

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 439/2025-T

**Tema:** IRC. Tributações autónomas. Despesas não documentadas. Conta 11 Caixa .Ónus de documentação da despesa.

## SUMÁRIO:

A divergência entre o saldo de caixa e o respetivo registo contabilístico, quando não houver qualquer documento de suporte da saída dos meios monetários em falta , que é ao contribuinte que cabe apresentar, é fundamento da tributação autónoma prevista no nº 1 do art. 88º do CIRC, a qual segue , no que não for incompatível , os princípios e regras de liquidação constantes do nº1 do art.88º do CIRC, em prejuízo dos princípios do rendimento acréscimo, da periodização do lucro tributável e da anualidade.

## DECISÃO ARBITRAL

### RELATÓRIO

#### 1. Identificação das partes.

##### 1.1. Requerente

A... LDA, NIPC ..., com sede na ..., ...-.... Vila Real de Santo António.

##### 1.2. Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

#### 2- Tramitação do processo.

**2.1** O pedido de pronúncia arbitral seria apresentado a 30/4/2025 , aceite a 5/5/2025 e , na mesma data, encaminhado automaticamente para Requerente e Requerida.

**2.2.** A Requerida seria notificada a 9/5/2025.

**2.3.** A 12/5/2015, o diretor de serviços da Direção de Serviços de Consultadoria Jurídica e do Contencioso designaria representantes processuais da Requerida os juristas B..., C... e D..., tendo essa nomeação sido junta ao processo a 30/5/2025.

**2.4** Na mesma data, a Requerente substituiria a PI , de modo a que também fiquem associados ao processo os advogados E... e F.... .

**2.5.** A 9/5/2025, o Presidente do CAAD designaria o árbitro singular António Lima Guerreiro, designação que seria junta ao processo a 25/6/2025.

**2.6** A 15/7/2025, despacho do presidente do Conselho Deontológico do CAAD procederia à constituição do Tribunal Arbitral.

**2.7.** A 17/7/2025, o Tribunal Arbitral, nos termos do art. 17º do RJAT, notificaria a diretora-geral da AT para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, enviar o Processo Administrativo (PA) e, se entender necessário, requerer prova adicional, prazo em que poderia igualmente revogar o ato impugnado.

**2.8.** A 25/9/2025, a Requerida juntou a Resposta e o PA.

**2.9.** A 15/10/2025, o Tribunal Arbitral solicitaria às partes o envio em “word” das peças processuais.

**2.10.** A 10/1/2026, a Requerente seria notificada da dispensa da reunião prevista no art. 18º., dado estarem em causa apenas questões de direito, devendo proceder ao pagamento da taxa de justiça remanescente.

### **3 . Pressupostos processuais.**

**3.1-**O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

**3.2-** As Partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.

**3.3.** O pedido de pronúncia arbitral deve ser considerado tempestivo, já que foi apresentado dentro dos 3 meses posteriores á notificação do indeferimento da reclamação graciosa impugnado, nos termos da alínea a ) do nº 1 do art.10º do RJAT, o que não vem contestado pela Requerida.

### **4. Objeto.**

Vem impugnada , com fundamento na violação dos princípios da boa fé e do contraditório e na ausência de prova das despesas não documentadas base de incidência da tributação autónoma regulada no art. 88º do Código do Imposto sobre o Rendimento (CIRC), a decisão de indeferimento, proferida a 27/1/2025 e notificada no posterior dia 30/1, da reclamação graciosa, sob o n.º ...2024..., tramitada na Direção de Finanças de Faro, da liquidação adicional de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) de 2022, de 6/12/2023, e juros compensatórios n.º 2022-..., referente ao período de 2022, no montante global de € 46.317,75., da autoria da diretora adjunta, por delegação, da Direção de Finanças do distrito de Faro. Pede igualmente a Requerente a requalificação dessas despesas não documentadas como lucros distribuídos, o pagamento de juros indemnizatórios e a consequente extinção do processo de execução fiscal nº ...2024..., no montante de €46.957,88, decorrente da falta de pagamento da dívida em causa no prazo de cobrança voluntária e da ausência de prestação de garantia com efeito suspensivo..

### **3. Posição da Requerente**

A Requerente imputa ao ato impugnado os vícios seguintes:

- a ) Violation dos princípios da boa fé e do contraditório em sede de procedimento de reclamação graciosa, já que arbitrariamente a administração fiscal não teria concedido à ora Requerente a possibilidade de documentar as saídas de caixa que originaram a liquidação impugnada (cfr. arts. 11.º a 34.º da PI); •
- b) Erro sobre os pressupostos de facto e de direito quanto à qualificação das saídas de caixa ,consideradas pela administração fiscal despesas não documentadas (cfr. arts. 35.º a 50.º da PI), que a Requerida teria de provar;
- c) Erro sobre os pressupostos de facto e de direito por não considerar essas saídas de caixa como distribuição de dividendos aos sócios que alegadamente teriam sido (cfr. arts. 51.º a 59.º da PI);
- d) Violation do princípio da especialização dos exercícios por imputar ao exercício de 2022 rendimentos relativos a exercícios anteriores (cfr. arts. 60º a 80º da PI).

