CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 497/2026-T
Tema: IRS. Transparência fiscal. Despesas por conta de clientes. Regularização de rendimentos. Prova documental.

SUMÁRIO

I. A qualificação de quantias faturadas como rendimentos próprios ou como reembolso de despesas efetuadas por conta de clientes depende da substância das operações e da prova que as documenta. Os requisitos de dedutibilidade dos gastos previstos no artigo 23.º do Código do IRC não são, sem mais, transponíveis para efeitos de exclusão de quantias que não constituam rendimentos da entidade.

II. O afastamento de uma exigência documental inadequada não dispensa a demonstração da correspondência entre a despesa, o cliente, o montante regularizado e o período de tributação.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º ..., com domicílio fiscal na Rua ..., ..., Charneca da Caparica, adiante Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, doravante RJAT.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2024..., na parte desfavorável que impugna, e a anulação parcial da

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

liquidação adicional de IRS n.º 2023 ..., relativa a 2019. Peticiona ainda juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

A liquidação resulta da imputação à Requerente, no âmbito do regime de transparência fiscal, da matéria coletável apurada na sociedade B...— Sociedade Civil de Advogados SP, RL, NIPC..., doravante designada B... . A controvérsia respeita a uma parte da correção de € 79.292,76 efetuada à conta de rendimentos da sociedade, pela não aceitação de uma regularização contabilística que a Requerente associa a despesas efetuadas por conta de clientes.

Segundo a Requerente, determinadas quantias foram inicialmente registadas como prestações de serviços, quando, na verdade, correspondiam a taxas e despesas pagas por conta de clientes. A regularização destinou-se a corrigir esse reconhecimento, não estando em causa a dedução de gastos próprios da sociedade. Considera, por isso, inaplicável a exigência dos requisitos previstos nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do Código do IRC (CIRC). Invoca também o artigo 2.º, n.º 2, do Código do IVA (CIVA), para sustentar que o pagamento de taxas ao Serviço de Estrangeiros e Fronteiras, doravante SEF, não depende da emissão de fatura nos termos defendidos pela Administração.

No artigo 5.º do pedido, declara manter a contestação quanto a € 19.982,40 de matéria coletável. Desenvolve, em concreto, a sua argumentação quanto a € 10.649,20 incluídos na fatura FR API/107 e a € 5.333,20 incluídos na fatura FR API/48, parcelas cuja soma é de € 15.982,40.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante AT ou Requerida.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 21.04.2026, aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 23.04.2026 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira no mesmo dia.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

As partes foram notificadas dessa designação em 11 de junho de 2026, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 30 de junho de 2026.

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta e juntou o processo administrativo, doravante designado por PA, defendendo a improcedência do pedido.

A AT sustenta que a sociedade não demonstrou a natureza das despesas que justificariam a anulação dos rendimentos inicialmente registados. Refere que a reclamação graciosa já acolheu as parcelas documentalmente justificadas, no total de € 11.329,50. Quanto às restantes, entende que não se encontra demonstrada a correspondência entre as despesas, os clientes e os registos contabilísticos. Assinala, ainda, que as duas parcelas concretizadas no pedido não perfazem os € 19.982,40 indicados pela Requerente. Na resposta, identifica a segunda parcela como relativa à fatura API/49; todavia, o pedido e o documento nele reproduzido identificam-na como API/48. Relativamente aos juros indemnizatórios, a AT invoca a falta de prova do pagamento do imposto e a inexistência de erro imputável aos serviços.

