

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1052/2025-T

Tema: IRC – despesas não documentadas – tributação autónoma.

SUMÁRIO:

A tributação autónoma prevista do artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC pressupõe a demonstração da ocorrência de despesas não documentadas, num determinado exercício e num determinado montante.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 3 de dezembro de 2025, **A..., LDA.**, NIPC ..., com sede em ..., ...-... .. (doravante, designada *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a pronúncia deste Tribunal relativamente à ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao ano de 2023, no montante a pagar de € 51,346,70, que inclui a liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., no valor de € 2.310,73.

A Requerente não juntou documentos, tendo requerido a prestação de declarações de parte do seu sócio-gerente e a produção de prova testemunhal.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, designada *Requerida* ou *AT*).

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e notificado à AT em 9 de dezembro de 2025.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 23 de janeiro de 2026, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 10 de fevereiro de 2026.

4. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou Resposta, à qual juntou um documento e procedeu à junção aos autos do respetivo processo administrativo (doravante, abreviadamente designado *PA*).

5. No dia 22 de abril de 2026, foi realizada a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT – na qual foi tratado o que consta da respetiva ata que aqui se dá por inteiramente reproduzida, tendo sido indicado o dia 10 de agosto de 2026 como data limite para a prolação da decisão arbitral – e procedeu-se à produção de prova.

6. Ambas as partes apresentaram as alegações escritas que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

II. SANEAMENTO

7. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Não existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

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

a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, constituída em 26.11.1991, que tem por objeto social a atividade de exploração de restaurantes, snack-bares, self-services e similares (CAE principal 056111 e CAE secundário 056116), enquadrada no regime geral de IRC. [cf. PA]

b) Em 28.12.2023, ao abrigo do Despacho externo n.º DI2023...da Direção de Finanças de Aveiro, a Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Aveiro (SIT), nas instalações do seu estabelecimento sito em..., ..., ...-... ..., com o objetivo de realizar uma contagem dos meios monetários em caixa, por forma a validar os montantes registados e declarados, da qual foi lavrado o respetivo termo de contagem, assinado por todos os presentes na diligência. [cf. documento n.º 1 anexo à Resposta e PA]

c) Nessa ocasião, foi declarado pelo sócio-gerente da Requerente, B..., que a empresa dispõe de um fundo fixo de caixa de € 100,00 diários, tendo sido efetuada uma contagem aos valores existentes em caixa nessa data, a qual permitiu apurar o montante de € 234,80. [cf. documento n.º 1 anexo à Resposta e PA]

d) Na mesma ocasião, foi ainda apurado que tinha sido efetuado, nessa mesma data, um depósito na conta bancária da Requerente no montante de € 9.085,00 em numerário e de € 2.848,00 em valores. [cf. documento n.º 1 anexo à Resposta e PA]

e) Ainda na mesma ocasião, o sócio-gerente da Requerente, B..., informou que, durante os anos de 2022 e 2023, a Requerente não efetuou nenhum empréstimo nem aos seus sócios, nem aos seus funcionários. [cf. documento n.º 1 anexo à Resposta e PA]

f) Na mesma altura, o referido sócio-gerente da Requerente foi notificado nos seguintes termos que se extratam do documento n.º 1 anexo à Resposta [cf. ainda PA]:

6. Notificação
Fica pelo presente notificado o sujeito passivo identificado em 1., nos termos do n.º 4, do artigo 59.º, da LGT, para apresentar/ enviar no prazo de 15 dias, à Direção de Finanças de Aveiro (morada indicada em rodapé), os seguintes elementos e esclarecimentos:
☒ Extrato da conta caixa do ano de 2023 atualizada ao dia contagem;
☒ Cópia dos 5 documentos de maior valor registados na Conta Caixa atrás identificada;
☒ Balancete analítico a 31.08.2023;
✓ Extrato conta corrente das contas de: Diferimentos (ativo) e Resultado dos transitos relativos ao ano de 2022
sob pena de, se o não fizer, tal facto ser considerado como “recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e outros elementos”, incorrendo por esse facto, na contra-ordenação prevista e punível com a coima estabelecida no n.º 1 do artigo 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

g) Em resposta a essa notificação, os representantes da Requerente remeteram os elementos solicitados, nomeadamente o extrato da conta caixa, através do qual apuraram um saldo de caixa no montante de € 281.186,35, à data de 28.12.2023, sendo que, à data de 31.12.2023, a conta caixa apresentava um saldo devedor no montante de € 300.898,90. [cf. PA]

h) O depósito na conta bancária da Requerente, referido no facto provado d), foi reconhecido contabilisticamente apenas com data de 31.12.2023. [cf. PA]

i) A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2025..., a Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção tributária, classificado como de carácter interno e incidente sobre o ano de 2023, de âmbito parcial em RFIRS (Retenções na Fonte de IRS), estendida ao IRC através de despacho proferido em 26.06.2025, tendo esta alteração de âmbito sido comunicada à Requerente através do ofício n.º 2025..., de 26.06.2025, dos SIT. [cf. PA]

j) No âmbito desse procedimento inspetivo, em 08.05.2025, a Requerente foi notificada pelos SIT, através do sistema via CTT (código IT – ...), nos seguintes termos [cf. PA]:

“- O extrato da conta “111 – Caixa” remetido, referente ao ano de 2023, apresenta um saldo em 28-12-2023 no montante de 281.421,15 €, o que permite concluir pela existência de uma diferença de caixa de 281.186,35 € (281.421,15 € - 234,80 €);

- Por outro lado, na declaração IES relativa ao exercício de 2023, entregue em 03-05-2024 com o n...., consta no quadro 05041-A, um saldo final da conta Caixa no montante de 97.009,96 €. Este valor diverge do saldo final em 31-12-2023, no montante de 300.898,90 €, conforme indicado no extrato da conta Caixa acima referido.

Conclui-se assim, que, em resultado da contagem dos valores em caixa, realizada no dia 28 de dezembro de 2023, e dos elementos contabilísticos e fiscais apresentados e declarados, existe uma divergência não justificada, entre os valores apurados e os respetivos registos contabilísticos, de 281.186,35 €, que se pode configurar, para efeitos fiscais, como despesa não documentada, sujeita, de acordo com o artigo 88º do Código do IRC, a tributação autónoma à taxa de 50%.

Nos termos descritos, e uma vez que não foi considerada como tal, na declaração modelo 22 do exercício de 2023, entregue em 30/04/2024, à qual coube o n.º ... 2024..., fica assim notificado para, no prazo de 10 dias, apresentar justificação, devidamente comprovada e fundamentada, para a não qualificação e tributação da divergência apurada no saldo de caixa, como despesa não documentada, nos termos do artigo 88º do Código do IRC, sob pena de, não o fazendo, a respetiva correção vir e ser promovida oficiosamente por estes Serviços de Inspeção Tributária, sempre sem prejuízo da penalidade contraordenacional que ao caso se aplique.”

k) Face à ausência de resposta à aludida notificação e tendo em conta a divergência encontrada entre o saldo de caixa apresentado no extrato de conta remetido pela Requerente no âmbito da notificação referida no facto provado f) (saldo de € 300.898,90) e o apresentado no quadro 05041-A da declaração IES de 2023 (saldo de € 97.009,96), a Requerente foi novamente notificada pelos SIT, em 29.05.2025, através do sistema via CTT (código IT –...), tendo-lhe sido solicitado um extrato contabilístico, em ficheiro de formato pdf, da conta "11-Caixa" de 01.01.2023 a 31.12.2023, bem como, cópias dos 10 documentos de maior valor lançados a crédito nessa conta, durante o mês de dezembro de 2023. [cf. PA]

l) Em resposta ao solicitado, a Requerente remeteu aos SIT, em 11.06.2025, via e-mail, o solicitado extrato contabilístico, bem como cópias dos lançamentos internos n.ºs 1200284 e 1200296 que, supostamente, conteriam os 10 documentos de maior valor lançados a crédito nessa conta, no mês de dezembro de 2023. [cf. PA]

m) A análise desse extrato contabilístico permitiu aos SIT concluir o seguinte: o primeiro extrato da conta caixa apresentado no âmbito da notificação referida no facto provado f) não continha todos os movimentos, nomeadamente, os movimentos a crédito da conta relativos a saídas de caixa para eventuais depósitos em contas bancárias ou fechos de TPA, referentes ao mês de dezembro, cuja inclusão fez baixar o saldo, à data de 28.12.2023, para € 202.568,41 e o saldo, à data de 31.12.2023, para € 97.009,96; e, este extrato da conta caixa incluía agora os movimentos a crédito relativos ao mês de dezembro, pelo que correspondia ao efetivamente contabilizado e