Admite a Requerente que, em 06/12/2023, funcionários da inspeção tributária devidamente credenciados , nos termos do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) , deslocaram-se às suas instalações com a finalidade

de procederem à contagem do valor físico existente na caixa da sociedade, espelhado na conta 11 - Caixa, a qual, no Sistema de Normalização Contabilística (SNC) português, representa o dinheiro físico de uma empresa, incluindo notas, moedas e cheques (não pré-datados), sendo uma conta do ativo que regista as entradas (débitos) e saídas (créditos) de numerário para pagamentos e recebimentos imediatos, não podendo ter saldo credor.

Realizada nessa data a contagem do valor existente na caixa física da sociedade nesse dia, que apurou € 30,20 e verificada a divergência de valores relativamente ao saldo contabilístico, que então atingiu € 91.02941, foi, pelo gerente da Requerente ,referido verbalmente , para justificar a diferença, que o montante referente ao saldo da conta 11-Caixa registado contabilisticamente se encontrava guardado de forma segura na sua residência e não no estabelecimento.

Tal afirmação conduziu a que funcionários da inspeção tributária se dirigissem à residência do gerente da Requerente para a verificação da existência dos valores da caixa física da sociedade, com a consequente confirmação, ou não, da declaração do gerente.

De todo o modo, movido pelo receio de estar a ser vítima de uma fraude por parte de indivíduos que se estariam (potencialmente falsamente) a arrogar da qualidade de inspetores tributários, o que é uma situação que se tem verificado o referido gerente, assim que entrou na sua residência, recusou-se a abrir a porta e a responder a tentativas de contacto telefónico realizadas pelos referidos funcionários da administração fiscal.

Importaria ainda clarificar, para justificação dessa recusa do acesso ao domicílio, que o gerente da Requerente é um indivíduo de idade avançada e que, em razão de tal facto, quando os referidos inspetores se deslocaram ao seu estabelecimento e propuseram ir à sua residência para realizar a contagem do saldo físico da conta caixa, ficou com receio de que estes pudessem ter como objetivo aproveitar-se da vulnerabilidade e fragilidade decorrente da sua idade e de que pudesse estar-se perante uma mera tentativa de furto, tanto mais que a comunicação social se tem referido a assaltos nessas circunstâncias.

Não nega a Requerente uma significativa diferença entre os valores constantes na caixa da sociedade a 06/12/2023 e os contabilisticamente registados e que essa diferença é abstratamente suscetível de determinar a existência de despesas não documentadas.

No entanto, confrontando os balancetes analíticos respeitantes aos anos de 2017 a 2021, retira-se que a conta 11 -Caixa sempre registou saldos devedores elevados e continuamente crescentes, facto esse que confirma precisamente a enorme disponibilidade em numerário na caixa física da Requerente , que resulta do cumprimento dos seus fins estatutários.

É verosímil a suspeita do gerente da Requerente , que, habituada que estaria à ideia de uma maior formalidade nos contactos com a administração fiscal , de que poderia estar a ser vítima de uma tentativa de furto. Aliás, foi esse receio que motivou o gerente a afirmar aos funcionários da inspeção tributária que o dinheiro em falta estaria na sua casa e que apenas teria guardados € 10.000, valor substancialmente inferior ao contabilisticamente registado na conta 11 -Caixa. A intenção do gerente no momento dos factos, movido pela ideia que estaria a ser vítima de um esquema fraudulento, teria sido, ainda que de forma amigável, afastar os (pretensos, para si) inspetores tributários do seu estabelecimento, e, eventualmente despistá-los.

Com o fundamento nesta diferença e na (alegada) inexistência de justificação para tal, qualificou a ATA os valores em falta como despesas não documentadas, tendo apurado, em consequência, correções em sede de IRC decorrentes de uma tributação autónoma à taxa de 50%, nos termos do nº 1 do art. 88.º do CIRC e procedido à emissão de uma liquidação no valor total de € 45.514,71, a título de imposto alegadamente em falta e juros compensatórios, cujo prazo para o pagamento voluntário terminou em 23/01/2024, sem que a Requerente tivesse pago a dívida ou prestado garantia com efeitos suspensivo da execução fiscal.

A Requerente considera essa reação desproporcionada.

Com efeito, o gerente da Requerente não tem qualquer experiência de interações com a AT, cuja responsabilidade reserva em exclusivo para o seu contabilista.