Em 22 de setembro de 2026, foi proferido despacho a dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, e as partes foram convidadas a apresentar alegações escritas, o que só a Requerente veio a fazer, tendo aí reiterado a inaplicabilidade dos requisitos documentais previstos no artigo 23.º, n.ºs 3 e 4, do CIRC, por não estar em causa a dedução de gastos próprios da sociedade. Esclareceu ainda que as duas faturas desenvolvidas no pedido, no total de € 15.982,40, foram apresentadas a título exemplificativo, pretendendo contestar € 19.982,40 . Quanto à fatura API/48, sustentou que os valores recebidos em 2019 se destinavam ao pagamento de taxas ao SEF, pagamento realizado posteriormente, em 2021, atribuindo o desfasamento temporal aos atrasos na tramitação dos procedimentos administrativos, agravados pela pandemia de COVID-19.

II. SANEAMENTO

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O Tribunal Arbitral é competente e foi regularmente constituído, em conformidade com o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.º 3, alínea a), do RJAT.

O pedido é tempestivo e as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, por força do disposto nos artigos 4.º e 10.º, do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades, nem existem outras exceções que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 — Factos provados

Analisada a prova documental, consideram-se provados, com relevância para a decisão, os seguintes factos:

A. A Requerente era, em 2019, sócia da sociedade B..., sujeita ao regime de transparência fiscal (PA, fls. 672-675).

B. No âmbito da ordem de serviço OI2022..., foram efetuadas correções à matéria coletável da B... relativa a 2019, no total de € 104.151,43, incluindo € 79.292,76 relativos a regularizações de rendimentos, € 4.600,00 relativos a descontos e abatimentos e € 20.256,67 relativos a gastos não aceites fiscalmente (PA, fls. 671 e 677-679).

C. Em 31 de dezembro de 2019, a B... registou no diário 71, lançamento n.º 120.004, a débito da conta 7211, o montante de € 79.292,76, por contrapartida do crédito da conta 2781110999, com a descrição «Outras regularizações» (PA, fl. 677).

D. Solicitada a justificar esse lançamento, a B... declarou que corrigira o registo de valores indevidamente reconhecidos como prestações de serviços, por corresponderem a despesas por conta de clientes, tendo sido considerada insuficiente a documentação então apresentada,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

incluindo quanto à prova das despesas e à sua contabilização, e acrescidos € 79.292,76 ao lucro tributável, com fundamento no artigo 20.º do CIRC (PA, fls. 677-679).

E. Na sequência da inspeção à Requerente, realizada ao abrigo da ordem de serviço OI2023..., foi emitida a liquidação adicional de IRS n.º 2023..., relativa a 2019.

F. A reclamação graciosa n.º ...2024... foi apresentada em 2 de abril de 2024 e circunscreveu a contestação, neste segmento, a € 38.984,81 (PA, fls. 1-10 e 670-673).

G. Por despacho de 19 de dezembro de 2025, a reclamação graciosa foi parcialmente deferida: foram acolhidas parcelas no total de € 11.329,50, correspondentes a € 10.713,70 inicialmente aceites e a € 615,80 reconhecidos após o exercício do direito de audição (PA, fls. 669 e 695-700).

H. Em 2 de agosto de 2019, a B... emitiu a fatura-recibo FR API/107, dirigida a C..., no total de € 10.683,60, discriminando € 34,40 de expedição de cartões e quatro taxas de renovação de autorização de residência para atividade de investimento, no valor unitário de € 2.662,30, perfazendo € 10.649,20 (PA, fl. 259).

I. A referida fatura é referente a quatro documentos únicos de cobrança (DUC) do SEF, emitidos em 30 de julho de 2019, respeitantes aos processos ...7/26019, .../26025, .../26023 e .../26024, indicando cada um o valor de € 2.662,30 de taxas de renovação de autorização de residência para atividade de investimento, sendo os três últimos de reagrupamento familiar (PA, fls. 260, 262, 264 e 266).

