

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 813/2025-T

Tema: IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Despesas não documentadas. Tributação autónoma - Art.º 88.º CIRC. Sistemas de avaliação da matéria tributável.

Sumário:

1. Despesa não documentada é aquela a que falta em absoluto o comprovativo documental, mas pressupõem a existência das operações a que respeitam. Ou seja, não se pode prescindir da demonstração da efetiva ocorrência da mesma, daí a sua tributação autónoma.
2. As disposições legais que estabelecem a tributação autónoma objeto do artigo 88.º do Código do IRC constituem normas de incidência tributária que não consagram qualquer presunção que seja passível de prova em contrário.
3. Na determinação da matéria coletável de um mesmo exercício, não existe qualquer impedimento legal a que a AT recorra, simultaneamente à avaliação direta e indireta, uma vez que a contabilidade do sujeito passivo, para esse efeito, pode revelar-se insuficiente numa parte concreta e suficiente quanto ao demais, não pode é a AT substituir a tributação do lucro tributável por tributação autónoma.
4. A tributação autónoma não constitui um método autónomo de determinação do lucro tributável, mas antes um mecanismo complementar de incidência fiscal que visa desincentivar determinadas despesas ou prevenir fenómenos de evasão e planeamento fiscal abusivo.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. **A... UNIPESSOAL, LDA.**, com o número de identificação fiscal ..., com sede social em Rua..., ..., ...-... ..., (doravante designada por Requerente), apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 1 e 2, alínea a), 6.º, n.º 1, e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), sendo **Requerida** a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), (de ora em diante designada por Requerida).
2. No pedido de pronúncia arbitral (ppa), apresentado em 10.09.2025, a Requerente peticiona que seja anulada a liquidação adicional de IRC n.º 2025 ..., referente ao período de tributação do ano de 2023, relativa a tributação autónoma, que deu lugar à Demonstração de Acerto de Contas n.º 2025 ..., no valor de € 48.030,11, com fundamento na sua ilegalidade e em erro nos pressupostos de facto e de direito quanto à quantificação e qualificação do facto tributário.
3. A Requerente pede a restituição do valor de € 48.030,11 de Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas, e o inerente pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT.
4. A requerente fundamenta a sua pretensão na circunstância de considerar que a tributação autónoma é ilegal, porquanto, o saldo de caixa em 2023, no valor de € 93.739,81 transitou de anos anteriores, designadamente, destaca o facto de em 31.12.2022, o saldo de caixa ser do valor de € 95.492,81, e, logo, em 2023, não terem sido realizadas quaisquer despesas não documentadas.
5. Em 12.09.2025, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e de imediato foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11 do RJAT, para

integrar o Tribunal Arbitral singular, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou como árbitro o signatário da presente decisão arbitral, o qual, no prazo legal, comunicou a aceitação do encargo.

6. Em 28.10.2025, as Partes foram notificadas desta designação e não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, 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 do CAAD, e, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em 17.11.2025 verificou-se a constituição do Tribunal Arbitral.
7. Em 17.11.2025 foi proferido despacho arbitral para a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos previstos nas normas do artigo 17.º do RJAT.
8. Em 05.01.2026, a Requerida apresentou a sua resposta e juntou o processo administrativo e no dia 11 de maio procedeu-se à diligência do depoimento de parte do sócio-gerente e da inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente. As Partes foram, ainda, notificadas para no prazo de 15 dias apresentarem alegações escritas e, em resultado da prorrogação do prazo, nos termos do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, foi determinado que a prolação da decisão arbitral ocorrerá até ao dia 12 de julho de 2026.
9. Em 13.05.2026, a Requerente apresentou as suas alegações, que aqui se dão por integralmente reproduzidas, que, no essencial, reforçam os argumentos já aduzidos no ppa.
10. A Requerida apresentou as suas alegações em 27.05.2026, as quais se dão aqui por integralmente reproduzidas.

II. RAZÕES ADUZIDAS PELAS PARTES

II.1 Pela Requerente

11. A Requerente considera que a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao ano de 2023, a que se refere a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2025..., no valor de € 48.030,11, é ilegal, porquanto, a diferença existente entre o saldo de caixa que transitou para o ano de 2023, e o valor apurado como saldo de caixa em 13.12.2023, em contagem física, não pode ser alvo de tributação autónoma, na medida em que, no ano de 2023, não foram realizadas quaisquer despesas não documentadas.
12. Com base no valor do saldo da conta Caixa a 31.12.2023 e, uma vez que a conta Caixa apenas teve movimentos contabilísticos até 31.03.2023, a inspeção tributária considerou que o saldo da conta Caixa em 13.12.2023, altura em que foi feita a contagem física dos valores na caixa social, correspondia ao saldo de € 93.739,81.
13. A inspeção tributária concluiu que, em face da diferença apurada entre os valores existentes em Caixa no dia 13.12.2023 (data da contagem) e o saldo contabilístico da conta SNS 111 - Caixa na mesma data, no montante de € 93.642,12, pressupõe a realização de despesas que se consubstanciam em fluxos de meios monetários sem suporte documental, que constituem as designadas despesas não documentadas tributadas autonomamente à taxa de 50%, nos termos do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC.
14. A conta Caixa apenas foi movimentada até 31.03.2023, uma vez que, a partir daí, os pagamentos em dinheiro foram efetuados através da conta SNC 2582001 – B... como se dá conta no ponto V.1.2. do Relatório de inspeção Tributária (RIT).
15. O saldo contabilístico da conta Caixa apurado na contabilidade a 31.12.2023 foi de € 93.739,81 como resulta do extrato de conta-corrente da conta Caixa e respetivo balanço da sociedade do ano de 2023, conforme documentos n.ºs 5 e 6 que juntou ao ppa.
16. A Requerente quando se apercebeu que a contabilidade apresentava deficiências, designadamente, no que respeita ao saldo da conta Caixa, confrontou o técnico de contas que elaborou a contabilidade até 2022 que se escusou a dar

as informações e justificações solicitadas, limitando-se a enviar o e-mail que foi junto ao ppa como documento n.º 8. A Requerente passou a ter um novo técnico de contas que passou a executar a contabilidade a partir de 2023.

17. A conta Caixa abriu em 2023 com o saldo inicial de € 95.492,26 que transitou do ano de 2022 em conformidade com o respetivo balanço de 2022 que juntou ao ppa como documento n.º 7.
18. Uma das deficiências ou incongruências encontradas na contabilidade foi a do saldo contabilístico da conta Caixa que, em 31.12.2022 ficou contabilizado no valor de € 95.492,26. O anterior contabilista, do qual a Requerente prescindiu dos seus serviços, não soube explicar ou corrigir tais deficiências, recusando-se, inclusivamente a facultar os elementos da contabilidade e os documentos de suporte e a falar com o sócio e gerente da Requerente.
19. Nos anos anteriores a 2023, o sócio-gerente da Requerente ficava igualmente na posse de recebimentos em numerário que nem sempre depositava e, ao longo de cada exercício, foi utilizando esse dinheiro para pagar despesas da sociedade (devidamente documentadas, tal como funcionários, fornecedores, etc.), dos quais o anterior contabilista terá omitido alguns desses movimentos na conta Caixa.
20. O anterior contabilista lançava todo o valor da faturação pela conta Caixa, bem como os pagamentos efetuados pela conta bancária, mas muitos das despesas pagas em numerário não terão sido refletidas na conta Caixa.
21. O saldo de Caixa em 2023 transitou de anos anteriores, ou seja, o saldo da conta caixa do ano de 2023 era do valor de € 93.739,81, que correspondia, grosso modo, ao saldo final do ano de 2022, no valor de € 95.492,26€, e no exercício do ano de 2021 o saldo de caixa foi do valor de € 71.445,57, conforme balanço que juntou ao ppa como documento n.º 9.