Desse modo, presumiu o gerente da Requerente que qualquer pedido ou interação pela ATA ser-lhe-ia previamente comunicado pelo seu contabilista ou decorreria num contexto formal, por exemplo, antecipado de uma convocatória prévia e deslocação a um serviço de finanças, o que não aconteceu.

Ainda assim, disponibilizou-se a Requerente a comprovar a existência real da totalidade do saldo de caixa, tendo para o efeito solicitado, já na reclamação graciosa, o agendamento de uma reunião presencial para esse efeito, pedido que a administração fiscal recusou .

Não nega a Requerente que o saldo contabilístico não corresponda aos valores da caixa e que essa diferença possa indicar despesas não documentadas. Admite o ambiente de total parcial informalidade da sua gestão e que a saída de dinheiro não justificada corresponde, no todo ou em parte. a lucros distribuídos.

Deste modo., a diferença registada entre o saldo contabilístico na conta 11 - Caixa à data da conferência e o valor existente na caixa física (€ 91.059,61 - € 30,20 = € 91.029,41) e o saldo contabilístico registado em 31/12/2021. € 85.112,52), isto é, o valor de € 5.916,89 deverá ser qualificado como dividendos ao abrigo do previsto na alínea h) do nº 2 do art. 5º do CIRS, sendo os sócios tributados na sua esfera

jurídica na proporção das suas participações sociais, à taxa de 28%, nos termos da alínea d) do n.º do art. 72º do CIRS.

Porém, tal como se referiu e se encontra jurisprudencialmente sustentado, a qualificação jurídica fiscal como despesa não documentada não pode assentar numa mera presunção, estando sim dependente da comprovação pela AT da efetiva ocorrência da saída dos meios financeiros, nos termos do nº 1 do art. 74º da LGT, o que ela não terá feito.

Também discorda da quantificação realizada pela administração fiscal relativamente às despesas não documentadas efetivamente ocorridas no período de 2022, que se concretizou na qualificação como tal da diferença entre o valor registado contabilisticamente na conta 11 - Caixa à data da contagem e o efetivamente existente nessa mesma data (6/12/2023), que a administração fiscal considerou estar sujeita a tributação autónoma.

A Requerente admite , a 54º e 55º da PI, saídas de dinheiro da caixa de 2022 ,as quais não consegue comprovar documentalmente, mas entende que a qualificação como saídas de dinheiro não justificadas para efeitos da tributação autónoma deve ser limitada à diferença entre o saldo contabilístico registado na conta 11 - Caixa na data da conferência e o valor existente na caixa física ( $\text{€ } 91.059,61 - \text{€ } 30,20 = \text{€ } 91.029,41$  ), a que deve, no entanto, ser sempre deduzido o saldo contabilístico registado, no final do exercício anterior, 31/12/2021 ( $\text{€ } 85.112,52$ ), ou seja, a base da tributação autónoma circunscrever-se-ia a  $\text{€ } 5.916,89$ .

Tal metodologia de quantificação estaria totalmente justificada pelo princípio da especialização dos exercícios consagrado no art. 18º do CIRC, que, na opinião da Requerente, tem plena aplicação às tributações autónomas.

Assim, esse princípio da especialização dos exercícios, nos termos dos nº s 34º e adiante da pi.) exige que todas as componentes positivas ou negativas do lucro tributável sejam necessariamente imputáveis ao período a que digam respeito, isto é, em que sejam obtidos os rendimentos ou suportados os encargos.

Deste modo, as tributações autónomas, quando verificadas num determinado período, integram-se, por acréscimo, no período de lucro tributável do respetivo período, e não no lucro tributável de exercícios anteriores, tal como dispõe a alínea a) do n.º 1 do art. 23º-A do CIRC.

Daí resulta a determinação das tributações autónomas dever ser realizada anualmente no âmbito da declaração periódica de rendimentos em função das despesas não documentadas verificadas nesse mesmo ano, a que deve ser deduzido o saldo do termo do exercício anterior. O acima exposto tem apoio nas Decisões Arbitrais nº s 203/2020, 235/2020 e 70/2023.

Admitindo-se tal princípio , não se poderá imputar deste modo a este período fiscal a totalidade da divergência do valor entre o saldo de caixa registado contabilisticamente e o fisicamente apurado na data da conferência,

Assim, as “despesas” subjacentes à falta de meios financeiros na caixa à data da conferência cujos pressupostos tiverem ocorrido em períodos fiscais anteriores não estariam necessariamente sujeitas a tributação autónoma no exercício em que essa falta de meios financeiros foi verificada (Decisões Arbitrais nºs 649/2018-T e 487/2018-T).

Isso implica também uma violação das regras da caducidade previstas no artigo 45. da LGT já que o saldo contabilístico da conta 11-Caixa se revelava já elevado há vários períodos, tal como decorre dos balancetes analíticos relativos aos anos de 2017 a 2021 , o que confirma que, a existirem mais despesas não documentadas, grande parte dela se reporta a períodos anteriores, relativamente às quais já terá precludido o direito de liquidação de IRC.