J. Aos quatro DUC correspondem documentos bancários BPI da B..., com data de processamento de 2 de agosto de 2019, cada um no montante de € 2.662,30 e com situação «Aceite», contendo as referências ...9300..., ...930..., ...93000... e ...9300... . As descrições identificam, respetivamente, «DUC C...», «DUC E...», «DUC H...» e «DUC I...». As referências coincidem com as dos DUC correspondentes (PA, fls. 260-267).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

K. A fatura FR API/107 foi contabilizada em 2 de agosto de 2019, no lançamento n.º 80.003, a crédito da conta 7211, no valor de € 10.683,60, com contrapartida na conta do cliente 211130159 (PA, fl. 28).

L. Em 21 de junho de 2019, a B... emitiu a fatura-recibo FR API/48 a D..., no total de € 5.383,20, discriminando € 50,00 de assistência na realização de pagamentos e € 5.333,20 sob a descrição «Government Golden Visa initial issue fee (per applicant)» (PA, fl. 167).

M. Junto da fatura FR API/48, consta do processo administrativo um documento bancário BPI que identifica a B... como ordenante, com data de processamento de 21 de junho de 2019, no montante de € 5.324,60, com a descrição «SEF —F...», a referência 5...9300... e a situação «Aceite» (PA, fl. 168).

N. Consta igualmente do processo administrativo um documento único de cobrança emitido pelo SEF em 14 de junho de 2019, relativo ao processo n.º .../23976, referente à concessão de autorização de residência para atividade de investimento por reagrupamento familiar, no montante de € 5.324,60 e com a referência para pagamento ...09300... (PA, fl. 169).

O. No artigo 38.º do pedido arbitral, a Requerente reproduz dois documentos bancários que identificam D... como ordenante, no montante de € 2.663,00 cada, e um documento único de cobrança emitido pelo SEF em 11 de novembro de 2021, relativo ao processo n.º .../240104, referente à renovação de autorização de residência para atividade de investimento por reagrupamento familiar, no montante de € 2.663,00 (pedido arbitral, pp. 10-11).

P. Na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2024..., foi emitida a liquidação corretiva de IRS n.º 2026..., de 13 de fevereiro de 2026, relativa ao ano de 2019 (PA, fl. 701).

Q. O presente pedido arbitral foi apresentado em 21.04.2026.

§2 — Fundamentação da fixação da matéria de facto

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O Tribunal deve selecionar os factos relevantes para a decisão da causa, distinguindo a matéria provada da não provada e indicando os meios de prova em que assenta a sua convicção, em conformidade com o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil, aplicáveis subsidiariamente por força do artigo 29.º, n.º 1, do RJAT.

Os factos relevantes para a decisão são fixados com base na apreciação conjugada dos articulados de ambas as partes, dos documentos juntos pela Requerente e do processo administrativo. A sua seleção e apreciação têm em conta a posição das partes e as várias soluções plausíveis das questões de direito.

Quanto à fatura API/107, a convicção não assenta apenas no documento emitido pela própria sociedade. Resulta da coincidência entre as quatro taxas discriminadas na fatura, os quatro DUC emitidos pelo SEF, as referências constantes dos documentos bancários, a mesma data de processamento e o lançamento contabilístico inicial. Os comprovativos bancários individualizam o cliente e os demais nomes E..., enquanto os DUC indicam a natureza dos processos, incluindo o reagrupamento familiar. Esses elementos, lidos em conjunto, estabelecem uma ligação que a análise isolada de cada DUC não permite reconhecer.

Os documentos bancários contêm uma menção padronizada que condiciona o processamento à disponibilização de fundos. Essa menção foi considerada e impede que se equipare, sem análise, uma ordem bancária a um extrato definitivo de débito. No caso, a situação «Aceite», a coincidência das referências, a emissão da fatura-recibo na mesma data e a apreciação administrativa dos próprios documentos como relativos às operações em causa sustentam, no seu conjunto, a convicção de que as quatro taxas foram suportadas pela B... por conta do cliente e dos processos de reagrupamento familiar associados.