declarado pela Requerente, cujo saldo à data de 31.12.2023 coincide com o saldo declarado na declaração IES de 2023. [cf. PA]

n) Atendendo ao facto dos documentos apresentados em resposta à notificação referida no facto provado k) respeitarem a cópias de meros lançamentos internos, n.ºs 1200284 e 1200296, os SIT efetuaram nova notificação, em 11.06.2025 (código IT' —...), solicitando que a Requerente remetesse todos os documentos bancários do Banco Santander e da Caixa de Crédito Agrícola Mútuo identificados nas cópias dos referidos documentos internos. [cf. PA]

o) Em resposta a essa notificação, os representantes da Requerente remeteram aos SIT diversos elementos documentais que permitiu aos SIT concluir que, apesar de lançados contabilisticamente no dia 31.12.2023, os movimentos bancários, no montante global de € 104.261,65, tinham data anterior ao dia da contagem, ou seja, são anteriores a 28.12.2023, pelo que, para efeito de determinação do saldo naquela data, deveriam ser expurgados. [cf. PA]

p) Os SIT fizeram tal expurgo de valores ao saldo contabilístico do extrato da conta “11.1-Caixa”, à data de 28.12.2023, tendo assim apurado um novo saldo de caixa, nessa data, no montante de € 98.306,76. [cf. PA]

q) O aludido procedimento inspetivo culminou com a elaboração do respetivo Relatório de Inspeção Tributária, que foi notificado à Requerente e que aqui se dá por inteiramente reproduzido, do qual importa extrair os seguintes segmentos [cf. PA]:

“IV. Descrição da análise efetuada

(...)

Os factos relatados permitem apurar uma diferença no montante de -98.071,96 €, correspondente a uma quantia em dinheiro que deveria ter sido encontrada aquando da contagem efetuada, mas que, efetivamente, não se encontrava no caixa físico da empresa em 28 de outubro de 2023, conforme se apura no quadro seguinte:

a)	Saldo de caixa da contagem física em 28-12-2023	234,80
b)	Saldo Contabilístico da conta de caixa à data de 28-12-2023	98.306,76
c) = a) – b)	Diferença apurada	- 98.071,96

Esta diferença apurada no saldo do caixa significa que foram utilizados meios financeiros da empresa para fins que se desconhecem. Com efeito, apesar de notificado para se pronunciar sobre a divergência encontrada no saldo

da conta caixa à data da contagem (28/12/2023), os representantes do sujeito passivo não revelaram/justificaram a natureza da despesa, qual a sua finalidade e quais os efetivos beneficiários.

Sabendo que, muitas vezes, estas saídas de caixa são destinadas, entre outros, ao pagamento de remunerações sem sujeição a IRS e contribuições para a Segurança Social, distribuição encapotada de lucros, manutenção de atividade económica paralela (compras e vendas realizadas à margem da contabilidade e declarações fiscais), etc, situações que têm implicações ao nível fiscal e se traduzem, normalmente, em evasão aos impostos que seriam devidos. Mostram-se assim devidamente preenchidos os pressupostos para submeter estas despesas (retiradas do caixa) ao regime das despesas não documentadas e à finalidade da sua tributação autónoma previstos no do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, passando assim a representar um encargo adicional para quem nelas incorre, uma vez que a lei supõe que, desta forma, alguém deixou de pagar impostos que seriam devidos.

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1. Correções em sede de IRC

V.1.1 Tributação autónoma – despesas não documentadas – 2023

No artigo 88.º do CIRC, o legislador manteve em 2023 a sujeição a tributação autónoma de um conjunto de despesas que, face à sua natureza, e desde que verificados determinados requisitos legalmente estabelecidos, se encontram abrangidas por este regime. Entre elas destacam-se:

- Despesas não documentadas;*
- Encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou viaturas mistas;*
- Despesas com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos, em território nacional ou no estrangeiro, a clientes, fornecedores ou outras entidades — vulgarmente designadas por despesas de representação;*
- Importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável;*
- Ajudas de custo e compensações por deslocação em viatura própria do trabalhador;*
- Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos beneficiários de isenção total ou parcial;*
- Indemnizações ou compensações não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos no contrato;*
- Bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes.*

Em 28 de dezembro de 2023, foi realizada uma contagem física de caixa nas instalações do sujeito passivo, tendo-se apurado uma diferença negativa de caixa no montante de 202.333,61 €. Tal valor corresponde a numerário que, segundo os registos contabilísticos da empresa e a análise do respetivo estrato do caixa, deveria estar presente, mas que não se encontrava disponível fisicamente.

Apesar de notificado para o efeito, os representantes legais do sujeito passivo não apresentaram qualquer justificação ou explicação para a diferença apurada, nem disponibilizaram documentação ou outro tipo de prova que permitisse determinar com objetividade o destino ou natureza da quantia em falta. Assim, verifica-se que tal saída de caixa não tem correspondência documental, contabilística ou contratual que permita a sua qualificação como despesa legítima e dedutível no âmbito da atividade da empresa.

Neste contexto, a ausência de justificação documental e a indeterminação quanto ao destino dos valores em falta configuram uma saída de caixa presumivelmente utilizada para fins alheios ao objeto social da entidade, designadamente em proveito dos seus sócios, membros dos órgãos sociais, colaboradores ou terceiros, ou mesmo sem qualquer relação com a atividade empresarial. Tal situação enquadra-se no conceito de despesa não documentada ou não justificada, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC.

O referido preceito legal estabelece que:

“Estão sujeitas a tributação autónoma, à taxa de 50%, as despesas não documentadas.”

A jurisprudência e a doutrina fiscal têm vindo a reafirmar que a tributação autónoma se aplica independentemente da existência de proveito tributável na esfera do beneficiário da despesa e da natureza do sujeito passivo, funcionando como mecanismo preventivo e sancionatório contra comportamentos que possam conduzir à erosão da base tributável ou à dissimulação de rendimentos, como se evidencia nos seguintes excertos do:

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 245/2024: “A despesa constitui um facto tributário autónomo, gerando um imposto a que o contribuinte fica sujeito independentemente de ter obtido ou não rendimento tributável em IRC no mesmo período de tributação. [...] O objetivo do legislador é desincentivar a realização de despesas que possam repercutir-se negativamente na receita fiscal e reduzir artificialmente a própria capacidade contributiva da empresa.”

- Acórdão do TC 477/2024: “A tributação autónoma, embora prevista no Código do IRC ... nada tem a ver com a tributação do rendimento ... incidem sobre certas despesas que constituem factos tributários autónomos ... não interfere no método destinado a determinar os resultados empresariais, nem implica que a matéria coletável ... passe a incluir lucros ou rendimentos que a empresa não tenha efetivamente auferido. ... A despesa constitui um facto tributário autónomo, gerando um imposto a que o contribuinte fica sujeito independentemente de ter obtido ou não rendimento tributável em IRC no mesmo período de tributação.”

- Acórdão do TC 197/2016: “A despesa constitui um facto tributário autónomo, gerando um imposto a que o contribuinte fica sujeito independentemente de ter obtido ou não rendimento tributável em IRC no mesmo período de tributação. ... O objetivo do legislador ... é desincentivar ... despesas que reduzam artificialmente a capacidade contributiva da empresa.”

- *Acórdão do TC 658/2024: “A tributação autónoma das despesas ... consubstanciam uma ‘tributação sobre a despesa ou consumo e não sobre o rendimento’, que visam ‘evitar que através dessas despesas, as empresas procedessem à distribuição camuflada de lucros ... bem como combater a fraude e evasão fiscal’.”*

- *Processo CAAD n.º 259/2021-T: “A inexistência dos meios financeiros evidenciados na conta #11-Caixa, conjugada com a não contabilização de qualquer saída, configura um caso de despesas não documentadas, enquadrável no artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC.”*

Importa ainda considerar que a tributação autónoma tem natureza objetiva, estando dependente da verificação dos pressupostos legais – neste caso, a inexistência de justificação e documentação que comprove o destino ou a afetação empresarial da quantia em causa – e não exige prova da intenção do sujeito passivo ou da existência de dolo ou negligência. Assim, mesmo na ausência de indícios concretos de utilização indevida dos fundos (por exemplo, em benefício dos sócios), a simples ausência de documentação justificativa legitima a aplicação da taxa agravada.