#### **4. Posição da Requerida.**

Segundo a Requerida, a competência dos tribunais arbitrais está circunscrita às matérias elencadas no nº 1º art. 2º do RJAT, a saber, a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta e a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Está , assim, fora do âmbito da jurisdição da arbitragem tributária a apreciação de quaisquer questões referentes a vícios próprios de atos de segundo grau (como é o caso do indeferimento da reclamação graciosa impugna

A incompetência material do Tribunal Arbitral, que abrange igualmente a declaração de extinção do processo de execução fiscal que a Requerente pede ao Tribunal Arbitral, consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição parcial da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos nºs 1 e 2 do art. 576.º e, e na alínea a) do 577.º do CPC , aplicáveis ex vi da alínea e) do nº 1º do art. 29.º do RJAT.

A sujeição da Requerida ao princípio da boa fé, que esta não contesta , não impõe necessariamente a notificação prévia do início da ação inspetiva, já que, nos termos do art. 49º e alínea a) do RCPIT, esta é dispensada sempre possa comprometer o sucesso da ação, como é o caso de saídas de numerário do património da empresa, que, além de não se encontrarem devidamente refletidas na contabilidade, careçam de qualquer suporte documental que permita aferir a identidade dos respetivos

destinatários e a natureza das operações subjacentes, configurando um contexto propício à ocultação de rendimentos e à prática de atos de fraude ou evasão fiscal.

De acordo com as normas contabilísticas aplicáveis, é inequívoco que o saldo da conta 11 – caixa – deve corresponder ao montante efetivo do numerário aí depositado..

Assim, quando o saldo físico se apresenta inferior ao contabilístico, presume-se tal divergência corresponder a efetivas saídas de caixa, isto é, a despesas. Porque não documentadas, tais despesas não são por natureza suscetíveis de contabilização.

A Requerente cita ainda a Decisão Arbitral nº 1061/2024-T, de acordo com a qual : «...a consideração dos gastos para efeitos fiscais é feita com base na contabilidade que deve refletir documentalmente as operações realizadas pelo sujeito passivo que tenham conexão com a atividade empresarial. É claro que não preenche essa exigência a mera alegação de elevados saldos de caixa não correspondentes à realidade , visto que o contribuinte carece de registar contabilisticamente os gastos e ter devidamente organizados os documentos comprovativos das despesas que pretende que sejam consideradas para o apuramento do lucro tributável. E não cabe à Autoridade Tributária realizar diligências oficiais em vista a apurar o tipo de operações que estão subjacentes aos movimentos bancários e identificar os intervenientes nessas operações, visto que não é função da Administração suprir a omissão do cumprimento pelo contribuinte das suas obrigações”.

Em sentido idêntico, pronunciar-se-ia o entendimento veiculado na Decisão Arbitral, proferida a 18/5/2021, no âmbito do processo n.º 412/2020-T que se reproduz: «As despesas não documentadas referidas no nº 1 do art. 88º do CIRC, reconduzem-se a quaisquer saídas de meios financeiros do património da empresa sem um documento de suporte que permita apurar o seu destino ou o seu beneficiário”.

Assim , foi a Requerente não ter cumprido a obrigação de contabilizar as despesas não documentadas, que deu azo a que a verificação da falta de meios financeiros detetada pela contagem física do dinheiro determinasse em si mesma, o momento da ocorrência do facto tributário para efeitos do n.º 1 do art.º 88.º do CIRC, que, nos termos dessa norma, não pode deixar de ser a saída real ou presumida do numerário dos cofres da empresa.

Pelas suas características específicas, as despesas não documentadas afastam, assim, a aplicação do princípio da especialização dos exercícios e periodização do lucro tributável, enunciado no n.º 1 do art.º 18.ºdo CIRC, assente em critérios económicos.

Com efeito, tais critérios são materialmente insuscetíveis de aplicação às despesas não documentadas, na medida em que a falta de documentação inviabiliza o

conhecimento da natureza e da causa das transações correspondentes e consequentemente da data em que se realizaram.

Quando se trata de estabelecer a respetiva imputação a um dado exercício, apenas pode ser utilizado o critério de caixa.

Em síntese, a tributação autónoma sobre despesas não documentadas não se funda no princípio da especialização dos exercícios, sendo o facto gerador dessa tributação a data da contagem física de caixa e da consequente deteção da divergência, a qual, no caso em apreço, ocorreu em 2022 e não em qualquer exercício anterior.