Em suma, a apreciação conjugada da fatura FR API/107, dos quatro DUC, dos documentos bancários correspondentes e do registo contabilístico permite identificar a parcela de € 10.649,20 como relativa a taxas suportadas pela B... por conta do cliente e dos processos de reagrupamento familiar associados, incluída na regularização de rendimentos controvertida (PA, fls. 28, 259-267, 691 e 698-699).

Relativamente à fatura API/48, foram examinados tanto os documentos de 2021 reproduzidos no pedido (dois documentos bancários que identificam D... como ordenante, no valor unitário de € 2.663,00, e um DUC do SEF datado de 11 de novembro de 2021, relativo ao processo .../240104 e a renovação de autorização de residência por reagrupamento familiar), como os documentos de 2019 existentes a fls. 168-169 do PA, designadamente, um documento bancário da BPI da B..., datado de 21 de junho de 2019, no valor de € 5.324,60, com a descrição «SEF —F...», e um DUC do SEF, de 14 de junho de 2019, relativo ao processo .../23976, de concessão de autorização de residência por reagrupamento familiar, pelo mesmo valor e com a referência ...300... (PA, fls. 168-169).

O número de processo ... aparece tanto nos documentos de 2021 quanto nos de 2019. Todavia, esta última documentação identifica F... e um pagamento de € 5.324,60, ao passo que a fatura foi emitida a D... e inclui € 5.333,20. A proximidade dos montantes, a junção sequencial dos documentos e a semelhança do número-base do processo com o indicado em 2021 não permitem demonstrar a correspondência integral invocada. A diferença de € 8,60 e a relação entre os intervenientes não se encontram suficientemente explicadas por documento ou alegação concreta.

§3 — Factos não provados

Não se demonstrou que a totalidade dos € 5.333,20 incluídos na fatura API/48 corresponda a taxas pagas pela B... por conta de D..., relativas às operações de 2019 em causa, nem se estabeleceu uma ligação satisfatória entre essa quantia, o pagamento de € 5.324,60 relativo a F... e os documentos de 2021.

Não ficou demonstrado que a diferença de € 4.000,00 entre o montante global contestado e as duas parcelas concretamente desenvolvidas no pedido corresponda integralmente a quantias recebidas ou pagas pela B... por conta de clientes e indevidamente reconhecidas como rendimentos próprios.

Não ficou provado que a Requerente tenha pago o imposto cuja anulação pede.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§1 — Questão decidenda

O Tribunal aprecia a legalidade da liquidação de IRS na parte mantida pela decisão da reclamação graciosa e efetivamente impugnada. O deferimento administrativo de € 11.329,50 antecede a presente decisão e deve ser preservado, sem duplicar a redução já concedida.

A referência inicial do pedido ao número 2023... não impede a identificação do ato: o PA e o desenvolvimento da resposta identificam a liquidação n.º 2023..., respeitante a 2019 e à reclamação graciosa n.º ...2024... . O erro de escrita não gera dúvida substancial quanto à liquidação discutida. Do mesmo modo, a referência à fatura API/49 na resposta não altera a identidade da segunda parcela do pedido: o documento reproduzido no artigo 37.º é a fatura API/48. A API/49, dirigida a outro cliente e apreciada autonomamente no procedimento, não deve ser confundida com aquela.

O montante de € 19.982,40 delimita a pretensão quantitativa formulada. Embora o pedido desenvolva concretamente apenas as parcelas de € 10.649,20 e € 5.333,20, a Requerente esclarece nas alegações que estas foram apresentadas a título exemplificativo e que pretende discutir as correções assentes no fundamento documental identificado pela alínea a) do quadro constante da decisão da reclamação graciosa.

Não se está, portanto, perante uma simples divergência aritmética entre o pedido e a sua fundamentação. A Requerente identifica um critério comum de contestação das correções, cuja apreciação exige o confronto com o referido quadro e os documentos incorporados no processo administrativo. Todavia, a invocação de um fundamento jurídico comum não demonstra, por si só, que todas as quantias abrangidas correspondam a despesas efetuadas por conta de clientes. A inaplicabilidade dos requisitos específicos de documentação dos gastos dedutíveis não dispensa a prova da natureza das operações e da sua ligação aos valores regularizados.

