diferença entre a tributação autónoma efetivamente liquidada sobre a divergência global de € 410.667,69 e a tributação autónoma que se mostre legalmente devida apenas sobre os montantes que, nos termos da presente decisão, devam subsistir como despesas não documentadas.

A restituição deverá abranger o imposto indevidamente pago e a parte proporcional dos juros compensatórios que sobre o mesmo tenham incidido, respeitando, em qualquer caso, os limites do pedido formulado pela Requerente e da anulação determinada pela presente decisão.

Dos juros indemnizatórios

A Requerente não formulou pedido autónomo de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

Não obstante, a ausência de pedido expresso não obsta, por si só, ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, desde que se encontrem preenchidos os respetivos pressupostos legais.

Nos termos do artigo 100.º da LGT, a Administração Tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, recurso administrativo ou processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e 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.

Como resulta da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, o artigo 100.º da LGT reconhece a natureza oficiosa do direito a juros indemnizatórios, conquanto se encontrem verificados os pressupostos legalmente previstos no artigo 43.º da LGT, não constituindo, porém, uma cláusula geral autónoma de atribuição de juros indemnizatórios fora das situações legalmente tipificadas. Neste sentido, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01/03/2023, processo n.º 0939/10.5BESNT 0982/10.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso dos autos, a liquidação adicional de IRC impugnada foi emitida pela AT na sequência de procedimento inspetivo, tendo a correção assentado na qualificação da totalidade da divergência apurada como despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma.

Tendo-se concluído que essa qualificação não pode subsistir integralmente, por assentar em erro nos pressupostos de facto e de direito, verifica-se erro imputável aos serviços para efeitos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT.

Assim, na medida em que, em execução da presente decisão, venha a ser apurado imposto indevidamente pago pela Requerente, são devidos juros indemnizatórios sobre o montante a restituir, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1 e 100.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT, contados desde a data do pagamento indevido até à emissão da respetiva nota de crédito.

VI. DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) Declarar ilegal e anular parcialmente a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, na parte em que manteve a correção efetuada em sede de tributação autónoma sobre despesas não documentadas;
- b) Declarar ilegal e anular parcialmente a liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2019, na parte em que assentou na qualificação da totalidade da divergência de € 410.667,69 como despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, mantendo-se a correção apenas quanto aos montantes de € 10.162,20 e € 57.463,19, que subsistem como despesas não documentadas;
- c) Declarar ilegal e anular parcialmente a liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., na parte proporcionalmente correspondente à anulação parcial da liquidação adicional de IRC;
- d) Declarar ilegal e anular parcialmente a demonstração de acerto de contas n.º 2023..., na parte proporcionalmente correspondente à anulação parcial da liquidação adicional de IRC e da liquidação de juros compensatórios;
- e) Condenar a AT à restituição do imposto e dos juros compensatórios indevidamente pagos pela Requerente, a apurar em execução do julgado, com base na diferença entre a tributação autónoma liquidada sobre a divergência global de € 410.667,69 e a tributação autónoma devida apenas sobre os montantes de € 10.162,20 e € 57.463,19, dentro dos limites do pedido formulado;
- f) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante que venha a ser restituído, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1 e 100.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT, contados desde a data do pagamento indevido até à emissão da respetiva nota de crédito.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **205.333,85 (duzentos e cinco mil trezentos e trinta e três euros e oitenta e cinco cêntimos)**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Custas no montante de € **4.284,00 (quatro mil duzentos e oitenta e quatro euros)**, na proporção do respetivo decaimento, fixando-se em 16,47% a cargo da Requerente e em 83,53% a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT, e 527.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Notifique-se.

CAAD, 2 de Junho de 2026

Os árbitros,

Victor Calvete (Presidente)

Maria Antónia Torres

João Santos Pinto