22. O novo técnico de contas considerou que a conta caixa tinha um saldo incongruente e não compatível com a Caixa física, e, por considerar que tal conta não era fidedigna, alterou o procedimento de lançamento dos recebimentos e pagamentos, fazendo passar os recebimentos e pagamentos em numerário pela conta 258.
23. Todas as saídas de dinheiro no ano de 2023 correspondem a despesas devidamente documentadas e contabilizadas, e, para além das despesas que foram pagas por banco, todas as despesas pagas em numerário em 2023 estavam devidamente documentadas e os fluxos financeiros correspondentes foram lançados na conta 2582001, conforme extrato que juntou ao ppa como documento n.º 11.
24. Os errados procedimentos na contabilização da conta Caixa verificados nos exercícios anteriores a 2023, que em relação a este ano se traduziram no saldo inicial de € 95.492,26, estão na génese da correção efetuada pela AT, uma vez que o saldo da conta caixa que foi tributado no RIT é o mesmo que transitou do ano de 2022 (aliás, é ligeiramente inferior em função dos lançamentos efetuados entre janeiro e março de 2023).
25. Os erros na conta Caixa já se verificavam no exercício de 2022 (e nos exercícios anteriores), no qual também já não existiam na sociedade os respetivos valores em numerário, uma vez que o saldo final de 2022 não correspondia à realidade e, por isso, era contabilisticamente incorreto e sem qualquer fidedignidade.
26. É inequívoco que no ano de 2023 não houve quaisquer despesas não documentadas no valor de € 93.642,12, conforme alega a AT no RIT. Na verdade, se desconsiderarmos o saldo final do ano de 2022, que se mostra errado e o mesmo não for considerado como saldo inicial do ano de 2023,

como fez a inspeção tributária, resulta a impossibilidade de no ano de 2023 terem ocorrido despesas não documentadas no valor de € 93.642,12, o que mostra bem a falta de fidedignidade dos movimentos da conta Caixa efetuados até ao ano de 2022.

27. A Requerente é uma empresa de pequena dimensão que presta serviços de restauração e não tem dimensão para efetuar, no ano de 2023, despesas não documentadas no montante de € 93.642,12, designadamente, em face do seu volume de prestação de serviços que, no ano de 2023, foi de € 130.747,23 (e sendo o total das despesas documentadas de € 122.801,42 com um resultado líquido do exercício no valor de € 7.945,81, como resulta do Quadro constante do ponto III.1.4 do RIT). Em 2023, para uma faturação no valor de € 130.747,23, a Requerente teve custos no valor total de € 122.801,42, não se compreendendo como é que neste exercício podem ser acrescidas despesas não documentadas no valor de € 93.642,12.

28. A Requerente alega que, materialmente, é manifesta a impossibilidade da empresa dispor de liquidez disponível para ter realizado no ano de 2023 despesas não documentadas no valor de € 93.642,12.

29. O saldo da conta Caixa no exercício de 2022 e o saldo apurado pela AT em 2023 não são fidedignos, pelo que a simples existência de um saldo devedor de Caixa não permite, por si só e sem mais, concluir que tais disponibilidades existiam na sociedade e que tenham sido utilizadas para despesas não documentadas no exercício de 2023.

30. A Requerente considera que o facto da 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.

31. A contabilidade, em especial, a conta Caixa, comporta, nos anos anteriores a 2023, um conjunto de erros e omissões que implicam que não se mostre capaz nem fidedigna para o apuramento do saldo contabilístico a 13.12.2023 como fez a AT, com vista a determinar a divergência entre o saldo contabilístico e os valores físicos de caixa.
32. A AT não podia ter considerado que a contabilidade tinha o rigor adequado para usar o saldo da conta Caixa do ano de 2023 como base da tributação autónoma, em especial, porque esta conta não foi movimentada em 2023, ano em que imputou a tributação autónoma com fundamento em despesas autónomas.
33. Tendo partido do saldo inicial da conta Caixa do ano de 2023 (e final de 2022), porque aqueles saldos não se mostravam fidedignos e a própria inspeção tributária reconheceu que a conta Caixa apenas teve os já alegados movimentos de janeiro a março de 2023, a AT incorreu em erro sobre os pressupostos de facto e, conseqüentemente, em erro sobre os pressupostos de direito, pelo que a tributação autónoma aqui sindicada é ilegal e, como tal, deve ser anulada.
34. Acresce que o procedimento tributário rege-se pelo princípio do inquisitório e está vinculado à descoberta da verdade material, como claramente dispõe o artigo 58.º da LGT. A AT não atendeu à real situação tributária da Requerente, designadamente, o volume dos seus proveitos e gastos que não permitiam, no ano de 2023, a libertação de liquidez para que pudessem ocorrer despesas não documentadas no montante considerado pela inspeção tributária, de onde 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 que está alicerçada numa base tributável incorreta).

35. A Requerente considera que é inverosímil que, neste tipo de sociedade, existissem, em 13.12.2023, disponibilidades em numerário no valor de € 93.642,12 e que no ano de 2023 tivessem sido efetuadas despesas não documentadas naquele valor, ademais quando a sociedade não dispunha de meios financeiros para as realizar.
36. A presunção em que radica o raciocínio da AT não têm assento na lei, visto 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 “despesa não documentada”.
37. A ausência de valor na caixa física não é em si um facto tributário, pelo que a AT incorre 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.
38. A inspeção tributária baseou-se na presunção de que existia correspondência entre a contabilidade e a realidade física da “caixa social” até à data da inspeção tributária, quando é manifesto que já existia um elevado saldo de Caixa transitado do exercício 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.

39. Na situação em análise, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, sendo necessário demonstrar a efetiva ocorrência das despesas (não documentadas), ónus que, nos termos do artigo 74.º da LGT, recai sobre a AT 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 com fundamento em tributação autónoma.
40. Quanto à verificação da ocorrência das despesas não documentadas 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 ocorrida à data da inspeção tributária realizada, ou seja, em 13.12.2023 e, por isso, tributável no exercício de 2023.
41. E tal presunção não é legalmente admissível, 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.
42. Na tributação autónoma a AT utilizou o método de avaliação direta, tendo por base para o apuramento da base de incidência a informação contabilística da Requerente, designadamente, os saldos contabilísticos da conta Caixa.
43. Como consta do RIT, a conta Caixa não teve movimentos significativos em 2023, sendo que o saldo desta conta corresponde aos elevados saldos que

transitaram dos exercícios anteriores, pelo que a contabilidade da Requerente não era fidedigna, facto pelo qual a AT teria que lançar mão da avaliação indireta, método de avaliação da matéria tributável adequado nestas situações.

44. No regime da tributação autónoma o imposto incide sobre cada despesa efetuada, em si mesma considerada, sendo esta tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção do lucro tributável.
45. Na tributação autónoma o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo que se esgota no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora o imposto respetivo seja apurado no fim de um determinado período tributário conjuntamente com a tributação sobre o lucro).
46. Em 2023, a contabilidade da Requerente não evidencia quaisquer registos de concretas despesas (não documentadas), designadamente, a transferência de disponibilidades para terceiros (nem dispunha de meios financeiros para isso), pelo que não se está perante um caso em que há um registo contabilístico direto de uma despesa não documentada, mas tão só e apenas de um saldo contabilístico de Caixa fisicamente inexistente, o que, por si só, não obstante pudesse indiciar a ocorrência de despesas não documentadas e não contabilizadas, não se traduz num facto tributário para efeitos da incidência do n.º 1 do artigo 88.º do CIRCI.
47. As alegadas despesas não documentadas que foram sujeitas a tributação autónoma não constam da contabilidade da Requerente (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 à data do controlo da Caixa física).

48. 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 tributária em 13.12.2023, nem sequer presumir que tenham ocorrido no próprio exercício de 2023, máxime, quando o saldo final da conta Caixa em 31.12.2022 é superior ao saldo apurado pela AT em 2023.
49. As alegadas despesas não documentadas naquele valor de € 93.642,12 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 do ano de 2022 para o respetivo saldo inicial de 2023.
50. A AT não 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, visto que neste ano o saldo da conta Caixa era mais elevado do que o considerado em 2023 ou em qualquer um dos outros exercícios anteriores.
51. A aplicação da tributação autónoma em sede de IRC 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 dos artigos 8.º e 18.º do CIRC, já que tal tributação autónoma tem subjacente factos tributários instantâneos e de natureza financeira.

52. Cabia a AT o ónus de demonstrar os respetivos factos constitutivos, designadamente, a ocorrência de despesas não documentadas no exercício de 2023, designadamente, em 13.12.2023, 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.
53. 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 100.º do CPPT, que dispõe que “Sempre que da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado”.
54. No presente caso a AT utilizou a avaliação direta tendo por base um facto tributário “presumido” que foi o da correspondência entre o valor da divergência do saldo da conta Caixa com a ocorrência de despesas não documentadas no ano de 2023 em valor igual ao da divergência entre o valor contabilístico do saldo de Caixa e o valor da contagem física do saldo de Caixa.
55. A causa de pedir sustenta-se na inexistência do facto tributário, em erro nos pressupostos de facto e de direito por errónea quantificação e qualificação dos factos tributários, na violação do princípio do inquisitório e do ónus da prova, na ilegalidade pela não utilização da avaliação indireta, na violação do princípio da especialização e da periodização dos exercícios e na fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, razão pela qual

o ato de liquidação adicional de tributação autónoma e respetivos juros compensatórios devem ser anulados.

56. A Requerente considera que o seu pedido de pronúncia arbitral deve proceder e a Autoridade Tributária e Aduaneira ser condenada a restituir a quantia de € 48.030,11, que foi paga em 11.05.2025, com o inerente pagamento de juros indemnizatórios, e formula o seu pedido, de forma subsidiária, com a estrutura seguinte:

- a) deve a presente arbitragem tributária pronunciar-se pela ilegalidade do ato tributário sindicado com fundamento na inexistência do facto tributário sujeito a tributação autónoma em sede de IRC no ano de 2023, com fundamento em erro nos pressupostos de facto e de direito quanto à errónea aplicação de método direto de avaliação e na violação do princípio do inquisitório e do ónus da prova e, consequentemente, declarar a sua anulação;
- b) deve a presente arbitragem tributária pronunciar-se pelo erro nos pressupostos de facto e de direito quanto à quantificação e ao exercício (momento) em que ocorreram as alegadas despesas não documentadas e, igualmente, declarar a fundada dúvida na existência e quantificação do facto tributário nos termos do artigo 100.º, n.º 1 do CPPT no que respeita à imputação da tributação do valor do saldo de Caixa no exercício de 2023, com a consequente anulação da liquidação de imposto aqui sindicada;
- c) E, ainda, atendendo à prova produzida pela Requerente e a fundada dúvida, nos termos do artigo 100.º, n.º 1 do CPPT, relativamente ao exercício em que ocorreram as alegadas despesas não documentadas, deverá ser declarada a violação do princípio da

especialização e periodização dos exercícios, com a consequente anulação parcial do ato tributário de liquidação aqui sindicado.

II.2 Pela Requerida

57. Na sua resposta, que aqui se dá por integralmente reproduzida, a Requerida pugna pela manutenção na ordem jurídica do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na vertente de tributação autónoma, uma vez que não enferma de qualquer erro ou vício imputável à AT, porquanto, esta se limitou a atuar de acordo com os ditames impostos pelo princípio de legalidade, ao qual se encontra estritamente vinculada.
58. O ato de liquidação impugnado decorre de ação de inspeção tributária, na qual foram efetuadas correções em sede de IRC, ao exercício de 2023, em razão da constatação de divergência entre o saldo da conta “Caixa” e as disponibilidades em numerário apuradas em 13.12.2023.
59. Quando uma contabilidade evidencia um saldo de Caixa substancialmente elevado, sem documentação que ateste a sua correspondência com a realidade, e quando o sujeito passivo não oferece qualquer explicação ou justificação plausível para tal valor, não se encontram asseguradas as condições mínimas de regularidade contabilística e fiscal para se proceder ao encerramento do exercício.
60. Se um saldo elevado de Caixa resultasse, efetivamente, de erros contabilísticos de anos anteriores, com impacto em gastos ou rendimentos desses exercícios, seria indispensável proceder à sua correção, sempre acompanhada dos respetivos documentos justificativos. Sem essa prova documental, a mera invocação de erros não tem qualquer valor.
61. A Requerente limita-se a sugerir que a diferença apurada decorre de “errados procedimentos na contabilização da conta Caixa verificados nos exercícios anteriores a 2023, mas não esboça a respetiva prova, não os identifica nem

concretiza. Assim, não há qualquer razão para afastar a presunção natural de que aqueles meios financeiros existiam no património da empresa e tiveram destino desconhecido.