Ainda assim, a deficiência relativa à diferença não impede o conhecimento das duas operações identificadas e inteligíveis, sobre as quais a AT exerceu defesa. Não há fundamento para transformar uma discrepância quantitativa parcial num obstáculo ao conhecimento de todo o pedido. A diferença não demonstrada será apreciada segundo as regras do ónus da prova, sem extrapolar o âmbito material da pretensão.

§2 — Enquadramento legal

O artigo 6.º, n.º 1, do CIRC determina a imputação aos sócios da matéria coletável das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal. O n.º 3 disciplina essa imputação. Por sua vez, o artigo 20.º, n.ºs 1 e 2, do Código do IRS, doravante CIRS, determina a sua integração como rendimento líquido da categoria B. A determinação da matéria coletável da sociedade rege-se pelo CIRC, incidindo a tributação do rendimento imputado na esfera do sócio.

A sujeição da B... a este regime e o critério de imputação à Requerente não constituem o objeto da discordância. Importa apurar se o rendimento imputado foi aumentado por quantias que, na realidade, não constituíam rendimentos próprios da sociedade.

Nos termos do artigo 17.º do CIRC, o lucro tributável parte do resultado contabilístico, sujeito às correções fiscais legalmente previstas. O artigo 20.º inclui, entre os rendimentos e ganhos, os relativos a prestações de serviços. A inclusão de uma quantia numa fatura constitui um elemento probatório relevante, mas não torna irreversível uma classificação contabilística errada nem dispensa a qualificação da operação subjacente.

O princípio contabilístico expresso no parágrafo 8 da NCRF 20 — Rédito distingue os benefícios económicos recebidos por conta própria das quantias cobradas por conta de terceiros, as quais não aumentam o capital próprio da entidade. Essa distinção permite separar a remuneração do serviço do simples trânsito de fundos alheios. Assim, quando o advogado ou a sociedade adianta uma taxa devida pelo cliente e é reembolsado pelo exato montante adiantado, agindo por conta deste, o movimento não representa, nessa medida, uma remuneração própria. Já os honorários, as comissões ou a margem acrescida constituem rendimentos da entidade.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Também, uma despesa própria, posteriormente repercutida no cliente, não se converte, só por esse motivo, num pagamento efetuado em nome e por conta deste.

§3 — Requisitos documentais e ónus da prova

A Requerente tem razão ao distinguir a dedutibilidade dos gastos próprios da sociedade da prova de que uma quantia não constitui rendimento seu. O artigo 23.º, n.ºs 3 e 4, do CIRC regula a documentação dos gastos dedutíveis. A sua aplicação não pode dispensar a identificação prévia da operação nem converter qualquer regularização de rendimentos num pedido de dedução de um gasto.

Contudo, a inaplicabilidade direta desse preceito não elimina a necessidade de documentação. O artigo 123.º, n.º 2, do CIRC exige suporte justificativo dos lançamentos e prevê a regularização de erros contabilísticos quando detetados. É, por isso, necessário estabelecer a ligação entre a operação externa, o cliente, o montante inicialmente reconhecido e a parcela regularizada. Uma mera declaração de que se trata de despesas por conta de clientes não basta.

O artigo 74.º, n.º 1, da LGT distribui o ónus da prova segundo os factos constitutivos dos direitos invocados. A AT deve demonstrar os pressupostos da correção e a Requerente deve fazer prova dos factos em que assenta a pretendida exclusão dos rendimentos. Nos termos do n.º 2 daquela disposição, a identificação correta de elementos já em poder da Administração permite a sua utilização, sem exigir a repetição material de toda a documentação. Por isso, a ausência de novos anexos ao pedido não torna irrelevantes os documentos já incorporados no PA.