## **5.1. Factos Provados.**

**5.1.1.** A Requerente é uma sociedade comercial de pequena dimensão que atua no setor da pastelaria e panificação.

**5.1.2** Na apreciação da IES/DA da Requerente , referente ao ano de 2021, em ação inspetiva iniciada a 3/10/2023, a administração fiscal apurou que a rubrica da contabilidade "11-Caixa" apresentava no final de 2022 um saldo contabilístico de €85.112,52.

**5.1.3.** A 30/11/2023, foi emitido , pela Direção de Finanças de Faro, o Despacho Externo n. 0 0 ... com o objetivo de “Consulta, recolha e cruzamento de elementos - contagem de caixa para o ano de 2022”.

**5.1.4.** Assim, no dia 6/12/2023, em cumprimento do despacho anteriormente referido, funcionários da fiscalização tributária deslocaram-se à morada do estabelecimento explorado pela Requerente , designado de "...", sito na..., n.0... em Vila Real de Santo António, onde foi dado início do procedimento de contagem de caixa, com a assinatura do referido despacho pelo gerente G..., NIF...).

**5.1.5** Procederam então à contagem do montante que este afirmou ali possuir e que seria pertença da caixa da empresa, o qual às 10:25 horas daquele dia, totalizava somente €30,20.

**5.1.6** Realizada a contagem do valor existente na caixa física da sociedade nesse dia e verificada a divergência de valores relativamente ao saldo contabilístico, foi pelo gerente da Requerente acrescentado que o montante referente ao saldo da conta 11- Caixa registado contabilisticamente se encontrava guardado de forma segura na sua residência. na R. ..., ... em Altura), o qual estimava rondar os €10.000,00 , pelo que foi essa pessoa de imediato informada pelos funcionários da inspeção tributária da necessidade de se proceder de imediato à contagem também desse montante nesse local.

**5.1.7** Em concertação com o contabilista certificado da Requerente e autorizado previamente pelo sócio gerente que o acompanharia na diligência , já que a ora Requerente não nomearia representante seu para essa ação inspetiva , um dos funcionários da inspeção tributária deslocou-se à residência desse sócio para efeito da contagem física exigida pela administração fiscal.

**5.1.8.** Segundo esse relato, durante o trajeto, o veículo onde seguia o gerente deixou de ser avistado pelo funcionário da inspeção.

**5.1.9.** Findo o percurso, o funcionário da inspeção tributária bateu por diversas vezes à porta da garagem (que tem ligação direta à habitação principal), não tendo sido possível bater à porta principal da habitação, pelo facto da porta do quintal que lhe dá acesso se encontrar fechada à chave.

**5.1.10** Também teria chamado em voz alta, pelo nome do referido gerente, tendo-se verificado que não se encontrava ninguém em casa (ou pelo menos ninguém nos respondeu) e que o veículo em que o gerente se deslocara, se encontrava estacionado a cerca de 200 metros da habitação, sem ninguém no seu interior nem nas proximidades.

**5.1.11** A partir desse momento e ao longo desse dia 6/12/2022 (entre as 11 :00h e as 16:00h vários inspetores permaneceram junto à referida morada e foram efetuadas diversas tentativas de contacto telefónico (sem sucesso), a partir do número de telemóvel do inspetor H..., para o número de telemóvel do referido gerente da empresa (... ), tendo também sido enviadas 2 mensagens de texto (sms), enviadas às 13:25h e 15: 19h respetivamente (conforme anexo 2 ao presente relatório), informando que nos mantinham até às 16:00h daquele dia, junto à sua residência, sempre sem nenhum sucesso.

**5.1.12.**Independentemente da maior ou menor exatidão desse relato , há concordância entre Requerente e Requerida que o funcionário da fiscalização não pôde aceder á residência do gerente, por oposição deste explícita ou implícita

**5.1. 13** Uma vez encerrada a contabilidade da empresa referente ao ano 2022, foram reunidos pela inspeção tributária elementos (balancetes, ficheiros SAFT da contabilidade e da faturação, extratos bancários, cópias das últimas Atas e cópias dos documentos de suporte aos lançamentos contabilísticos levados à Conta SNC 111 - Caixa), com vista à validação do saldo da Conta "Caixa" à data da contagem (06-12-2022).

**5.1.14** Ao final da tarde (após as 16:00h), desse dia 6/12/2022, a equipa de inspeção voltou ao estabelecimento "...", onde pelas 16:45 horas, na presença das testemunhas I... e J... (ambos funcionários da AT a exercer funções no Serviço de Finanças de Vila Real de Santo António), bem como da funcionária da empresa (K..., portadora do CC n.º ...), foi elaborado o respetivo auto de declarações (Anexo ao

Relatório de Inspeção Tributária, RIT), onde consta a contagem efetuada nessa manhã , que havia sido efetuada na presença quer do referido gerente, quer desta funcionalária,, bem como o relato dos principais factos atrás descritos, tendo · nesse momento sido entregue cópia desse auto àquela funcionalária.