Tendo em conta que:

O montante em falta se encontra inequivocamente identificado e quantificado (98.071,96 €);

Não existe qualquer elemento justificativo da saída de numerário, nem documentação de suporte à operação;

A quantia em causa não foi refletida como rendimento ou vantagem tributável em sede de IRC nem sujeita a qualquer forma de tributação declarada;

A declaração periódica de rendimentos Modelo 22 do exercício de 2023 não refletiu a sujeição do montante à tributação autónoma prevista no n.º 1 do artigo 88.º do CIRCI;

Conclui-se que se verifica uma omissão declarativa com impacto direto na liquidação do imposto, traduzindo-se numa falta de entrega ao Estado de imposto no montante de 49.035,98 €, apurado pela aplicação da taxa de 50% ao montante da diferença de caixa, conforme segue:

$$98.071,96 \text{ €} \times 50\% = 49.035,98 \text{ €}$$

VI. Motivo e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indiretos

Não aplicável.

VII. Critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso a métodos indiretos

Não aplicável.”

r) Sequentemente, a AT procedeu à emissão e notificação da liquidação adicional de IRC n.º 2025 ..., referente ao ano de 2023, no montante a pagar de € 51,346,70, que inclui a liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., no valor de € 2.310,73. [cf. documentos juntos com o pedido de constituição de Tribunal Arbitral]

s) Os saldos contabilísticos da conta caixa (Conta “11.1-Caixa”) da Requerente eram, entre os anos 2016 e 2023, os seguintes [cf. PA]:

Período	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Saldo	25.821,53	32.398,35	51.170,32	79.527,32	65.867,91	74.814,15	96.330,46	97.009,96

t) Os saldos da conta caixa (Conta “11.1-Caixa”) no final dos exercícios anteriores a 2023, designadamente os relativos aos anos de 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022 que são referidos no RIT, não representavam a realidade dos meios financeiros disponíveis da Requerente. [cf. declarações de parte do sócio-gerente da Requerente e depoimento da testemunha C...]

u) A diferença apurada pela AT entre o saldo da conta caixa (Conta “11.1-Caixa”) e os meios financeiros existentes na Requerente, em 28.12.2023, no montante de € 98.071,96, é o resultado da soma de vários anos de acumulação de diferenças em anos anteriores com a ocorrida em 2023. [cf. declarações de parte do sócio-gerente da Requerente e depoimento da testemunha C...]

v) Em 3.12.2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

9. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não resultou provado qual o destino que foi dado ao montante em falta de € 98.071,96, correspondente à diferença entre o saldo de caixa da contagem física (€ 234,80) e o saldo da conta “11.1-Caixa” (€ 98.306,76), à data de 28.12.2023, da Requerente.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

10. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

A convicção do Tribunal Arbitral resultou da apreciação crítica e de uma adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência e segundo juízos de

normalidade e razoabilidade, do acervo documental, incluindo o PA, que foi carreado para os autos, bem como da prova por declarações de parte do sócio-gerente da Requerente e da prova testemunhal produzida – tanto o declarante (B..., sócio-gerente da Requerente desde a sua constituição) como a testemunha (C..., contabilista certificado da Requerente desde a sua constituição) aparentaram depor com isenção e com conhecimento direto dos factos que foram dados como provados com base nas suas declarações e depoimento –, em conjugação com as alegações das partes nos respetivos articulados quando reportadas a factos pertinentes para a decisão que não se mostraram controvertidos.

11. No tocante à factualidade não provada, a mesma foi assim considerada em virtude da insuficiência de elementos probatórios a seu respeito, à luz do respetivo ónus probatório.

Porquanto, pese embora o sócio-gerente da Requerente, ouvido em declarações de parte, e a testemunha que foi inquirida terem avançado com diversas explicações possíveis para a existência do aludido diferencial de valores – o sócio-gerente da Requerente aludiu a falhas no apuro de caixa, a enganos dos funcionários nos recebimentos e pagamentos dos clientes, a furtos de dinheiro da caixa, a falhas de comunicação do terminal de pagamento automático e, ainda, ao facto do mês de dezembro ser dos meses mais fortes em termos de clientes, com grupos que se reúnem em refeições de centenas euros, as quais são faturadas no momento dos consumos, mas, por vezes, apenas são pagas nos meses subsequentes; e, a testemunha reiterou tais declarações do sócio-gerente da Requerente, tendo ainda afirmado que a existência do aludido saldo da conta caixa se deve também ao retardamento na contabilização de documentos relativos a gastos da empresa e/ou a pagamentos de faturas de fornecedores que aguardam o envio do respetivo documento de quitação do credor –, o certo é que os seus depoimentos não foram suficientemente concretos e precisos a tal respeito e, por isso, não permitiram comprovar o destino que foi dado àquela quantia monetária. Com efeito, quer o sócio-gerente da Requerente, quer a testemunha não concretizaram situação alguma que fosse passível de ilustrar qualquer uma das hipóteses por eles aventadas; por exemplo, não identificaram nenhuma situação concreta quanto a pagamentos que tenham sido feitos a fornecedores da Requerente e que, em 28.12.2023, estavam a aguardar a remessa do respetivo documento de quitação que apenas chegou em momento posterior a essa data.

III.2. DE DIREITO

§1. O *THEMA DECIDENDUM*

12. As questões jurídico-tributárias que estão no epicentro do dissídio entre as partes e que, por isso, o Tribunal Arbitral é chamado a apreciar e decidir são as seguintes:

a) O ato de liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao ano de 2023, que inclui a liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., padece de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, designadamente do disposto no artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC, atinente à tributação autónoma de despesas não documentadas?

b) O procedimento de inspeção tributária subjacente à liquidação adicional de IRC controvertida, classificado pela AT como interno, deve ser classificado como externo e, por consequência, padece de ilegalidade por violação do disposto nos artigos 13.º, 34.º, 46.º, 49.º, 50.º, 51.º, 56.º, n.º 1, e 61.º do RCPITA e no artigo 268.º, n.º 3, da CRP?

13. Atento o disposto no artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, *CPPT*) e uma vez que os vícios arguidos pelo Requerente são conducentes à anulação dos atos tributários controvertidos, não tendo este estabelecido entre eles uma relação de subsidiariedade, o Tribunal Arbitral principiará por apreciar o invocado vício de violação de lei da liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao ano de 2023, que inclui a liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., após o que, caso se revele necessário, apreciará a (i)legalidade do procedimento de inspeção tributária.

§2. DO VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI: TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA DE DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS

§2.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

14. A Requerente alega essencialmente o seguinte:

“3º

As correções efetuadas pela ATA, e aqui sindicadas, tiveram origem no desfasamento entre o valor contabilizado pela Requerente na Conta 11-Caixa e a verificação física operada pela Inspeção Tributária.

4º

Em causa nos presentes autos está a aplicação do artigo 88.º, n.º 1, do CIRC (redação em vigor no ano de 2019), que dispõe que: “As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 23.º-A”.

(...)

9º

(...) atendendo ao consagrado no artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, a tributação autónoma incide sobre cada despesa efetuada, em si mesmo considerada (e não sobre a contagem física da caixa), e sujeita a determinada taxa, i.e., na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesas considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário).

10º

(...), para que uma concreta tributação autónoma do género daquela que ora nos ocupa seja legalmente aplicável, para além da demonstração da ocorrência de despesas não documentadas, torna-se necessário demonstrar a respetiva quantificação, bem como que as mesmas ocorreram no exercício a que se reporta a correspondente liquidação, ou seja, no caso, no exercício de 2023.

(...)

12º

(...), a aplicação do citado preceito normativo – artigo 88.º, n.º 1, do CIRC – pressupõe a (i) ocorrência de despesas não documentadas; (ii) num determinado exercício; e (iii) num determinado montante.

13º

Ora, voltando ao caso dos autos, diga-se, desde já, que nenhuma das ditas circunstâncias está demonstrada.

14º

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

15º

Ora, dos elementos carreados aos autos, não é possível, julga-se, extrair o momento em que as despesas tributadas autonomamente ocorreram, sendo que, à falta destes elementos, não é possível concluir, sem mais, que, naquele exercício de 2023, hajam ocorrido despesas correspondentes ao valor assumido pela AT como base para a liquidação de tributações autónomas aqui sindicadas.