A presunção do artigo 75.º da LGT não torna indiscutível um lançamento de regularização insuficientemente justificado. Os erros e insuficiências concretamente identificados podem afastá-la quanto aos movimentos afetados, mas não permitem recusar automaticamente todos os documentos apresentados depois da inspeção ou presumir que qualquer recebimento constitui remuneração própria.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A repartição do ónus convive com o princípio do inquisitório, consagrado no artigo 58.º da LGT e no artigo 13.º do CPPT. Como assinalam Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, a atividade instrutória deve procurar a verdade material, incluindo os factos favoráveis ao contribuinte.[1] O ónus da prova não dispensa o exame dos elementos relevantes já disponíveis.

A dúvida fundada prevista no artigo 100.º do CPPT deve ser articulada com essas regras. Não corresponde à mera possibilidade de a versão da Requerente ser verdadeira, nem permite suprir a falta de individualização das operações. No sentido da articulação entre a dúvida e o ónus da prova, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 7 de dezembro de 2021, proferido no processo n.º 00948/05.6BEBRG. A decisão deve resultar da prova produzida e da natureza concreta dos factos que permaneçam incertos.

O argumento relativo ao IVA também exige precisão. O artigo 2.º, n.º 2, do CIVA prevê, nas condições legais, a não sujeição das operações realizadas por entidades públicas no exercício de poderes de autoridade. Não se confunde essa situação com uma isenção de IVA. O facto de o SEF receber taxas pelo exercício de competências administrativas não permite exigir, automaticamente, uma fatura comercial como o único documento admissível para comprovar a taxa e o respetivo pagamento.

Por outro lado, os requisitos do artigo 16.º, n.º 6, alínea c), do CIVA dizem respeito à determinação do valor tributável em IVA. Não constituem uma norma autónoma de incidência do IRS ou do IRC. Neste processo, o que se decide é a natureza das quantias para a determinação do rendimento imputado, e não a legalidade da sua faturação em IVA.

§4 — Quanto à fatura API/107

A documentação permite estabelecer uma correspondência suficientemente individualizada entre a parcela faturada e os encargos do cliente. A fatura identifica quatro taxas de € 2.662,30. E existem quatro DUC desse exato valor, emitidos na mesma data, relativos à renovação de

[1] Cfr. Dos autores, anotação ao artigo 58.º da *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, 4.ª Edição, Encontro da Escrita, 2012.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

autorização de residência, e quatro documentos bancários da B... com referências coincidentes. O registo contabilístico demonstra que a quantia foi inicialmente incluída na conta 7211.

A decisão da reclamação graciosa afirmou que não foi possível relacionar os documentos ao cliente ou a familiares com o mesmo apelido. Contudo, os documentos bancários identificam C..., G..., H... e E... . Os DUC dos três últimos processos respeitam a reagrupamento familiar. A emissão da fatura ao primeiro, pelo valor exato das quatro taxas, completa essa ligação. Não é necessário exigir que cada documento contenha, isoladamente, toda a informação que resulta do conjunto probatório.

A diferença entre o total da fatura, € 10.683,60, e a parcela em discussão, € 10.649,20, corresponde a € 34,40, correspondentes à expedição de cartões. O pedido relativo a esta operação refere-se apenas às quatro taxas.

O facto de a quantia ter sido inicialmente reconhecida como rendimento não impede a correção desse reconhecimento quando a operação subjacente se mostra demonstrada. O próprio relatório identifica o débito de regularização por contrapartida de uma conta de terceiros. Não é correto afirmar, como pressuposto absoluto da decisão, que não existe qualquer registo ou que a classificação inicial determina definitivamente a natureza fiscal da quantia.