**5.1.15** No exercício do direito de audição e posteriormente a quando da reclamação graciosa a Requerente exigiu a recontagem do saldo de caixa com efeitos a 6/1/2022, que a administração fiscal considerou extemporânea.

**5.1.15 A 22/5/2024, a Requerente reclamaria da liquidação.**

## **5.2. Fatos não Provados**

Não se consideram não Provados quaisquer fatos pertinentes para a solução da causa.

Não foi provada qualquer deliberação social de distribuição de lucros da Requerente, nos termos do art. 63º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), nem que, apesar da inexistência dessa deliberação, tenham sido distribuídos aos sócios dessa sociedade , com ou sem retenção na fonte. Também não foi demonstrado que a administração fiscal tivesse impedido a Requerente de provar documentalmente as saídas de caixa que deram origem à tributação autónoma impugnada, durante a inspeção tributária, no procedimento de reclamação graciosa e até à presente Decisão Arbitral.

## **6.3 -Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto**

O Tribunal Arbitral tem o dever de selecionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no nº 2 do 123.º do CPPT e no nº 1 do 596.º, bem como no nº 3 do art. 607º, ambos do CPC, aplicáveis ex alíneas a) e e) do nº 1 do art. 29º do RJAT.

O Tribunal formou a sua íntima e prudente convicção quanto aos factos provados e não provados através do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos, que foram apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação

dos factos e nas regras da experiência, normalidade e racionalidade, em conformidade com os ditames fixados na alínea e) do art. 16.º, do RJAT e nos nºs 4e 5 do 607.º do CPC aplicáveis ex vi alínea e) do nº 1 do art. 9º do mesmo RJAT. As informações constantes do RIT foram consideradas provadas, nos termos do nº 1 do art. 76º da LGT, quando fundamentadas por critérios objetivos, que a Requerida não pretendeu ou conseguiu contraditar.

## 7. Das exceções dilatórias

Segundo a Requerida, a competência dos tribunais arbitrais está limitada às matérias elencadas no nº 1º art. 2º do RJAT, a saber, a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta e a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Estaria, assim, fora do âmbito da jurisdição da arbitragem tributária a apreciação de quaisquer questões referentes a vícios próprios, no sentido de específicos ou meramente formais, de atos de segundo grau (como é o caso do indeferimento da reclamação graciosa impugnada), que não apenas seria da competência dos tribunais estaduais, como a sua tramitação não segue as regras do RJAT, nem do CPPT, mas do CPTA.

Essa exceção apenas poderia proceder, no entanto, se o víncio imputado ao ato fosse o da falta de fundamentação, o que não é o caso.

Acontece que está em causa no entanto, no presente processo arbitral, não qualquer falta de fundamentação, mas a legalidade de uma fundamentação efetivamente existente, ainda que, para a Requerente, errada.

Assim, estando em causa a legalidade de uma liquidação por erro da fundamentação( e não por ausência desta) e não especificamente do ato administrativo do indeferimento da reclamação, sem comportar qualquer juízo sobre a sua legalidade, o Tribunal Arbitral não pode deixar de ser considerado competente para o conhecimento da causa.

Com efeito ainda que hipoteticamente esse víncio formal existisse e fosse invocado pela Requerente, a verdade é que a impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa, tendo por objeto imediato a decisão da reclamação, tem

necessariamente por objeto mediato os vícios imputados ao ato de liquidação, o que é suficiente para justificar a competência do Tribunal Arbitral.

Com efeito, anulado o indeferimento da reclamação por vício procedural desta, cabe sempre ao tribunal, sob pena de omissão de pronúncia conhecer dos restantes vícios imputados ao ato tributário, uma vez que este é competente para conhecer em tal impugnação, quer do indeferimento da reclamação, quer dos vícios imputados ao acto tributário(Acórdão do STA de 18/6/2014, proc, 01942/13 e numerosa jurisprudência aí citada no mesmo sentido).

Segundo a incompetência material do Tribunal Arbitral abrange igualmente a declaração de extinção do processo de execução fiscal, que é da competência exclusiva do serviço de finanças.

Não invoca a Requerente, no entanto, qualquer vício específico da execução fiscal , que, aliás, o Tribunal Arbitral não poderia conhecer, mas limita-se a evidenciar o óbvio: o processo de execução fiscal consequente da falta de pagamento voluntário no prazo legal e da não prestação de garantia. não pode prosseguir após a anulação por esse Tribunal do ato tributário que consta do título executivo, já que este é que serve de base a essa execução.

## **8. Direito aplicável.**

Nos termos do nº 1 do art. 88º do CIRC, 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 nº 1 do art. 23.º-A.

Segundo o nº 2 dessa norma, a taxa referida no nº anterior é elevada para 70 % nos casos em que tais despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferiram rendimentos enquadráveis no artigo 7.º.

Os nºs 2 a 21 desse art. 88º estabelecem os vários tipos de tributação autónoma e a taxa a aplicar a cada um deles.

Segundo o nº 22. a liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no art. 89.º, que define as entidades competentes, e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos nºs anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado, ainda que essas deduções resultem de legislação especial.

A tributação autónoma incide, assim, sobre gastos individualmente considerados, ainda que a taxas diferentes conforme a natureza da despesa.

A operação de liquidação traduz-se apenas na agregação para efeitos de cobrança do conjunto de operações sujeitas a tributação autónoma, que é uma operação meramente material.

Tal tributação recai sobre factos tributários instantâneos, independentemente do momento em que vierem a ser declarados para efeitos de (auto)liquidação.

Nos termos do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 11/7/2024, só as despesas confidenciais ou não documentadas são passíveis de tributação autónoma, não se incluindo nas despesas não documentadas os encargos não devidamente documentados.

A qualificação de não documentadas é reservada às despesas que careçam em absoluto de comprovativo documental, sendo que estas, para além de sujeitas a tributação autónoma, não são consideradas custo fiscal;

Para esse efeito , encargos não devidamente documentados são aqueles que embora tenham suporte documental, como acontece com as despesas não documentadas, não foram emitidos de acordo com as disposições legais aplicáveis.

Ao contrário das despesas não documentadas, sancionadas cumulativamente com a tributação autónoma e a não aceitação como custos de exercício, esses encargos são ou não considerados custo fiscal, consoante o sujeito passivo consiga, ou não, justificar a operação contabilizada, em termos de propiciar à administração fiscal um eficaz controlo das relações económicas quer do lado do adquirente quer do fornecedor ou prestador, uma vez necessariamente à revelação de um custo para um agente, contrapõe-se um proveito para o outro.

Por gastos não documentados entendem-se, assim, à luz desse critério, todas as despesas incorridas em que não existe qualquer documento como prova da operação, nem se sabe o destino desses gastos e, portanto, não se consegue provar a natureza, finalidade e origem deles.

Por conseguinte as despesas não documentadas:

-Não cumprem o disposto nos nºs 1, 3 e 4 do art. 23º do CIRC, relativo a gastos e perdas, pois da falta de documentação resulta necessariamente a ausência de qualquer prova que os gastos foram incorridos para a obtenção ou garantia de rendimentos.

-São encargos não dedutíveis nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 23º- A;

-São tributadas autonomamente, à taxa de 50% (ou 70% nas situações do n.º 2 do artigo 88.º do CIRC), e

- São acrescidas no quadro 07 da modelo 22, no campo 716.

Já os gastos não devidamente documentado constam documento emitido por entidade externa, mas que, como se referiu, não reúne todas as condições legais exigidas

Ao contrário da primeira situação (gastos não documentados), os gastos não devidamente documentados, têm suporte em documento, embora este apresente insuficiências em um ou mais elementos, nomeadamente os relativos à natureza da despesa.

O critério decisivo para diferenciar ambas as despesas é o fator "destino" do pagamento dos bens ou das prestações de serviços adquiridos, pois normalmente, apenas nas situações de gastos não devidamente documentados é que se conhece o destinatário.

De acordo com as Decisões Arbitrais nºs 649/2018- T, 235/2020- T e 412/2020-T , aplicam-se à tributação autónoma prevista no CIRC os princípios e regras constantes do Código 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.

Não se aplicam , assim, à tributação autónoma prevista no CIRC os princípios do rendimento acréscimo, da periodização do lucro tributável e da anualidade. Em sentido diferente, militam as Decisões Arbitrais nºs 487/2018- T, 203/2020-T , 70/2022-T e 945/2023-T.

É que, 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 e não um rendimento, ainda que presumido.

Assim, a tributação autónoma de IRC é um imposto periódico e não um imposto de obrigação única, incidindo sobre certas despesas que o legislador, por razões de política fiscal que, no caso, não nos compete apreciar, quis tributar separadamente mediante a sujeição a uma taxa predeterminada, desprovida de qualquer relação com o volume de negócios da empresa.

A tributação autónoma exprime o exercício de uma função regulatória através do CIRC, inerente às finalidades e exigências de um Estado de direito material, onde se incluem objetivos a incentivar a formalização da economia, o rigor e a fiabilidade das contas das empresas, prevenir a fraude e a evasão fiscal, nomeadamente através da retirada dissimulada de ativos monetários (acórdão do TCA Sul de 30/4/2025, proc-0137/12.7BEPRT, que, nesta parte, se segue no essencial ).

Pelas suas características específicas, as despesas absolutamente não documentadas afastam a aplicação do princípio da especialização dos exercícios e periodização do lucro tributável, materialmente insuscetível de aplicação esse tipo de gasto, na medida em que, por definição, não se conhecem a natureza e a causa das transações correspondentes, bem como os seus destinatários.