16º

É evidente, que a AT para aplicar este tipo de tributação não tem de, forçosamente, demonstrar a sua ocorrência – da(s) despesa(s) – num determinado dia – o que seria, excessivamente difícil, considerando a necessária ausência de documentação – mas, não se poderá prescindir da demonstração, para lá de qualquer dúvida razoável,

da sua ocorrência, no montante considerado, dentro de um período definido, que se situe dentro do exercício económico a que se reporta a liquidação efetuada.

17º

O que, como é bom de ver, não acontecem, porquanto, limitou-se (a AT) a situar a ocorrência das despesas, no valor que considerou, na data em que a inspeção tributária procedeu à contagem física de caixa, para concluir pela sua tributação no exercício de 2023.

18º

Vê-se que, tal entendimento, assenta, essencialmente, na credibilidade da contabilidade da Requerente, no que concerne às inscrições na Conta 11 – Caixa.

19º

Na verdade, os SIT não só demonstraram a falta de credibilidade da contabilidade da Requerente, revelando que a mesma não tinha correspondência com a realidade, como sujeitaram a tributação autónoma, desconsiderando tal contabilidade.

20º

Por sua vez, a evolução dos saldos da Conta 11 – Caixa, reforça a falta de credibilidade de tais inscrições, dada a anormalidade da evolução dos ditos saldos de caixa.

21º

Dito isto, temos que não é possível dar como assente, sem mais, que as despesas não documentadas incorridas pela Requerente, e consideradas pela AT, tenham ocorrido na data em que foi efetuada a contagem física de caixa, ou, sequer, genericamente no exercício de 2023.

22º

Para além de que, pretendendo a AT aplicar a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, é àquela que assiste o ónus de demonstrar os respetivos factos constitutivos, ao abrigo do disposto no artigo 74.º, da Lei Geral Tributária (...), incluindo, no que para o caso releva, a ocorrência de despesas não documentadas no exercício de 2022, e o respetivo montante.

23º

Ou seja, era à AT que cabia, enquanto fundamentação formal do ato de liquidação, a invocação do preenchimento dos concretos pressupostos legais que depende o seu direito à liquidação, com elementos claros, suficientes e congruentes, de molde a permitir ao administrado ajuizar da correção/liquidação da mesma de forma a com ela se possa conformar ou vir a impugná-la.

24º

Só assim não seria (recaindo o ónus da prova sobre o sujeito passivo), se a AT tivesse reunido indícios suficientes de que no ano de 2023, em momento anterior à contagem, o montante por aquela tributado autonomamente estava na disponibilidade da Requerente. Tais indícios assentam, exclusivamente, em elementos da contabilidade da Requerente, que não apresentam credibilidade.

25º

De igual forma, cumpre salientar que não está em causa a dedutibilidade dos gastos, caso em que o ónus da prova impenderia sobre a Requerente, mas a tributação autónoma de despesas por iniciativa da AT, pelo que, julga-se, não ser de acolher o entendimento de que, a menos que se provasse o contrário, o sujeito passivo haveria de se sujeitar a tal tributação.

26º

E, como é bom de ver, a AT não comprova: (i) as datas em que as despesas não documentadas, sujeitas a tributação autónoma, ocorreram; (ii) quais os valores de tais despesas em cada momento; (iii) se as ditas despesas não documentadas foram efetuadas em numerário ou se o foram por outros meios, nomeadamente transferências bancárias ou cheques.

27º

Ou, por outras palavras, a AT não comprova:

- *se as despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma foram efetuadas pelo montante global do saldo de caixa evidenciado no final de cada ano;*
- *se as despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma se deram pelos acréscimos verificados anualmente no saldo da conta de caixa ou;*
- *não se enquadrando em nenhuma destas situações, quais os quantitativos das despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma em cada um desses anos e os momentos em que foram efetuadas.*

(...)

29º

(...), o facto tributário a tributar autonomamente, nos termos operados pela AT, não é a constatação pela AT, mas sim a ocorrência da despesa, tida por não documentada, e relativamente a esta, ou estas, nada apurou a AT.

(...)

31º

(...), a tributação autónoma de uma despesa como não documentada não poderá prescindir da demonstração da efetiva ocorrência da mesma, num determinado exercício, o que não sucedeu no caso em apreço.

32º

Neste sentido, dispõe o artigo 100.º/1 do CPPT que: “Sempre que da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado.”

33º

(...)

No caso em análise, as irregularidades na contabilidade do sujeito passivo, incluindo a existência de dúvidas, resultantes dessas irregularidades, não podem cair na categoria de despesas não documentadas, mas são antes pressupostos de aplicação de métodos indirectos nos termos do art.º 87.º al. b) e 88.º da LGT.

34º

É certo que nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT “presumem-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”.

35º

Mas não é menos verdade que esta presunção só é aplicável quando a contabilidade e escrita “estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”.

36º

Referindo, em corolário do exposto, o n.º 2 do citado art.º 75º da LGT que a presunção não se verifica quando “as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo”.

37º

E quando a contabilidade das empresas não merece credibilidade, quando os lançamentos efectuados não têm o devido e necessário suporte documental, determina a lei que deve a AT recorrer à aplicação de métodos indirectos na determinação da matéria colectável (al. b) do artigo 87º e art.º 88º da LGT).

(...)

39º

(...), se a AT considerou existirem irregularidades relevantes na contabilidade da Requerente, devia ter recorrido à determinação da matéria colectável por métodos indirectos.

(...)

43º

A norma do art.º 88º, n.º 1 do CIRC, na dimensão da possibilidade de tributar com tributações autónomas despesas ocorridas no passado, desde que a contagem se faça dentro do prazo de caducidade, é inconstitucional por

violação do 103.º, n.º 3, da CRP (proibição da retroactividade das leis fiscais), pois, em última análise, permite, por essa via, tributar, inclusivamente, despesas realizadas antes da introdução no nosso sistema jurídico das tributações autónomas (há 20, 30 ou mais anos) e aplicar as taxas actuais a despesas que foram realizadas quando as taxas eram menores.

44º

Os saldos da conta Caixa no final dos exercícios anteriores a 2023, que são referidos no RIT, não representavam a realidade dos meios financeiros disponíveis na Requerente.

45º

A diferença apurada pela Autoridade Tributária e Aduaneira entre o saldo da conta caixa e os meios financeiros existentes na Requerente em 28-12-2023 é o resultado da soma de vários anos de acumulação de diferenças e anos anteriores com a ocorrida em 2023.”

15. A Requerida, por seu turno, aduz nuclearmente o seguinte:

“43.º

(...), em matéria de tributação autónoma, o facto gerador do imposto se reconduz à própria realização da despesa, não estando em causa um facto tributário complexo, de formação sucessiva, mas antes um facto instantâneo que se esgota no momento do respetivo dispêndio.

(...)

46.º

Ora, conforme expressamente decorre do RIT, as correções operadas pela AT, propulsoras da emissão do ato tributário sindicado no âmbito dos presentes autos, tiveram origem na discrepância entre o montante contabilizado no valor da contagem física de caixa efetuada em 2023-12-28 (€234,80) e o saldo da conta “Caixa” apurado para essa mesma data (€98.306,76), totalizando uma diferença no montante de €98.071,96.

47.º

No presente caso, 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, salvo melhor opinião, demonstração suficiente da ocorrência de despesas não documentadas (...).

(...)

50.º

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.

51.º

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 distingui-se das restantes.

52.º

E a alínea a) do n.º 2 do artigo 123.º do CIRC refere que:

“a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário;”

53.º

Pelo que, ao não existir 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.

54.º

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.

55.º

Contudo, e uma vez que a ora Requerente não reconheceu as despesas como gasto na contabilidade, e, portanto, não influenciou o resultado líquido do período, apenas se sujeitaram estas despesas a tributação autónoma, conforme previsto no n.º 1 do artigo 88.º do CIRC (...)

56.º

Face ao exposto, a diferença apurada entre os valores existentes em caixa no dia 2023-12-28 (data da contagem) e o saldo contabilístico da conta “Caixa”, na mesma data, no montante de €98.071,96, pressupõe a realização de despesas que se consubstanciam em fluxos de meios monetários sem suporte documental, que constituem as designadas despesas não documentadas.

57.º

Deste modo, a situação da Requerente espelha, com consistência suficiente, a ocorrência de despesas não documentadas.

58.º

Em concreto, por referência ao exercício de 2023, a AT detetou ter a Requerente incorrido em despesas, no montante global de €98.071,96, desprovidas de suporte documental.

59.º

E tal é, por si só, bastante para sujeitar aquele montante a tributação autónoma, não se exigindo, como pretende a Requerente, que a AT demonstre “a sua [efetiva] ocorrência, no montante considerado, dentro de um período definido, que se situe dentro do exercício económico a que se reporta a liquidação efetuada.” – cfr. § 16.º do PPA.

(...)

62.º

(...), à Requerida incumbia apenas 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,

63.º

decorrência lógica da omissão dos valores da caixa e da presunção de veracidade do valor contabilizado pela Requerente na conta “Caixa”.

64.º

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.

65.º

Sendo que, com base em todos esses elementos, 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”.

66.º

Noutras palavras: a AT deu integral cumprimento ao ónus probatório que impedia sobre si ao demonstrar, no RIT, a divergência de valores apurada entre o saldo contabilístico de caixa e o numerário efetivamente encontrado aquando da contagem física, divergência essa que constitui indício bastante da realização de despesas não documentadas.

67.º

Mais não lhe pode ser legalmente exigido em matéria de prova, por força do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, porquanto tal exigência configuraria uma verdadeira probatio diabólica, por impossível de produzir na prática, dado que não lhe foi facultado qualquer documento com elementos relativos a datas, locais e natureza das operações subjacentes à saída dos meios financeiros em falta.

68.º

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 inspetivo - 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).

69.º

Ou seja, impor à Requerida o ónus de provar aquilo que só a própria Requerente se encontraria em condições de provar, permitira que qualquer sócio, de uma qualquer empresa, retirasse, segundo a sua conveniência, da esfera patrimonial da sociedade o que quisesse e quando mais se lhe aprouver,

70.º

Sem que o apuramento do exfluxo de tais meios seja possível, bastando para tanto não o documentar, impossibilitando o conseqüente crivo da administração fiscal e sujeição aos tributos devidos.

71.º

Furtando-se, depois, à responsabilidade de provar o que quer que seja.

72.º

Quando, na verdade, cabe ao sujeito passivo o ónus de demonstrar que à regularização daquele saldo de caixa subjazem efetivas operações, aferindo-se sobre o destino, datas, locais e beneficiários dos meios financeiros não encontrados na esfera empresarial.

(...)

79.º

Ora, a tributação autónoma que incide sobre despesas não documentadas reveste o carácter de uma medida anti abuso.

80.º

O artigo 88.º do CIRC incide sobre “despesas” e não sobre “gastos”, não sendo exigido que a despesa esteja contabilizada para que seja tributada.

(...)

83.º

Acresce que também não assiste razão à Requerente quando sustenta que a AT teria de demonstrar que as despesas não documentadas ocorreram no exercício a que respeita a liquidação em causa, isto é, no caso concreto, no exercício de 2023.

(...)

85.º

Com tal tese, a Requerente parece invocar, ainda que de forma não expressa, o princípio da especialização dos exercícios, sustentando que a tributação autónoma apenas poderia incidir sobre despesas efetivamente ocorridas no período fiscal a que respeitam.

(...)

88.º

Todavia, 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).

89.º

Mais, conforme disposto no n.º 2.3 do “Anexo - Sistema de Normalização Contabilística”, constante do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, em relação ao regime de acréscimo (periodização económica):

“2.3.1 - Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, exceto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica)”.

90.º

Logo, à informação de fluxos de caixa não se aplica o regime da periodização económica (acrécimo), mas sim o da sua reflexão com base na saída (ou na entrada).

91.º

Deste modo, 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”.

92.º

Neste caso, 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.

93.º

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,

(...)

96.º

(...) 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.

97.º

Desde logo por se tratar do único elemento objetivo e fiável disponível.

98.º

Ao não ter contabilizado as saídas de caixa, como ficou demonstrado, a verificação do facto gerador da tributação autónoma, que são as despesas não documentadas, verifica-se na data da contagem física de caixa (2023-12-28), pelo que só poderia o mesmo ser imputado ao exercício de 2023.

(...)

100.º

Em suma, 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.

(...)

103.º

(...), 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.

104.º

Nessa medida, se um saldo elevado de caixa resultasse, efetivamente, de erros contabilísticos de anos anteriores, com impacto em gastos ou rendimentos desses exercícios — como parece insinuar a Requerente — tornar-se-ia indispensável proceder à sua correção, sempre acompanhada dos respetivos documentos justificativos.

105.º

Sem essa prova documental, a mera invocação de erros não tem qualquer valor.

106.º

A Requerente limita-se a sugerir que “... a evolução dos saldos da Conta 11 – Caixa, reforça a falta de credibilidade de tais inscrições, dada a anormalidade da evolução dos ditos saldos de caixa”,

107.º

não apresentando, contudo, qualquer prova nesse sentido.

108.º

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

109.º

Ademais, 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.

110.º

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 e não indicio de uma contabilidade não credível.

(...)

114.º

A Requerida não questionou a contabilidade da Requerente, nem se suscita um qualquer quadro factual passível de abalar a sua credibilidade,

115.º

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”.

116.º

Pelo que a afirmação de que “se a AT considerou existirem irregularidades relevantes na contabilidade da Requerente, devia ter recorrido à determinação da matéria colectável por métodos indirectos” assenta numa premissa falaciosa,

117.º

Qual seja a de que a sua contabilidade não merece credibilidade.

(...)

118.º

(...), esta alegação da Requerente carece em absoluto de qualquer demonstração probatória.

119.º

Por outro lado, 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.

120.º

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.

121.º

Neste seguimento, o artigo 87.º da LGT enumera, de forma taxativa, as situações em que se pode aplicar o referido método, esclarecendo, no artigo seguinte, o que é a impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável.

122.º

É evidente, porém, que tal método de avaliação 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.

123.º

No caso dos presentes autos, a situação não respeita à impossibilidade de apurar o lucro tributável, mas sim à evidente divergência entre os registos contabilísticos e a realidade.

124.º

A quantificação daquelas despesas não teve por base meros indícios ou presunções próprias do procedimento da avaliação indireta nos termos do artigo 87.º e seguintes da LGT, resultando, antes, do confronto direto entre o resultado da contagem física e os elementos disponibilizados/utilizados na análise e verificação dos registos contabilísticos.

125.º

Note-se que a contabilidade da Requerente habilitou aos 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, repetimos, subsidiários dos métodos diretos, e que implicam necessariamente que seja inexecutável 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.

126.º

Uma vez demonstrada a fundamentação do critério de quantificação utilizado pela AT (cfr. artigo 77º, n.º 4 da LGT), a prova do erro ou excesso ou da manifesta inadequação do critério de quantificação, que ao impugnante incumbe fazer, tem de ser ajuizada por referência àquela existente fundamentação.

127.º

Dir-se-á até que, em geral, 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).

128.º

A aplicação de métodos indiretos prende-se com a dificuldade em alcançar a base tributável, o quantum.

129.º

Ora, essa, (...), foi objeto de quantificação direta, pelo valor dos registos contabilísticos efetuados pela Requerente, nada havendo a censurar à correção meramente aritmética, através de avaliação direta, que lhe foi efetuada, pois não foram identificados motivos para desconsiderar a contabilidade.”

Cumpre apreciar e decidir.

§2.2. ENQUADRAMENTO E SUBSUNÇÃO NORMATIVA DO CASO CONCRETO

16. Conforme resulta do RIT, a correção operada pela AT, subjacente à liquidação adicional de IRC ora sindicada, teve a sua origem no desfasamento existente entre o valor contabilizado pela Requerente na Conta “11.1-Caixa” (€ 98.306,76) e a verificação física realizada pelos SIT, no dia 28.12.2023, que constatarem a existência em caixa do valor de € 234,80.

Nessa sequência, concluiu a AT que “a ausência de justificação documental e a indeterminação quanto ao destino dos valores em falta configuram uma saída de caixa presumivelmente utilizada para fins alheios ao objeto social da entidade, designadamente em proveito dos seus sócios, membros dos órgãos sociais, colaboradores ou terceiros, ou mesmo sem qualquer relação com a atividade empresarial. Tal situação enquadra-se no conceito de despesa não documentada ou não justificada, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC.”.

17. No caso *sub judice* está, pois, em causa a aplicação do artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC que, na redação vigente à data dos factos, estatui o seguinte:

“Artigo 88.º

Taxas de tributação autónoma

1. As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A.”

A propósito da interpretação e aplicação desta norma legal, fazemos nossas, *data venia*, as judiciosas considerações vertidas na decisão arbitral proferida no processo n.º 241/2020-T, das quais extratamos os seguintes segmentos:

“Conforme tem sido jurisprudência recorrente em situações com semelhança à que ora nos ocupa, dever-se-á ter por suficientemente indiciada a ocorrência de despesas, que não estão documentalmente comprovadas, no que diz respeito ao “respectivos beneficiários, (...) natureza, origem e finalidade de tais encargos.”¹.

(...)

Não obstante, enquanto tributação em sede de IRC, a aplicação da tributação autónoma ora em questão está sujeita às normas próprias daquele tributo, que não sejam incompatíveis com a sua natureza, designadamente e no que ao caso importa, no que diz respeito às regras relativas à especialização dos exercícios e periodização do lucro tributável, conforme decorre, para além do mais, dos artigos 8.º e 18.º do CIRC, com as necessárias adaptações, derivadas da circunstância de, na tributação autónoma em questão, conforme jurisprudência reiterada quer do Supremo Tribunal Administrativo, quer do Tribunal Constitucional, se estar perante um tipo de tributação que tem subjacente um facto tributário instantâneo e de natureza financeira.

Neste contexto, tem sido entendido que:

- “Contrariamente ao que acontece, em regra, na tributação dos rendimentos em sede de I.R.S. e I.R.C., em que se tributa o conjunto dos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso da tributação autónoma o imposto incide sobre cada despesa efectuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a mesma tributação autónoma apurada de forma independente do I.R.C. que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação. Assim, no caso do I.R.C., estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr.art.º8, n.º9, do C.I.R.C.). Já no que respeita à tributação autónoma em I.R.C., 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. Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de

¹ “Acórdão do TCA-Sul de 02-10-2012, proferido no processo 05284/12.”

obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso). Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no acto de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efectuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efectuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa. Neste caso estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Ou seja, as taxas de tributação autónoma aqui em análise não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita à taxa, sem prejuízo de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida "taxa" ser efectuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação conjunta influa no seu resultado e venha ou não a ter rendimento tributável em I.R.C. no fim do período contabilístico respectivo”².

A este respeito, no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 617/2022, proferido em 19.12.2012, é expandido o seguinte:

“Contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação.

Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC).

² “Ac. do TCA-Sul de 27-04-2017, proferido no processo 1514/13.8BELRA.”

Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, 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.

Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso).

Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa.

E esta distinção tem relevância, designadamente, para efeitos de aplicação da lei no tempo e para a análise da questão da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável prevista no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Com efeito, conforme refere Cardoso da Costa "(...) a linha demarcadora do âmbito da retroatividade fiscal constitucionalmente admissível passará, desde logo, pela distinção entre situações tributárias «permanentes» e «periódicas» e «factos» cuja eficácia fiscal se esgota ou se firma «instantaneamente», para cada um deles «de per si» (maxime, pela distinção entre «impostos periódicos» e «impostos de obrigação única»), e passará provavelmente, depois, no que concerne àquele primeiro tipo de situações, pela distância temporal que já tiver mediado entre o período de produção dos rendimentos e a criação (ou modificação) do correspondente imposto. Isto, de todo o modo, sem prejuízo do relevo de outras circunstâncias, cujo possível peso não poderá ignorar-se." (Cfr. Cardoso da Costa, "O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal", in Perspetivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição, Vol. II, Coimbra, 1997, p. 418).

Neste caso estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Ou seja, as taxas de tributação autónoma aqui em análise não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita à taxa, sem prejuízo

de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida “taxa” ser efetuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação conjunta influa no seu resultado.

(...)

Na verdade, embora a tributação de determinados encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respetivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, tal tributação é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC. Enquanto aquela incide, excecionalmente, sobre a realização de determinadas despesas, a última incide sobre determinados rendimentos, funcionando apenas como elo entre elas a circunstância dessas despesas serem dedutíveis no apuramento destes rendimentos, visando-se com a criação daquele imposto reduzir a vantagem fiscal resultante da dedução desses custos. Mas a existência do imposto aqui em análise em nada influi no montante do IRC, atuando de forma perfeitamente autónoma relativamente a este, pelo que o seu funcionamento deve ser encarado somente segundo os elementos que o caracterizam.

Assim, esgotando-se o facto tributário que dá origem a esta tributação autónoma, no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação, embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha apenas a efetuar no fim de um determinado período tributário, (...).”

Volvendo à decisão arbitral proferida no processo n.º 241/2020-T, são ali ainda aduzidas as seguintes considerações que acompanhamos:

“No que respeita à prova da realização de determinada despesa, se nas despesas não devidamente documentadas – aquelas cujo suporte documental não obedece aos requisitos legalmente exigidos, embora permita identificar os beneficiários e a natureza da operação – o juízo de não suficiência de suporte documental da despesa é meramente negativo, reportando-se a uma constatação do incumprimento de um ónus contabilístico, não carecendo que se demonstre que a despesa em questão ocorreu na realidade, já que a finalidade prosseguida, a sua desconsideração como encargo, não se vê afectada por tal circunstância.

Diferentemente, o reconhecimento de uma despesa não documentada, em ordem a sujeitá-la a tributação autónoma ao abrigo do disposto no artigo 88.º, n.º 1 do CIRCI, “não poderá prescindir da demonstração efectiva da ocorrência da mesma”.

Neste sentido, tem a jurisprudência entendido que:

“1) «Despesas não documentadas» são aquelas que não têm por base qualquer documento de suporte que as justifique.

2) «Despesas indevidamente documentadas» são aquelas que têm suporte documental, mas o mesmo, só por si, não permite identificar, em termos quantitativos e qualitativos quais os bens ou serviços que determinaram certo pagamento a determinada entidade.

3) As despesas não documentadas ou despesas confidenciais são sujeitas a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º/1, do CIRC. Por seu turno, as despesas não devidamente documentadas apenas são consideradas custos não dedutíveis – artigo 23.º-A/1/c), do CIRC.

4) O objectivo da tributação autónoma das despesas confidenciais 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.

5) A distinção entre despesas indevidamente documentadas e despesas não documentadas tem outras consequências, nomeadamente, no que respeita ao ónus da prova da efectividade da despesa.

6) No que respeita às despesas não devidamente documentadas, o juízo de não suficiência de suporte documental da despesa é meramente negativo, reportando-se a uma constatação do incumprimento de um ónus contabilístico do sujeito passivo.

7) Já o reconhecimento de uma despesa como não documentada, em ordem a sujeitá-la a tributação autónoma enquanto tal, não poderá prescindir da demonstração da efectiva ocorrência da mesma.

8) Cabe à AT, enquanto fundamentação formal do acto de liquidação, a invocação do preenchimento dos concretos pressupostos legais de que depende o seu direito à liquidação, com elementos claros, suficientes e congruentes, de molde a permitir ao administrado ajuizar da correcção/ legalidade da mesma de molde a com ela se possa conformar ou vir a impugná-la, graciosamente ou judicialmente, se a entender eivada de algum vício que a afecte na sua legalidade”.³

Deste modo, para que uma concreta tributação autónoma do género daquela que ora nos ocupa seja legalmente aplicável, para além da demonstração – feita, no caso, como se viu – da ocorrência de despesas não documentadas, torna-se necessário demonstrar a respectiva quantificação, bem como que as mesmas ocorreram no exercício a que se reporta a correspondente liquidação, ou seja,” no caso *sub judice*, no decurso do exercício de 2023.

³ “Ac. do TCA-Sul de 08-05-2019, proferido no processo n.º 1119/16.1BELRA.”

Nesse mesmo sentido, “*entendem-se já no acórdão arbitral proferido no processo 287/2017-T do CAAD, que “só as despesas efectuadas n[um] período de tributação podem ser tributadas com referência a esse exercício.”*

Assim, e em suma, a legal aplicação do artigo 88.º/1 do CIRC pressupõe a demonstração de:

- i. ocorrência de despesas não documentadas;*
- ii. num determinado exercício; e*
- iii. num determinado montante.”*

Nesta matéria, acompanhamos igualmente o entendimento vertido no voto de vencido do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, aposto à decisão arbitral proferida no processo n.º 235/2020-T – no qual foi apreciada uma situação com contornos fáticos similares ao caso *sub judice* e em que se colocavam idênticas questões jurídico-tributárias –, quanto à tributação autónoma de despesas não documentadas:

“(…), é de entender que as despesas não documentadas a que se refere o artigo 88.º, n.º 1, do CIRC reconduzem-se a saídas de meios financeiros do património da empresa sem um documento de suporte que permita apurar o seu destino ou o seu beneficiário.

(...)

A Administração Tributária não apurou a que se deve a divergência entre o valor que deveria existir na caixa física e o que existia, relativamente ao saldo da Conta 11-Caixa: (...)

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

A Requerente aventa que a diferença entre os saldos em causa e a realidade dos meios financeiros existentes no património da empresa poderá dever-se a erros e irregularidades contabilísticas, mas não esboça sequer a respectiva prova, pelo que não há qualquer razão para afastar a presunção natural de aqueles meios financeiros existiam no património da empresa e foi-lhes dado destino desconhecido.

(...)

De qualquer forma, o ónus da prova dos alegados erros e irregularidades recai sobre a Requerente, por força do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, pelo que a falta de prova que permite concluir pela sua existência tinha de ser valorada no procedimento tributário e no presente processo contra a Requerente.

Por isso, há fundamento factual para a conclusão subjacente à liquidação impugnada de que se está perante «despesas não documentadas», para efeitos do artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, consubstanciadas por saída de meios financeiros da empresa sem documentos de suporte que permitam concluir pelo destino que lhes foi dado.

(...)

A Administração Tributária questiona, além do mais, que seja aplicável o princípio da especialização dos exercícios e defende que as despesas devem ser imputadas ao exercício em que foi detectada a divergência entre o saldo e a realidade.

Antes de mais, há que esclarecer que, embora o princípio da especialização dos exercícios se reporte especificamente à «periodização do lucro tributável», como decorre do artigo 18.º do CIRC, a aplicação das tributações autónomas também tem de ser efectuada relativamente ao período fiscal em que ocorreram.

Na verdade, por um lado, às tributações autónomas em sede de IRC aplicam-se todas as normas do CIRC que não sejam incompatíveis, pois elas incluem-se no IRC, como decorre do teor expresso da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC. Assim, aplicam-se às tributações autónomas em IRC, por exemplo, as regras relativas à apresentação de declarações, autoliquidação, liquidação adicional e todas as outras que sejam necessárias para sua aplicação.

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

Por isso, as tributações autónomas em IRC são, tal como o imposto que incide sobre o lucro tributável, apuradas na declaração periódica anual, a que se referem os artigos 117.º, n.º 1, alínea b), e 120.º do CIRC, e a respectiva liquidação reporta-se a cada período fiscal.

Não se tratará daquele princípio de especialização dos exercícios que, com atenuações derivadas do princípio da solidariedade dos exercícios, se aplica à determinação do lucro tributável, mas trata-se de um regra que é aplicável generalizadamente em IRC, inclusivamente quanto às tributações autónomas.

Aliás, foi mesmo este o entendimento adoptado pela Administração Tributária na liquidação impugnada, em que, embora só se tenham liquidado adicionalmente tributações autónomas e os respectivos juros compensatórios, se faz referência ao período de 2018 e se diz que a Requerente fica notificada «da liquidação de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos» (...).

De resto, o próprio artigo 88.º do CIRC, no seu n.º 14, que até foi o aplicado no caso em apreço, revela expressamente a conexão das tributações autónomas com o período de tributação do rendimento em que ocorrem os factos que lhes está subjacentes, ao estabelecer que «as taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC».

Assim, com referência ao exercício de 2018, apenas poderão ser tributadas autonomamente despesas que tenham ocorrido nesse exercício e o agravamento de 10% derivado de nesse período ter havido prejuízo fiscal apenas pode, obviamente, ser aplicado às despesas não documentadas que se prove terem ocorrido nesse período e não também àquelas que foram efectuadas em períodos em que a Requerente teve lucros.

No caso em apreço, a prova produzida não permite concluir que todas as despesas que estão subjacentes à falta de meios financeiros correspondentes aos saldos das contas 11-Caixa (...) em 26-12-2018 tenham ocorrido neste ano de 2018 (...)

De qualquer modo, quanto a esta quantificação do facto tributário, está-se, pelo menos, perante uma fundada dúvida, resultante da forte presunção que nem todas as despesas evidenciadas pelo saldo devedor da conta 11-Caixa ocorreram em 2018 e, pelo contrário, ocorreram antes de 2016, o que justifica a anulação da liquidação, por força do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.

(...)

São, obviamente, coisas diferentes a existência de despesas e o momento em que ocorrem, e a prova da sua existência e o momento em que a prova é obtida.

O facto tributário, que justifica a tributação, é a existência de despesas, que não se confunde com a prova da sua ocorrência.

Na tese que fez vencimento, o momento da ocorrência do facto tributário acaba por ser aquele em que se fez a contagem física da caixa, o que se reconduz à possibilidade de multiplicação ilimitada dos factos tributários, pois sempre que fosse efectuada uma contagem e fosse detectada uma falta de valores na caixa física estar-se-ia perante um novo facto tributário: isto é, houve um facto tributário no dia 17-12-2018, porque foi feita uma contagem, mas, se fosse feita nova contagem no dia seguinte, haveria aí um novo facto tributário, pois ainda não haveria os valores em caixa. E assim sucessivamente, a mesma apropriação de quantias seria suporte de multiplicação de tributações autónomas todas as vezes (duas, três, cinco, dez ou mais) que fosse efectuada uma contagem física e se verificasse que continuava a faltar aquele valor em caixa física.

Esta seria uma hipotética solução legislativa tão desacertada e desproporcionada, por razões que supõem serem óbvias, que tem de se presumir não ter sido legislativamente adoptada, por força da presunção que impõe o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil de que o legislador consagrou as soluções mais acertadas.

E, da mesma forma, as mesmas despesas não documentadas (...) poderiam ser repetidamente tributadas, tanto antes da data em foi feita a contagem como posteriormente, ad eternum, sempre que se fizer uma nova contagem que confirme que continua a falta de valores na caixa física.

Esta tese, para além de contrariar o texto do n.º 1 do artigo 88.º do CIRCA, que identifica as despesas e não a contagem física da caixa como o facto tributário sujeito a tributação autónoma, é também incompatível também com o n.º 14 do mesmo artigo que impõe a conexão das despesas com determinado período de tributação.

Para além disso, esta tese, que prescinde do momento da realização das despesas para efeitos da sua tributação autónoma, é incompatível com o regime da caducidade do direito de liquidação, que, em sede tributação autónoma de IRC, impõe a irrelevância fiscal de factos ocorridos em períodos fiscais há mais quatro anos em relação àquele em que se emite a liquidação.

E esta tese, ao permitir tributar com tributação autónoma despesas ocorridas em qualquer momento do passado, desde que a contagem se faça dentro do prazo de caducidade, é também incompatível com a proibição da retroactividade das leis fiscais (artigo 103.º, n.º 3, da CRP), pois, em última análise, permite, por essa via, tributar, inclusivamente, despesas realizadas antes da introdução no nosso sistema jurídico das tributação autónoma (há 20, 30 ou mais anos) e aplicar as taxas actuais a despesas que foram realizadas quando as taxas eram menores.”

18. Regressando ao caso concreto, importa começar por frisar que uma vez que a AT pretende tributar a Requerente, ao abrigo do disposto no artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC, é sobre ela que impende o ónus probatório dos respetivos factos constitutivos, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, designadamente do seguinte: (i) a ocorrência de despesas não documentadas; (ii) no exercício de 2023; e, (iii) o respetivo montante.

Há, contudo, que salientar que, apesar de as tributação autónoma terem subjacentes factos tributários de natureza instantânea, “[d]aí não decorre, necessariamente, que para aplicar aquele tipo de tributação a AT tenha, forçosamente, de demonstrar a sua ocorrência num determinado dia – o que de resto poderá ser extremamente difícil, atenta a necessária ausência de documentação – mas não se poderá prescindir da

demonstração, para lá de qualquer dúvida razoável, da sua ocorrência, no montante considerado, dentro de um período temporal definido, que se situe dentro do exercício económico a que se reporta a liquidação operada.”⁴

Acontece que, no caso concreto, tal não se verifica.

Com efeito, os SIT apuraram um desfasamento no montante de € 98.071,96 entre o saldo da Conta “11.1-Caixa” (€ 98.306,76) e a verificação física do mesmo (€ 234,80), no dia 28.11.2023 (cf. factos provados c) e p)), não tendo resultado provado qual o destino que foi dado àquele montante em falta (cf. facto não provado), pelo que “*se está perante «despesas não documentadas», para efeitos do artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, consubstanciadas por saída de meios financeiros da empresa sem documentos de suporte que permitam concluir pelo destino que lhes foi dado*”⁵.

Sucede que, a AT localizou temporalmente as despesas não documentadas que sujeitou a tributação autónoma, computadas no montante de € 98.071,96, na data em que os SIT realizaram a contagem física de caixa – 28.12.2023 – e, por isso, concluiu pela sua tributação no exercício de 2023.

No entanto, atentos os factos provados s), t) e u), não se afigura possível concluir, para lá de qualquer dúvida razoável, que, no exercício de 2023, tenham existido despesas não documentadas no montante de € 98.071,96 que foi assumido pela AT como base para a liquidação da tributação autónoma que aqui está em causa.

Tal posição da AT está, nuclearmente, estribada na credibilidade da contabilidade da Requerente, concretamente quanto aos registos na Conta “11.1-Caixa”. Ora, tal credibilidade está, inelutavelmente, abalada pela factualidade que resultou provada quanto ao desfasamento existente entre o saldo da Conta “11.1-Caixa” (€ 98.306,76) e a verificação física do mesmo (€ 234,80), no dia 28.11.2023; em face disso, afigura-se evidente que o conteúdo da Conta “11.1-Caixa” não tem correspondência com a realidade, pelo que não é credível.

A este propósito, a AT afirma o seguinte que aqui respigamos: “110.º *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 e não indício de uma contabilidade não credível.*”; “114.º *A Requerida não questionou a contabilidade da Requerente, nem se suscita um qualquer quadro factual passível de abalar a sua credibilidade.*”; “115.º *A divergência registada é uma diferença de facto entre o montante efetivamente apurado na*

⁴ Decisão arbitral proferida no processo n.º 241/2020-T.

⁵ Voto de vencido do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, aposto à decisão arbitral proferida no processo n.º 235/2020-T.

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”;; “116.º Pelo que a afirmação de que “se a AT considerou existirem irregularidades relevantes na contabilidade da Requerente, devia ter recorrido à determinação da matéria colectável por métodos indirectos” assenta numa premissa falaciosa;”; “117.º Qual seja a de que a sua contabilidade não merece credibilidade.”. Porém, tais afirmações são rechaçadas pela própria atuação dos SIT que não só lograram demonstrar a falta de credibilidade da contabilidade da Requerente, evidenciando que o saldo da Conta “11.1-Caixa” não tinha correspondência com a realidade, como sequentemente aplicaram tributação autónoma sobre o montante de despesas não documentadas que foi apurado, o que resulta numa evidente desconsideração da contabilidade.

Por outro lado, os elevados saldos da Conta “11.1-Caixa” constituem um indício da existência de divergências entre os valores desses saldos e os meios financeiros efetivamente existentes na empresa. Com efeito, à luz das regras da experiência, não se justifica a manutenção de saldos da Conta “11.1-Caixa” tão elevados para a dimensão empresarial da Requerente, durante vários anos consecutivos, se existissem na empresa os valores contabilizados pois, como é salientado pelos SIT no RIT:

“Duma breve análise aos balanços comparados [anos de 2022 e 2023], regista-se o seguinte:

- os elevados valores da rubrica “Caixa e Depósitos Bancários” refletem uma realidade económica e financeira, que, face às taxas atuais de remuneração do capital, se podem considerar incompatíveis, primeiro, com a necessidade de financiamento de médio e longo prazo registada no exercício 2023, que não se justificaria caso a empresa tivesse efetivamente tal disponibilidade de tesouraria, depois, com a ausência de aplicação em ativos produtivos ou em redução do passivo corrente.

Efetivamente, não pode deixar de se considerar desajustada a evidente fragilidade de outras rubricas do ativo corrente, como os baixos saldos de clientes e inventários, que contrastam com o valor elevado das contas de disponibilidades.”

Ademais, o facto dos saldos da Conta “11.1-Caixa” serem elevados em anos anteriores a 2023, com tendência sistematicamente crescente (à exceção da transição do ano de 2019 para 2020, em que se verificou um decréscimo), leva a concluir, com base nas regras da experiência, que a falta de correspondência entre os saldos da Conta “11.1-Caixa” e a realidade das disponibilidades financeiras existentes na Requerente teve início antes de 2023, sendo, por isso, a aludida divergência apurada pelos SIT, em 28.12.2023, o resultado da acumulação de múltiplas saídas de meios

financeiros da esfera patrimonial da Requerente, ocorridas em anos anteriores, pelo menos, a partir de 2016.

Destarte, não se afigura possível, para lá de qualquer dúvida razoável, dar como assente que as despesas não documentadas incorridas pela Requerente e consideradas pela AT, no montante de € 98.071,96, tenham ocorrido na data em que os SIT efetuaram a contagem física da caixa ou, sequer, de modo mais genérico, no exercício de 2023, uma vez que *“essa conclusão só poderia basear-se numa presunção de correspondência da contabilidade à realidade que, neste caso, foi ilidida”*⁶.

Mais, compulsado o PA, constata-se que a AT não reuniu quaisquer elementos que indiciem que no ano de 2023, em momento anterior à contagem física da caixa (28.12.2023), o montante que foi objeto de tributação autónoma (€ 98.071,96) estava na disponibilidade da Requerente.

Ademais, o facto tributário a tributar autonomamente, nos termos do artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC, não é a constatação pela AT da existência de despesas não documentadas, mas sim a ocorrência dessas mesmas despesas, pois, como afirmado na decisão arbitral proferida no processo n.º 256/2018-T, *“o reconhecimento de uma despesa como não documentada não poderá prescindir da demonstração da efectiva ocorrência da mesma”*. Aliás, a própria AT o reconhece no artigo 96.º da Resposta, onde se diz que *“o facto gerador daquela tributação autónoma ocorre aquando da própria despesa”*, afastando assim o que a mesma tinha anterior e contraditoriamente afirmado no artigo 93.º da Resposta, onde se diz que *“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”*.

Ora, quanto às despesas não documentadas incorridas pela Requerente, a AT nada apurou quanto ao(s) momento(s) da sua realização, designadamente se as mesmas ocorreram no exercício de 2023 e, em caso afirmativo, qual(is) o(s) respetivo(s) montante(s); aliás, a própria AT o confessa no artigo 100.º da Resposta, onde se diz que *“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.”* A AT alude à *“aplicação de um critério jurídico”* para respaldar a sua atuação, sem que, no entanto, tenha identificado a respetiva e imprescindível previsão legal.

⁶ Decisão arbitral proferida no processo n.º 287/2017-T.

Como se escreveu na decisão arbitral proferida no processo n.º 241/2020-T, “[d]e resto, o que está em causa é, face à constatação de uma determinada realidade de facto, a AT ter optado por uma forma de tributação que lhe impõe determinados ónus probatórios, que não pode transferir para o sujeito passivo. Estando previstos legalmente outros meios para reagir legalmente à situação constatada, designadamente, e no limite, a tributação por métodos indirectos.” Efetivamente, “como resulta do preceituado na alínea b) do n.º 1 do artigo 87.º [da LGT], os métodos indirectos são utilizáveis em todos os casos em não sejam quantificáveis directa e exactamente os «elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto», e entre esse elementos, em face da necessidade de determinação do período em que ocorreram as despesas que emana do n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, quando estiver em causa a aplicação da taxa agravada, inclui-se incontornavelmente a determinação do período fiscal em que as despesas ocorreram, essencial para a determinação da taxa a aplicar.”⁷

19. Nesta conformidade, considerando as regras do ónus da prova e o disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, atenta a fundada dúvida na quantificação do facto tributário operada pela AT – ou seja, a imputação ao exercício de 2023 de despesas não documentadas no valor de € 98.071,96 –, a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao ano de 2023, e a liquidação de juros compensatórios n.º 2025 ... enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, concretamente do disposto no artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC, o que determina a respetiva anulação, nos termos do disposto no artigo 163.º, n.º 1, do CPA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT.

*

20. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil, designadamente os invocados vícios do procedimento de inspeção tributária (cf. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

⁷ Voto de vencido do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, apostado à decisão arbitral proferida no processo n.º 235/2020-T.

- a) Declarar ilegal e anular a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao ano de 2023, e a liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., com as legais consequências;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas processuais.

V. VALOR DO PROCESSO

Atento o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 51.346,70 (cinquenta e um mil trezentos e quarenta e seis euros e setenta cêntimos)**.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros)**, cujo pagamento fica a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 30 de julho de 2026.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)