A AT refere, na sua resposta, que as despesas «terão sido consideradas como gastos». Essa formulação hipotética não identifica um lançamento concreto numa conta de gastos relativo às quatro taxas, nem demonstra a sua dedução concomitante. Não basta, por isso, para concluir pela existência de uma duplicação de efeitos fiscais desfavorável à Administração. A decisão não pode manter uma correção com fundamento numa hipótese contabilística não concretizada.

Conclui-se que a documentação demonstra que a parcela de € 10.649,20 corresponde a taxas suportadas pela B... por conta de clientes. A recusa da AT em o aceitar assentou, nesta parte, numa apreciação fragmentada da prova e numa transposição inadequada do regime dos gastos dedutíveis. A correção é ilegal nessa medida e repercute-se na liquidação de IRS impugnada.

§5 — Da fatura API/48

A mesma conclusão não se impõe quanto à segunda fatura. Também seria incorreto recusar os documentos aqui exclusivamente por não constituírem faturas emitidas pelo SEF. Todavia, subsiste uma questão de correspondência material que o afastamento dessa exigência não resolve.

Os documentos existentes a fls. 168-169 do PA respeitam a 2019 e evidenciam um DUC de € 5.324,60 e uma operação bancária da B... pelo mesmo montante. Por conseguinte, a análise não pode limitar-se à objeção da resposta segundo a qual os documentos são de 2021. Existe prova que deve ser considerada.

Essa prova, porém, não coincide integralmente com a pretensão: a fatura é dirigida a D..., o documento bancário identifica F... e a parcela faturada excede a taxa documentada em € 8,60. Não se encontra demonstrado, com segurança suficiente, por que razão uma taxa identificada nesses termos corresponde ao débito efetuado àquele cliente, nem o tratamento da diferença. A mera inserção dos documentos junto à fatura não esclarece essas divergências.

Nas alegações, a Requerente explica o desfasamento temporal sustentando que os montantes foram recebidos em 2019 para pagamento de taxas ao SEF, mas apenas utilizados em 2021, devido aos atrasos na tramitação dos procedimentos administrativos, agravados pela pandemia de COVID-19.

A circunstância de uma quantia recebida de um cliente apenas ser aplicada para pagamento de uma obrigação deste em período posterior não determina, por si só, a sua qualificação como rendimento próprio da entidade que a recebeu. Assim, a data dos documentos de 2021 não constitui fundamento suficiente para afastar a pretensão. Importa, porém, demonstrar que esses documentos respeitam à aplicação dos fundos recebidos em 2019 e incluídos na regularização controvertida.

Essa correspondência não está suficientemente demonstrada. A documentação de 2019 identifica um pagamento da B... de € 5.324,60 relativo a F..., enquanto a fatura API/48 foi emitida a D... e discrimina € 5.333,20. Por seu turno, os documentos bancários de 2021 identificam o próprio D... como ordenante de pagamentos de € 2.663,00 cada. Não se encontra

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

esclarecida a relação entre os intervenientes nem demonstrado de que modo esses pagamentos correspondem à utilização, pela B..., dos valores anteriormente recebidos.

A coincidência do número-base do processo administrativo constitui um elemento de conexão a ponderar, mas não resolve, por si só, as divergências quanto aos montantes, aos intervenientes e ao percurso dos fundos. A explicação relativa aos atrasos administrativos pode justificar um intervalo temporal entre o recebimento e o pagamento, mas não substitui a prova da ligação entre as operações concretas.

A Requerente sustenta, ainda, que a decisão da reclamação graciosa recusou os documentos exclusivamente por inobservância dos requisitos do artigo 23.º, n.º 4, do CIRC. Todavia, a fundamentação administrativa também questiona a possibilidade de identificar os beneficiários das despesas e de relacionar os documentos com o cliente faturado, remetendo, quanto à API/48, para as insuficiências que apontara à API/107. A apreciação dessa correspondência material não introduz, por isso, um fundamento factual inteiramente novo.