Como chama a atenção o acórdão do TCA Sul de 30/4/2025 já referido quando se trata de estabelecer a respetiva imputação a um dado exercício apenas pode ser utilizado o critério de competência de caixa, de impossível aplicação na ausência de qualquer documento ou conta que reflita a saída de caixa e o seu destino, como é o presente caso.

Por essa razão, inexiste no presente caso uma qualquer evidência documental suscetível de reconduzir aquela despesa não documentada a anos anteriores de que poderia eventualmente resultar a caducidade do direito de liquidação, como pretende a Requerente, apesar de não identificar sequer quais esses anos anteriores e a parcela da despesa documentada que respeita a cada um deles.

Por outro lado, se o valor inscrito na saída de caixa é totalmente omissos no ano a que liquidação respeita não permitindo alcançar a identificação dos seus destinatários, da natureza das operações subjacentes e dos momentos da sua realização, com referência ao seu registo contabilístico, também o é, por identidade de razão ,relativamente aos anos anteriores a esse, como é o presente caso.

Onerar a administração fiscal com o dever de prova do momento em que efetivamente a despesa se concretizou, que é a tese da Requerente acompanhada por parte da jurisprudência do CAAD, seria exigir-lhe uma prova diabólica que poria em causa , não apenas a coerência , como a própria utilidade da tributação autónoma para efeitos do combate à evasão fiscal.

Tal tributação só seria possível quando a administração fiscal conhecesse os elementos essenciais da despesa, que a Requerente, voluntária ou involuntariamente, não lhe transmitiu .

Para quê, então, a tributação autónoma?

Cabe sempre, aliás. ao contribuinte a responsabilidade no cumprimento das suas obrigações acessórias de natureza declarativa, em especial a elaboração e conservação dos registos contabilísticos, a documentação de todas as transações e na garantia da congruência entre a contabilidade e a realidade económica da empresa.

É também é o titular desta que está em melhor posição para conhecer detalhadamente a sua situação económica, financeira, fiscal e contabilística, na

medida em que por definição está diretamente envolvido nas transações ou nos movimentos que justificaram a saída de caixa e consequentemente em melhores condições para proceder à respetiva justificação, mormente na sua concretização temporal.

Assim, fazer depender a tributação autónoma da prova da parcela da despesa não documentada que respeita a cada exercício põe em causa este modelo de tributação.

Resta apreciar os vícios diretamente impugnados ao ato impugnado.

Inexiste violação dos princípios da boa fé e do contraditório em sede de procedimento de reclamação graciosa, já que não foi provado que a administração fiscal tivesse impedido a Requerente de demonstrar documentalmente as saídas de caixa que originaram a liquidação impugnada. A todo o tempo, durante a ação inspetiva e no próprio procedimento de reclamação graciosa, esses documentos poderiam ter sido apresentados, caso existissem ou existam.

Tão pouco houve erro sobre os pressupostos de facto e de direito quanto à qualificação das saídas de caixa ,consideradas pela administração fiscal despesas não documentadas. Cabia, com efeito, à Requerente afastar essa qualificação, nos termos do nº 1 do art. 74º da LGT, demonstrando o destino das importâncias em falta, o que não fez.

Tão pouco houve erro sobre os pressupostos de facto e de direito por não considerar essas saídas de caixa como distribuição de dividendos aos sócios que alegadamente teriam sido. Tal distribuição não foi provada. Por outro lado, o contencioso tributário é de mera anulação e não de plena jurisdição, não podendo a administração tributária substituir por outro o ato anulado.

Inexistiu igualmente violação do princípio da especialização dos exercícios pela imputação, através da tributação autónoma , ao exercício de 2022 de rendimentos relativos a exercícios anteriores.

Tal juízo pressuporia que a tributação autónoma fosse um imposto sobre o rendimento e não sobre a despesa.

É verdade que a tributação autónoma da mesma despesa documentada em exercícios diferentes pode gerar duplicação de coleta que, no entanto, teria de ser provada pela Requerente , o que não fez, limitando-se a invocar a sua possibilidade , sem demonstrar que existiu.

## 9. Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar improcedente a decisão de indeferimento, proferida a 27/1/2025 e notificada no posterior dia 30/1, da reclamação graciosa, sob o n.º ...2024..., da autoria da diretora adjunta no exercício da delegação de competências, e consequente anulação do acerto de contas nº 2023..., no valor de € 46.317,75 ,
- Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios

## **10. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em 46.317,75, nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **11. Custas**

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 2.142,00, a pagar pela Requerente, conformemente ao disposto nos arts.12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e art. 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de janeiro de 2026

O Árbitro singular

(António Lima Guerreiro)