62. A manutenção de saldos de Caixa de montante elevado, com crescimento continuado ao longo de vários exercícios, não se mostra compatível, à luz de critérios de razoabilidade e normalidade, com a mera existência de erros, incorreções ou irregularidades contabilísticas, pelo que a sua atribuição a tais vicissitudes não se afigura minimamente credível.
63. A não contabilização de saídas que deveriam ter sido abatidas na conta “Caixa”, sem contrapartida e sem suporte documental, consubstancia a existência de despesas não documentadas.
64. Se os montantes em numerário tivessem sido utilizados para pagar despesas documentadas da sociedade e tais pagamentos não tivessem sido registados na conta “Caixa”, então seria natural que as correspondentes dívidas a fornecedores ou outros terceiros continuassem registadas nas respetivas contas contabilísticas, por não terem sido dadas como pagas.
65. A Requerente sustenta que a liquidação impugnada assenta em pressupostos errados devido a um claro défice instrutório, imputando à atuação da AT a violação dos princípios da justiça material, da proporcionalidade e da verdade material, lembrando que o procedimento tributário rege-se pelo princípio do inquisitório e está vinculado à descoberta da verdade material, devendo a Administração Tributária provar os pressupostos das correções que efetua.
66. Cabe à AT nos termos do princípio do inquisitório, previsto no artigo 58.º da LGT, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material. O que ocorreu no presente caso.
67. No procedimento de inspeção tributária, a AT levou a cabo todas as diligências que lhe eram exigíveis. Procedeu à contagem física dos valores existentes em Caixa, analisou de forma minuciosa a contabilidade da sociedade, confrontou os

registos contabilísticos com os documentos de suporte e solicitou esclarecimentos adicionais ao sujeito passivo sobre as incongruências detetadas. Identificou e demonstrou, clara e cabalmente, conforme resulta do RIT, a divergência entre o saldo real de Caixa e o saldo contabilístico registado na conta “Caixa”.

68. A Requerida demonstrou, de forma inequívoca, a existência de despesas não documentadas, mediante a prova da ocorrência de fluxos de meios monetários sem suporte documental.
69. O princípio do inquisitório não exime a Requerente do seu dever de colaboração nem a dispensa do ónus de provar os factos que invoca. E, outrossim, não impõe à AT que indague de factos relativamente aos quais o sujeito passivo nunca desenvolveu esforço algum no sentido da sua demonstração.
70. A Requerente sustenta que a tributação autónoma aplicada pela Autoridade Tributária, no que se refere ao exercício de 2023, com base na divergência entre o saldo da conta “Caixa” e as disponibilidades em numerário apuradas em 13.12.2023, carece de fundamento por inexistir facto tributário que a justifique.
71. Tal alegação carece de fundamento, porquanto, a mera existência de saldos elevados na conta “Caixa” não justifica, por si só, a imputação de tais valores a erros contabilísticos, especialmente quando não há prova concreta ou documentação que comprove esses alegados lapsos.
72. Os saldos elevados e crescentes ao longo de vários anos não são compatíveis com meros erros ou omissões, não havendo fundamento para afastar a presunção de que os valores monetários existiam e a estes lhes foi dado destino desconhecido.
73. A Requerida cita os Professores i) Casalta Nabais e ii) Rui Duarte Morais, os quais, respetivamente, em matéria de tributação autónoma, defendem que:
- I) "a imposição de tributações autónomas explica-se (...) pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à

distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos a IRC enquanto lucros da sociedade, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem, não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores para a segurança social” - cfr. CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 6.^a Edição, Almedina, outubro de 2010, p. 614.

II) "evitar, anulando ou atenuando a vantagem fiscal daí resultante, que, através dessas despesas, o sujeito passivo utilize para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis (...) ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que, normalmente, seriam por estes devidos" - cfr. RUI MORAIS, Apontamentos ao IRC, Almedina, 2007, p. 203.

74. Conforme decorre do RIT, as correções operadas pela Autoridade Tributária, propulsoras da emissão do ato tributário sindicado tiveram origem na discrepância entre o montante contabilizado no valor da contagem física de Caixa efetuada em 13.12.2023 (€ 97,69) e o saldo contabilístico da conta “Caixa” apurado para essa mesma data (€ 93.739,81), totalizando € 93.642,12.

75. A Requerida considera que a ausência de qualquer prova carreada aos autos pela Requerente para justificar a divergência entre os saldos contabilísticos e o detetado pelos SIT após a contagem física é, por si só, demonstração suficiente da ocorrência de despesas não documentadas (i.e., a ocorrência de despesas "a que falta em absoluto o comprovativo documental" - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2022.02.02, proferido no âmbito do processo n.º 02421/15.5BEPRT).

76. Em 13.12.2023 (data da contagem), o saldo contabilístico da conta “Caixa” era de € 93.739,81, enquanto que o valor efetivamente contado em Caixa nessa data foi de € 97,69, existindo uma divergência de € 93.642,12.

-
77. Esta divergência traduz-se num valor de meios monetários que, naquela data e de acordo com a contabilidade, deveriam estar na posse da empresa e que efetivamente se verificou não estarem.
78. De acordo com a alínea b) do n.º 3 do artigo 17.º do CIRC, de modo a permitir o apuramento do lucro tributável, a contabilidade deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes.
79. Não existindo suporte documental que justifique a divergência apurada entre o saldo contabilístico e o saldo real e que permita identificar o destinatário das saídas de Caixa, a natureza ou o motivo da operação, estas despesas são qualificadas como despesas não documentadas. Isto é, despesas que não se encontram apoiadas em documentos, não permitindo conhecer fácil, clara e precisamente a operação que lhes está subjacente, nem permitindo evidenciar a causa, a natureza e o beneficiário, sendo ainda não dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, conforme alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC e sujeitas a tributação autónoma, nos termos do n.º 1 do artigo 88.º da mesma disposição legal.
80. A diferença apurada entre os valores existentes em Caixa no dia 13.12.2023 (data da contagem) e o saldo contabilístico da conta “Caixa”, na mesma data, no montante de € 93.642,12, pressupõe a realização de despesas que se consubstanciam em fluxos de meios monetários sem suporte documental, que constituem as designadas despesas não documentadas.
81. A Requerida salienta que a Requerente afirma que a a liquidação impugnada enferma de erro nos pressupostos de facto e de direito, porquanto, a AT não teria demonstrado a efetiva ocorrência de quaisquer despesas não documentadas no exercício de 2023, nem o concreto momento em que mesmas teriam ocorrido, e a AT não pode, por via de presunção, qualificar a diferença de € 93.642,12 entre o

saldo contabilístico e a Caixa física como despesa não documentada, sem demonstrar documentalmente a existência de pagamentos ou saídas de numerário.

82. A Requerida considera que apenas lhe incumbia o ónus de demonstrar a existência de despesas não documentadas, ónus esse que considera ter cumprido mediante a prova da ocorrência de fluxos de meios monetários sem suporte documental, decorrência lógica da omissão dos valores da Caixa e da presunção de veracidade do valor contabilizado pela Requerente na conta “Caixa”.
83. A Requerida considera que ao demonstrar no RIT a divergência de valores apurada entre o saldo contabilístico de Caixa e o numerário efetivamente encontrado, aquando da contagem física, deu integral cumprimento ao ónus probatório que sobre si impendia.
84. É manifesto que não pode recair sobre a Requerida o ónus de provar as saídas de meios monetários e as 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 de inspeção tributária - se encontraria em condições de provar, através, nomeadamente, da apresentação de mapas e documentos internos como as folhas de Caixa, cuja elaboração compete ao órgão de gestão, ou de documentos externos (faturas e recibos).
85. A Requerida salienta a circunstância de a Requerente sustentar que a AT recorreu ao método de avaliação direta, baseando-se nos saldos contabilísticos da conta “Caixa” quando, segundo a sua tese, a contabilidade não seria fidedigna e, por isso, a AT estaria obrigada a recorrer à avaliação indireta prevista nos artigos 87.º e seguintes da LGT.
86. A Requerida salienta que a divergência registada é uma diferença de facto entre o montante efetivamente apurado na contagem física da Caixa e o saldo contabilístico da conta “Caixa”, ou seja, a inspeção tributária não colocou em causa a credibilidade dos elementos descritos no saldo contabilístico da conta “Caixa”,

pelo que a afirmação de que a avaliação indireta se trataria da forma “mais adequada” assenta numa premissa falaciosa.

87. A Requerida considera que o desconhecimento do concreto destino dado às quantias que integram a base de incidência não constitui, de todo, pressuposto para recorrer ao regime de avaliação indireta. A avaliação indireta, tal como decorre do artigo 85.º da LGT, é subsidiária da avaliação direta, sendo utilizada somente quando não é possível quantificar a matéria tributável de forma exata e direta.
88. A avaliação indireta tem como propósito apurar o lucro tributável, não se destinando a apurar a existência, o momento ou o valor de despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma. No presente caso, a situação não respeita à impossibilidade de apurar o lucro tributável, mas sim à evidente divergência entre os registos contabilísticos e a realidade.
89. A contabilidade da Requerente habilitou os SIT a conhecer o *quantum* ao qual era devida a aplicação de tributação autónoma, o que afasta, *tout court*, o recurso aos métodos indiretos, que são subsidiários dos métodos diretos, e que implicam necessariamente que seja inexequível a quantificação direta e exata da matéria tributável, de acordo com artigo 87.º, n.º 1, alínea b), conjugado com o artigo 88.º, ambos da LGT.
90. As despesas não documentadas não são cognoscíveis, pretendendo o legislador tributar de forma agravada, mas sempre por via da avaliação direta, essa mesma opacidade por aquilo que ela pode representar (e provavelmente representa). A aplicação de métodos indiretos prende-se com a dificuldade em alcançar a base tributável, o *quantum*.
91. A Requerida considera que nenhuma ilegalidade pode ser assacada ao ato de liquidação com fundamento na falta de recurso ao método indireto de determinação da matéria tributável.
92. A Requerida salienta que a Requerente defende que, tratando-se de facto tributário instantâneo, não se pode presumir que tais despesas tenham ocorrido no

exercício de 2023, nem na data da contagem da Caixa e que, caso se aplicasse o mesmo raciocínio, poderia igualmente tributar-se o saldo de anos anteriores, como 2022, já que a divergência poderia ter ocorrido em exercícios anteriores.

93. A Requerida considera que a alegação da Requerente não pode proceder, porquanto, o facto gerador da tributação autónoma corresponde à “realização da despesa” e é caracterizado, de facto, como um facto tributário instantâneo que gera uma obrigação de pagamento com carácter avulso, de obrigação única, por contrapartida, aos impostos periódicos.
94. Não revestindo a tributação autónoma a natureza de um imposto periódico, não lhe é aplicável o princípio da anualidade e da especialização dos exercícios que pressupõe a abrangência de um período prolongado de formação do facto tributário (o exercício), que em Portugal corresponde, em regra, ao ano civil (artigos 8.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1 do Código do IRC).
95. A Requerida salienta que as despesas não documentadas não implicam a sua imputação a cada período de tributação de acordo com o princípio de especialização dos exercícios enunciado no artigo 18.º, n.º 1, do CIRC, aplicando-se-lhes, antes, o critério de “competência de Caixa”.
96. A Requerente incumpriu o seu dever declarativo, omitindo a contabilização das saídas de Caixa, pelo que é inviável a determinação da data da saída de Caixa (desembolso), tendo que se recorrer (como indicador supletivo) à data da contagem física de caixa. 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 88.º do CIRC.
97. A Requerida sublinha que a tributação autónoma sobre despesas não documentadas não tem como base o princípio do regime do acréscimo, sendo que o facto gerador daquela tributação autónoma ocorre aquando da própria despesa. A imputação das despesas não documentadas ao período de tributação de 2023 não decorre de se ter demonstrado que as despesas ocorreram no decurso desse

exercício, mas da mera aplicação de um critério jurídico segundo o qual, na ausência da contabilização das saídas de Caixa (omissão que é imputável ao sujeito passivo), a imputação deverá ser feita por referência à data da contagem física de Caixa.

98. A Requerida considera que, como resulta de forma inequívoca do RIT, não existe qualquer situação de fundada dúvida nos termos do artigo 100.º do CPPT. Verifica-se, sim, uma certeza, visto que houve saída de meios financeiros da empresa, cujo destino permanece desconhecido.
99. Não tendo sido apresentados documentos, elementos essenciais justificativos das despesas suportadas e dos erros no lançamento das suas disponibilidades monetárias e débitos na conta “Caixa”, passíveis de abalar a credibilidade dos correspondentes registos contabilísticos do saldo das contas, a AT concluiu, como se impunha, que as mesmas constituem despesas não documentadas, sujeitas a tributação autónoma.
100. A Requerida sublinha o facto da Requerente invocar a violação do princípio da tributação do rendimento real, na medida em que a AT, no âmbito da avaliação direta, teria recorrido a presunção sobre o saldo de Caixa fisicamente inexistente, sem recorrer aos métodos indiretos, o que, segundo esta, seria inadmissível.
101. A Requerida considera que a Requerente incorre em erro ao esgrimir argumentos para defender que a AT recorreu à avaliação direta tendo por base um facto tributário presumido. A Requerente parece olvidar que a tributação autónoma não tem que ver com a tributação dos lucros, mas antes incide sobre determinadas despesas que constituem factos tributários autónomos.
102. É forçoso concluir que a liquidação objeto do ppa não padece de qualquer erro ou vício imputável à AT. Não existindo qualquer erro imputável aos serviços da Requerida, não se verificam os pressupostos legais para a atribuição de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT, e 61.º, n.º 3, do CPPT, motivo pelo qual tal pretensão não merece acolhimento.

III. SANEAMENTO

103. O Tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.
104. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
105. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
106. O processo não enferma de nulidades e não foi invocada qualquer exceção, razão pela qual se passa à apreciação e decisão do mérito da causa.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

IV.1.1. Factos provados

107. Em relação à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar os factos considerados provados e os não provados. O tribunal considera provados e relevantes para a decisão arbitral os factos seguintes:
- 107.1 A Requerente é uma sociedade comercial unipessoal, por quotas, constituída em 23.11.2005, e tem por objeto social a atividade de “Exploração de restaurantes, bar e snack-bar”.
- 107.2 A sociedade explora o restaurante “...”, situado na Rua..., ..., em Vila Bispo.

- 107.3 O capital social da sociedade, ora Requerente, é detido na totalidade pelo sócio-gerente B... .
- 107.4 Com base na Ordem de Serviço n.º 01/2024..., a Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária externo, com fins de comprovação e verificação, com âmbito incidente sobre o IRC, e extensão em relação ao período de tributação de 2023, realizado pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Faro, com início no dia 05 de fevereiro de 2025 - cfr. processo administrativo.
- 107.5 No dia 13.12.2025, no âmbito dos atos de inspeção tributária foi realizada a contagem física do saldo de Caixa, tendo sido apurado o saldo de € 97,69, quando o saldo contabilístico de Caixa era do valor de € 93.739,81, verificou-se uma diferença de € 93.642,12 - cfr. Doc. n.º 5 junto ao ppa e processo administrativo.
- 107.6 Os serviços de inspeção tributária consideraram que a diferença do saldo de Caixa, indiciava fluxos financeiros, cuja factualidade deve consubstanciar despesas não documentadas para efeitos de tributação ao abrigo do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC.
- 107.7 Em resultado da qualificação jurídica tributária atribuída aos factos pela inspeção tributária, os serviços da AT realizaram a liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios n.º 2025..., que, em face da nota de Demonstração de Acerto de Contas n.º 2025..., determinou imposto a pagar no valor de € 48.030,11, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 17.06.2025 - cfr. Docs. n.ºs 1 a 3 junto ao ppa.
- 107.8 A Requerente procedeu ao pagamento voluntário do IRC em dívida, no valor de € 48.030,11, no dia 11 de maio de 2025 - cfr. Doc. n.º 12 junto ao ppa.
- 107.9 No dia 11 de maio de 2026, foi realizada a diligência de inquirição de testemunhas e de depoimento de parte, cujos depoimentos foram valorados pelo tribunal em função da relevância dos factos.

107.10 O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 10 de setembro de 2025.

IV.1.2. Motivação - Factos provados e não provados

108. Os factos provados baseiam-se nos documentos apresentados pelas Partes, no depoimento de parte e na inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, fazendo todos parte integrante do presente processo arbitral, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

IV.2. MATÉRIA DE DIREITO

109. Em ordem a decidir sobre a matéria controvertida nos presentes autos de arbitragem tributária, importa elencar e escarpelizar o direito aplicável, sendo que a questão a decidir consiste em determinar se a diferença material, no montante de € 93.642,12 =(93.739,81-€ 97,69), verificada entre o valor contabilístico do saldo de Caixa e o valor efetivo do saldo de Caixa, no valor de € 97,69, apurada no dia 13.12.2023 através de contagem física, pode juridicamente ser qualificada como despesas não documentadas para efeitos de tributação autónoma.

110. A norma do n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC estabelece que “[a]s 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 do CIRC.

111. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas é um imposto direto, periódico e proporcional que incide sobre o rendimento das pessoas coletivas e de outras entidades equiparadas. O seu principal objetivo é tributar o lucro obtido pelas empresas e demais sujeitos passivos no exercício da sua atividade económica. Isto é, o IRC configura-se como o principal imposto sobre o

rendimento empresarial, procurando tributar a capacidade contributiva das empresas através dos lucros efetivamente obtidos - n.º 2 do artigo 104.º da CRP.

112. Por sua vez, a tributação autónoma, prevista no artigo 88.º do Código do IRC, constitui um regime especial de tributação que incide sobre determinadas despesas ou encargos efetuados pelos sujeitos passivos, independentemente da existência de lucro tributável. Isto é, as tributações autónomas, embora liquidadas no âmbito do IRC, constituem uma imposição fiscal material e estruturalmente distinta deste.
113. Ao contrário da tributação normal em IRC, que recai sobre o lucro tributável, a tributação autónoma incide diretamente sobre certos gastos considerados suscetíveis de utilização privada, de difícil controlo fiscal ou potencialmente associados à erosão da base tributável. Desta forma, procura-se combater práticas de evasão ou planeamento fiscal abusivo e assegurar uma tributação mínima de determinadas despesas.
114. A tributação autónoma representa uma exceção ao princípio tradicional da tributação do rendimento líquido, uma vez que faz incidir imposto sobre determinados encargos independentemente da capacidade contributiva revelada pelo lucro da empresa. A jurisprudência do Tribunal Constitucional tem, contudo, entendido que este regime possui autonomia suficiente para ser considerado uma modalidade legítima de tributação em IRC, atendendo às suas finalidades de prevenção da evasão fiscal, simplificação do controlo tributário e promoção da equidade do sistema fiscal.
115. As despesas não documentadas são aquelas que não têm por base qualquer documento de suporte que as justifique. As despesas não documentadas são sujeitas a tributação autónoma, nos termos do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC. O objetivo da tributação autónoma das despesas não documentadas parece ser o de tentar evitar (atenuando ou anulando a “vantagem” delas resultante em IRC) que, através dessas despesas, o sujeito passivo utilize para fins não-empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis; ou que sejam pagas

remunerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidos por estes. A realização de tais despesas implica um encargo fiscal adicional para quem nelas incorre porque a lei supõe que, assim, outra pessoa deixa de pagar imposto.

116. O reconhecimento de uma despesa como não documentada, em ordem a sujeitá-la a tributação autónoma enquanto tal, não poderá prescindir da demonstração da efetiva ocorrência da mesma - cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 1119/16.1BELRA, de 08.05.2019.
117. O facto sujeito a tributação deve ser considerado/relevado no ano em que ocorrer a inscrição contabilística. Aliás, nem de outro modo poderia ser atento o paralelismo existente entre a contabilidade e o exercício fiscal, paralelismo imbuído do princípio da especialização dos exercícios. A tributação autónoma de despesas não documentadas não assenta em presunções ou conjeturas, pelo que não admite a tributação de factos presumidos ou fundados em mera suspeição (cfr. artigo 88.º, n.º 1 do Código de IRC) - cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 00770/16.4BEAVR, de 13.04.2023.
118. Não se aplicam à tributação autónoma prevista no Código do IRC os princípios do rendimento acrescido, da periodização do lucro tributável e da anualidade. Todavia, aplicam-se à tributação autónoma os princípios e regras constantes do CIRC para a liquidação e cobrança do próprio IRC, mas não os incompatíveis com a natureza da tributação autónoma enquanto imposto incidente sobre certas despesas, e não sobre o rendimento. Isto é, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, a tributação autónoma é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa. Trata-se de um imposto de obrigação única, incidindo sobre certas despesas que constituem factos tributários autónomos e instantâneos que o legislador, por razões de política fiscal, quis tributar separadamente mediante a sujeição a uma taxa predeterminada, desprovida de qualquer relação com o volume de negócios da empresa.

119. *In casu*, a AT considerou que a diferença entre o saldo contabilizado e os valores efetivamente existentes na empresa denunciava a ocorrência de saídas de meios monetários do património social que, além de não terem sido objeto do adequado registo na contabilidade, também não constavam de qualquer evidência documental suscetível de permitir a identificação dos seus destinatários, da natureza das operações subjacentes e dos momentos da sua realização.
120. A saída de meios financeiros de uma empresa constitui uma despesa, um gasto que poderá ser dedutível ou não, dependendo das regras fiscais que o determinem, porém, o único meio para detetar os gastos que possam ter sido realizados com objetivos de evasão fiscal é a contabilidade da empresa e os seus documentos de suporte. Com vista à incidência da tributação autónoma, fundamental é que estejamos perante uma efetiva despesa.
121. A diferença entre o saldo da conta Caixa e a contagem do mesmo não é uma despesa, por não existir a verificação de qualquer saída de meios financeiros da sociedade, ora Requerente. Isto por estarmos perante a inexistência de qualquer elemento externo que permita a verificação da concretização de uma despesa entendida como o dispêndio de meios financeiros. Tal situação consiste apenas na diferença entre um registo contabilístico e uma contagem física. A verificação do exfluxo de caixa não permite presumir, sem mais, que se trata de uma despesa.
122. A AT, onerada com a obrigação de demonstrar a factualidade que estava na base da presunção jurídica que formulou, limitou-se a qualificar as divergências detetadas e a falta física de montante registado na conta Caixa como despesas não documentadas, não provando a efetivação das mesmas, para efeitos de aplicação de tributação autónoma.
123. Nas tributações autónomas não se trata de tributar um rendimento no fim do período de tributação, mas determinado tipo de despesas, que constituem o facto gerador de imposto, uma vez que cada despesa é um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC,

no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC

124. O Professor J. L. Saldanha Sanches considerava que as despesas não documentadas e a tributação autónoma é uma das referências doutrinárias mais influentes nesta matéria. A sua análise assenta na ideia de que a tributação autónoma constitui um mecanismo antiabuso destinado a combater despesas que escapam ao controlo fiscal e que podem ocultar distribuições de lucros ou pagamentos ilícitos. In **Manual de Direito Fiscal** (2.^a e 3.^a ed.), afirma que as tributações autónomas criam "um novo objeto tributário *a latere* do lucro tributável", ou seja, determinados custos deixam de relevar apenas para o cálculo do lucro e passam eles próprios a ser objeto de tributação.
125. A tributação em sede de IRC assenta no princípio de que o lucro tributável das sociedades comerciais corresponde, em regra, ao resultado líquido do exercício apurado de acordo com as normas contabilísticas, sujeito às correções expressamente previstas na lei fiscal. Este modelo resulta da articulação entre os artigos 15.º, 17.º, 23.º e demais disposições relevantes do CIRC, refletindo uma tributação baseada na capacidade contributiva revelada pelo lucro efetivamente obtido.
126. O artigo 15.º do CIRC estabelece a matéria coletável das pessoas coletivas, dispondo que esta é constituída, em regra, pelo lucro tributável, determinado nos termos do Código, sendo este o elemento central da incidência objetiva do imposto relativamente às sociedades comerciais que exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.
127. E o artigo 17.º consagra o método fundamental de determinação do lucro tributável, segundo o qual este é apurado a partir do resultado líquido do período constante da contabilidade, elaborado de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais aplicáveis, ao qual são introduzidas as variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas naquele resultado e efetuadas as correções fiscais previstas no CIRC. O legislador adotou, assim, um

modelo de dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade: a contabilidade constitui o ponto de partida para a determinação do lucro tributável, mas não é, por si só, determinante, uma vez que o direito fiscal impõe ajustamentos destinados a assegurar a prossecução dos objetivos próprios da tributação.

128. Neste contexto, assume particular relevo o artigo 23.º do CIRC, que define os critérios de dedutibilidade fiscal dos gastos e perdas. Nos termos desta disposição, são dedutíveis os gastos e perdas suportados ou incorridos pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, desde que devidamente comprovados. A norma consagra o princípio da indispensabilidade funcional ou da conexão económica entre o gasto e a atividade empresarial, exigindo simultaneamente a sua adequada documentação. A dedutibilidade fiscal depende, assim, não apenas da efetiva realização do gasto, mas também da demonstração da sua realidade, da sua relação com a atividade da empresa e do cumprimento dos requisitos formais legalmente exigidos.
129. A determinação do lucro tributável é ainda condicionada por diversas normas corretivas que limitam ou excluem a dedução de determinados gastos, estabelecem regras específicas de valorização de ativos e passivos, disciplinam amortizações, depreciações, imparidades, provisões e mais-valias, ou regulam os preços de transferência, os benefícios fiscais e outras situações particulares. Deste modo, o lucro tributável não corresponde necessariamente ao lucro contabilístico, antes resultando da aplicação de um conjunto de ajustamentos destinados a assegurar a neutralidade, a equidade e a eficácia do sistema fiscal.
130. Paralelamente ao método geral de tributação baseado no lucro tributável, o CIRC prevê mecanismos complementares destinados a assegurar a tributação de determinadas manifestações de capacidade contributiva. Entre estes destaca-se o regime das tributações autónomas previsto no artigo 88.º do CIRC, através do qual determinados gastos são tributados autonomamente, independentemente da existência ou do montante do lucro tributável. Estas tributações não constituem

um método autónomo de determinação do lucro, mas antes um mecanismo complementar de incidência fiscal que visa desincentivar determinadas despesas ou prevenir fenómenos de evasão e planeamento fiscal abusivo.

131. Quando a contabilidade do sujeito passivo não oferece credibilidade, se revele inexistente ou apresente irregularidades que impossibilitem a determinação direta e exata da matéria tributável, a Administração Tributária pode recorrer à avaliação indireta, nos termos da Lei Geral Tributária e das normas procedimentais aplicáveis. Este método assume natureza excecional e subsidiária, apenas podendo ser utilizado nas situações expressamente previstas na lei e desde que se encontrem preenchidos os respetivos pressupostos legais, incumbindo à Administração Tributária demonstrar a impossibilidade da determinação direta da matéria coletável.
132. Resulta, assim, do regime jurídico do IRC que o sistema de tributação das sociedades comerciais assenta, primordialmente, no método da determinação direta do lucro tributável com base na contabilidade organizada, corrigida pelas normas fiscais. A contabilidade constitui o instrumento essencial de quantificação da capacidade contributiva, enquanto as correções fiscais, as tributações autónomas e, excecionalmente, a avaliação indireta funcionam como mecanismos destinados a assegurar que a tributação reflita, tanto quanto possível, a verdadeira realidade económica do sujeito passivo e os objetivos de justiça, igualdade e eficiência prosseguidos pelo sistema fiscal.
133. Acresce que, nos termos do artigo 75.º da LGT, [p]resumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.
134. Todavia, esta presunção quebra se, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, se se verificar que i) as declarações, contabilidade ou escrita

revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo; ii) o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações.

135. No âmbito do procedimento de inspeção tributária, os serviços de inspeção apuram inexatidões ou irregularidade no registo contabilístico do saldo de Caixa, tendo ficado claro que o elevado saldo de Caixa não era uma realidade exclusiva do ano de 2023, mas que tinha a sua origem nos anos precedentes, tendo sido possível verificar que o saldo inicial de Caixa em 01.01.2023 era igual ao saldo de Caixa em 31.12.2022.
136. Assim sendo, tendo o procedimento de inspeção tributária ocorrido a partir do dia 05.02.2025, tinha sido possível à AT realizar, outrossim, uma ação de inspeção externa ao período de tributação do ano de 2022 para proceder ao apuramento da situação tributária do sujeito passivo, a sociedade ora Requerente, e proceder ao apuramento da verdade sobre a sua situação tributária, recorrendo inclusive, à avaliação indireta nos termos dos artigos 81.º e seguintes da LGT, em articulação com o artigo 57.º do Código do IRC.
137. O princípio da legalidade, da proporcionalidade, da colaboração e da justiça não permitem que a AT, unicamente com base em presunção jurídica, conclua que a divergência entre o saldo contabilístico de Caixa e o saldo efetivo determinado em contagem física consubstancia factos constitutivos de despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma sem ter provado e demonstrado qualquer despesa efetiva conexa com fluxos financeiros emergentes da conta Caixa ou dos extratos bancários.
138. Para que a divergência do saldo de Caixa possa ser tributado como despesas não documentadas não é suficiente presumir tais despesas, seria necessário demonstrar que elas efetivamente existiram, e evidenciar e demonstrar os

pagamentos suportados pela sociedade (por, exemplo, demonstrar que consta no extrato bancário ou através do e-fatura).

139. Todavia, os serviços de inspeção tributária limitaram-se a fazer uma presunção jurídica, quer em relação à existência das despesas não documentadas e, inclusive, em relação ao momento ou data da sua efetivação (o dia da contagem física do saldo de Caixa).
140. A atividade da AT está sujeito ao princípio da legalidade, pelo que a sua ação em todas as funções, tem de se limitar ao que decorre da lei e a tributação dos sujeitos passivos em todas as cédulas de tributação tem de ser efetuada estritamente nos termos da lei, não podendo a AT recorrer a presunções não expressas ou consagradas na lei e muito menos pode substituir a normal e regular tributação da matéria coletável por tributação autónoma.
141. A tributação do lucro tributável dos sujeitos passivos tem de ser realizada através de avaliação direta com base na contabilidade do sujeito passivo ou se esta se verificar não credível, por ausência de registos contabilísticos, omissões, inexatidões ou irregularidades, a tributação do sujeito passivo tem de ser efetuada através de avaliação indireta com a estrita observações dos pressupostos legais, quer em termos materiais, quer em termos formais.
142. *In casu*, os serviços de inspeção tributária limitaram-se a efetuar uma presunção jurídica quanto à existência de despesas não documentadas , mas nada provam quanto à existência efetiva de tais despesas demonstrando efetivos pagamentos ou fluxos financeiros reais suscetíveis de dar forma real e material às presumidas despesas não documentadas.
143. A norma do n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC não permite formular uma presunção sobre a existência de despesas não documentadas. A sua aplicação pressupõe que a Administração Tributária demonstre previamente a existência de uma despesa efetiva e que essa despesa carece de suporte documental e registo contabilístico, embora não seja aceite com custo/gasto fiscal.

144. A norma do n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC é uma norma de incidência tributária, mas não é uma norma presuntiva. A norma limita-se a estabelecer que as despesas não documentadas são objeto de tributação autónoma. Não contém qualquer mecanismo de presunção legal que permita inferir a existência de despesas não documentadas a partir de outros factos. Este entendimento tem sido acolhido pela jurisprudência do CAAD, que, apoiando-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, afirma que a norma “constitui uma norma de incidência tributária e não assenta em qualquer presunção legal quanto à qualificação das despesas”. As disposições legais que estabelecem a tributação autónoma nos termos artigo 88.º do CIRCI constituem normas de incidência tributária que não consagram qualquer presunção que seja passível de prova em contrário - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 021/20.7BALSB, de 24.03.2021.
145. A tributação autónoma só pode operar quando esteja demonstrado que ocorreu uma efetiva saída de meios financeiros ou um encargo suportado pelo sujeito passivo. A jurisprudência tem repetidamente afirmado que não basta a existência de movimentos contabilísticos ou de meras irregularidades; é necessário provar a realidade da despesa. O Tribunal Central Administrativo Sul tem referido que para existir tributação autónoma de despesas não documentadas a premissa é a existência de despesas efetivas.
146. Em face do enquadramento legal do exercício da atividade tributária, e das regras aplicáveis ao direito fiscal, compete à AT demonstrar os pressupostos da liquidação. Assim, não pode partir da inexistência de documentação para presumir que existiram despesas não documentadas. Tem primeiro de provar que houve uma despesa e, depois, que essa despesa não possui qualquer documento justificativo.
147. Acresce que o Supremo Tribunal Administrativo tem definido de forma consistente o conceito de "despesa não documentada"; trata-se da despesa sem qualquer comprovativo documental. Não basta que a documentação seja

insuficiente, imperfeita ou que não identifique todos os elementos da operação, nesses casos poderá estar em causa uma despesa indevidamente documentada ou um gasto não dedutível, mas não necessariamente uma despesa não documentada para efeitos do n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC.

148. A norma do n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC não autoriza a formulação de uma presunção sobre a existência de despesas não documentadas. A norma apenas determina a incidência da tributação autónoma quando a Administração Tributária demonstrar a verificação do respetivo facto tributário, isto é, a existência de uma despesa efetiva desprovida de qualquer suporte documental. Só após essa demonstração pode operar a tributação autónoma prevista naquela disposição legal.
149. Em face de todas as razões aduzidas, importa concluir que a tributação da diferença existente entre o saldo de Caixa contabilístico e o saldo de Caixa apurado na contagem física como despesas não documentadas ao abrigo da norma do n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC é ilegal, razão pela qual se determina a anulação da correção efetuada no procedimento de inspeção tributária e da correlativa liquidação de IRC e de juros compensatórios supra identificada, ficando, assim, prejudicados os pedidos subsidiários efetuados pela Requerente no ppa.

V. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

150. Conjuntamente com a anulação do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), na vertente de tributação autónoma, no valor de € 48.030,11, relativa ao ano de 2023, e o consequente reembolso do valor de imposto pago indevidamente, a Requerente requer, ainda, que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, nos termos previstos nos artigos 43.º e 100.º da LGT.

151. Nos termos da norma do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, serão devidos juros indemnizatórios *"[q]uando 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"*.
152. Há que referir que, em face da norma do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral, pelo que, assim, importará conhecer do pedido.
153. O direito a juros indemnizatórios pressupõe que o imposto seja indevido ou haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.
154. Por todas as razões supras enunciadas, a Requerente suportou o pagamento de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na vertente de tributação autónoma, que atenta a ilegalidade das correções realizadas pela inspeção tributária, determina que o ato de liquidação de IRC seja ilegal e o pagamento indevido, pelo que se reconhece à Requerente o direito ao pagamento dos juros indemnizatórios peticionados, contados à taxa legal sobre o montante indevidamente pago, desde o dia 11 de maio de 2025, dia da realização do pagamento do IRC, no valor de € 48.030,11, a liquidar até ao momento do processamento da nota de crédito, conforme decorre da norma do da alínea a), do n.º 1 do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

VI. DECISÃO

Nestes termos, o Tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Determinar a anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao período de tributação do ano de 2023, relativa a tributação autónoma, que deu lugar à Demonstração de Acerto de Contas n.º 2025..., no valor de € 48.030,11;

- c) Julgar procedente o pedido de restituição de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, no valor de € 48.030,11, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, liquidados à taxa legal, desde a data do pagamento indevido e até à data de emissão da nota de crédito;
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 48.030,11 (quarenta e oito mil, trinta euros e onze cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

VIII. CUSTAS

O valor das custas é fixado em € 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Lisboa, 08 de julho de 2026

O Árbitro,

Jesuíno Alcântara Martins