Não se mantém a correção pela mera ausência de uma fatura emitida pelo SEF ou pela aplicação automática dos requisitos documentais dos gastos dedutíveis. Mantém-se porque, apreciados conjuntamente os elementos disponíveis, não ficou demonstrada a ligação entre a quantia regularizada e os pagamentos invocados para justificar a sua exclusão dos rendimentos da sociedade.

Também não é possível reconhecer automaticamente a exclusão parcial de € 5.324,60: tal operação exigiria que a ligação ao cliente e à parcela regularizada estivesse demonstrada, o que não resulta suficientemente dos elementos apreciados. O Tribunal não pode substituir a prova dessa ligação por uma aproximação de valores.

Improcede, assim, o pedido relativo aos € 5.333,20 da fatura API/48.

Quanto à diferença de € 4.000,00, o esclarecimento apresentado nas alegações permite compreender que a Requerente pretende abranger outras correções assinaladas com o mesmo fundamento documental. Todavia, a identidade desse fundamento não permite estender

automaticamente às restantes operações a conclusão alcançada quanto à fatura API/107. Esta conclusão assenta na correspondência concretamente demonstrada entre a fatura, os DUC, os documentos bancários e o registo contabilístico. Não tendo ficado demonstrada correspondência equivalente relativamente à diferença em causa, improcede o pedido nessa parte.

Nos termos dos artigos 24.º do RJAT e 100.º da LGT, compete à AT reconstituir a situação que existiria sem a ilegalidade, através da reforma da liquidação e das consequências legalmente devidas.

Quanto aos juros indemnizatórios, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT exige, além do erro imputável aos serviços, que dele tenha resultado pagamento de imposto superior ao legalmente devido. O artigo 61.º do CPPT disciplina o seu processamento. Como ensina Jorge Lopes de Sousa, o direito pressupõe a lesão patrimonial decorrente da prestação tributária indevidamente exigida e paga.[2]

No caso, não ficou demonstrado o pagamento. A inexistência de execução fiscal em curso não permite identificar o modo de extinção da obrigação, o montante suportado ou a data de pagamento. A condenação não pode assentar numa presunção que os autos não sustentam, nem ser remetida, de forma meramente condicional, para uma eventual prova futura da própria existência desse pressuposto.

Neste mesmo sentido, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 18 de maio de 2023, proferido no processo n.º 194/20.9BELLE, onde se pode ler que «[o] pagamento do imposto anulado é um pressuposto do reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios, logo não resultando demonstrado o pagamento da liquidação impugnada, não há que reconhecer o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, carecendo de qualquer justificação legal a condenação no pagamento de juros indemnizatórios de forma condicional.»

[2] Jorge LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, volume I, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, anotação ao artigo 61.º.

Improcede, consequentemente, o pedido de juros indemnizatórios por falta de demonstração do pagamento.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;

b) Declarar a ilegalidade e anular parcialmente a decisão da reclamação graciosa n.º ...2024... e a liquidação adicional de IRS n.º 2023 ..., relativa a 2019, na parte mantida após o deferimento administrativo e correspondente ao imposto resultante da inclusão de € 10.649,20, relativos às quatro taxas discriminadas na fatura FR API/107, na matéria coletável imputada à Requerente, com as demais consequências legais;

c) Julgar improcedente o pedido quanto à parcela de € 5.333,20 relativa à fatura FR API/48 e quanto à diferença de € 4.000,00, absolvendo a Requerida do pedido nessa parte;

d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios, por falta de prova do pagamento do imposto, e dele absolver a Requerida;

e) Condenar ambas as partes nas custas, na proporção dos respetivos decaimentos.

VI. VALOR DO PROCESSO

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Fixa-se o valor do processo em € 4.025,66, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, e do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e do artigo 4.º e da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 612,00, na proporção de 55% para a Requerida e 45% para a Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de novembro de 2026

O Árbitro,

(Cristina Aragão Seia)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt