CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 960/2025-T

Tema: Ónus da prova. Despesas não documentadas. Tributação autónoma.

SUMÁRIO

1. O artigo 15.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira permite que os fins, o âmbito e a extensão da inspeção sejam alterados durante a sua execução, desde que tal alteração seja determinada por despacho fundamentado da entidade que ordenou a inspeção e seja notificada à entidade inspecionada. A lei não exige, portanto, que o âmbito inicialmente definido permaneça necessariamente imutável até ao encerramento do procedimento, admitindo a sua modificação quando as necessidades concretas da ação inspetiva o justifiquem.

2. Nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus da prova considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária. Quando tal não ocorra, os factos não se podem considerar como provados.

3. Um gasto considera-se fiscalmente dedutível se estiver devidamente documentado, nomeadamente por uma factura, sendo que a prova testemunhal poderá complementar a documentação existente, mas não deve substituir integralmente os elementos documentais necessários à comprovação de operações financeiras concretas.

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

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra, Sónia Martins Reis, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 13 de janeiro de 2026, acorda conforme segue:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., com o número de identificação de pessoa coletiva ... e com sede na Rua ... n.º..., ...-... ..., doravante designada por "Requerente" ou "Sujeito Passivo" veio deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1 a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou "RJAT"), em conjugação com os artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por "AT" ou "Requerida".

Constitui pretensão da Requerente o pedido de anulação do indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRC relativa ao ano fiscal de 2023, bem como a anulação do ato de liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios nº 2025..., referente ao ano fiscal de 2023, no montante global de € 18.792,39.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 06-11-2025, tendo o Tribunal Arbitral sido constituído em 13-01-2026 e tendo o processo seguido a sua normal tramitação.

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

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a árbitra do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes, notificadas dessa designação, em 26-12-2025, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

A AT, tendo para o efeito sido devidamente notificada, ao abrigo do disposto no artigo 17.º do RJAT, apresentou a sua resposta, em 16-02-2026, onde, por impugnação, sustentou a improcedência do pedido, por não provado, e a absolvição da Requerida. Na mesma data, a Requerida juntou o processo administrativo.

Em 26-06-2026, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, na qual houve lugar a declarações de Parte, indicada pela Requerente. O Tribunal Arbitral notificou as Partes para apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias. A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até ao termo do prazo para alegações (v. ata e gravação áudio disponíveis no SGP do CAAD).

A Requerida apresentou as suas alegações em 07-07-2026.

II. POSIÇÕES DAS PARTES

Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:

i) O IRC liquidado juntamente com juros compensatórios não é devido pois verifica-se um erro sobre os pressupostos de facto e de direito quanto à qualificação das divergências na "conta 12 – Bancos" como despesas não documentadas, bem como um erro sobre os pressupostos de facto e de direito quanto à qualificação das saídas 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

"conta 11 – Caixa" como despesas não documentadas e ainda a violação do âmbito do despacho de inspeção n.º DI2023...;

ii) No que concerne ao erro sobre os pressupostos de facto e de direito quanto à qualificação das divergências na "conta 12 – Bancos", defende a Requerente que não só não consubstanciam despesas não documentadas, como ainda a Requerida violou o princípio do inquisitório e as regras do ónus da prova aos quais está vinculada;

iii) Neste sentido, entende a Requerente que é inequívoco que, no caso em apreço, era certamente possível aos Serviços de Inspeção Tributária ("SIT), com base na informação disponível (e que tinham toda a legitimidade de disporem, solicitarem, ou terem acesso) identificar quais os movimentos em concreto de exfluxos das contas bancárias da Requerente do ano de 2023 que não se encontravam relevados na sua contabilidade nesse mesmo período;

iv) Acresce que ainda que se tenha detetado uma divergência entre saldo contabilístico e bancário, de acordo com o entendimento da Requerente, importa questionar se foi efetuada alguma diligência pelos SIT no sentido de aferir se essa divergência de saldos em bancos respeita a pagamentos efetuados pelo sujeito passivo a beneficiários perfeitamente identificados nesses extratos bancários ao longo do ano através das suas contas bancárias e que não foram relevados na sua contabilidade;

v) Deste modo, e sem deixar de reconhecer a realidade dessa divergência, entre a contabilidade e os extratos emitidos pelas Instituições Bancárias, a Requerente realça que essa omissão não podia, por si só, determinar *tout court* que essa diferença consubstanciava despesas não documentadas, porque é, desde logo, inequívoco que os movimentos efetuados através de contas bancárias permitem um controlo e segurança que não existe ao nível dos movimentos com numerário, porquanto todas as transações ficam registadas, facilitando a comprovação de pagamentos e o controlo financeiro, e os próprios extratos bancários evidenciam, na maior parte dos casos, informação suficiente para identificar, por exemplo, os beneficiários de pagamentos efetuados;

vi) A fundamentação do RIT para convolar estes exfluxos em "despesas não documentadas" afigura-se claramente insuficiente e infundada, pelo que a liquidação em crise padece de erro de qualificação do facto tributário;

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

vii) Na verdade, é o RIT que, assumidamente, elabora sob a designação de "Da saída injustificada de meios monetários da esfera patrimonial da empresa - CONTA 12 BANCOS", quando aqui se demonstra para um universo significativo (cerca de 94% dessa alegada divergência) que era possível identificar o respetivo destinatário, como é que esse ativo foi extraído da empresa, e qual o motivo ou qual a natureza de tal operação. E em bom rigor, de acordo com a Requerente, também não se pode alegar que esta constatação não era possível de concretizar no âmbito da ação inspetiva nem sequer arguir que se está perante factos novos que os SIT não tinham ou não podiam ter acesso no desenvolvimento da ação inspetiva e nesse contexto não se está de modo algum perante exfluxos que configurem o conceito de despesas não documentadas, mas sim quando muito perante uma organização contabilística que não evidenciava, à primeira vista, esses elementos;

viii) Por outro lado, é inegável que a Administração Tributária dispõe tipicamente de um conjunto de meios, técnicos e humanos e prerrogativas de inspeção que pode colocar ao serviço da busca da verdade material com enormes vantagens sobre o sujeito passivo. Assim, é inquestionável o dever de a Administração Tributária não se abster de validar com os meios à sua disposição a posição assumida pelo sujeito passivo, porquanto se demonstra, sem margem para dúvidas, que efetivamente os pressupostos de base das correções não existiam;

ix) Com efeito, a identificação de parte dos destinatários dos movimentos financeiros (através da conciliação dos extratos das instituições bancárias) no caso destes não terem cumprido com as suas obrigações fiscais, implicaria que estes fossem tributados pelos valores em causa, recaindo sobre a administração recolher prova suficiente, quer sobre o eventual distinto destinatário dos montantes movimentados, quer a que título estes ocorreram, tal como se extrai do Acórdão TCAN 00631/18.2BEAVR, de 17/03/2022;

x) Esse dever implica, designadamente, recorrer aos elementos fiscais de que dispõe internamente (por exemplo o e-Fatura), assim como aos mecanismos de cooperação/colaboração confirmando que as entidades terceiras identificadas de facto foram as beneficiárias dos exfluxos em causa e que as mesmas cumpriram devidamente com as suas obrigações fiscais decorrentes desses acréscimos patrimoniais;

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

xi) Mesmo na ausência desta postura por parte da AT, a Requerente juntou ainda ao seu Pedido de Pronúncia Arbitral 39 documentos referentes a exfluxos bancários que não foram devida e atempadamente registados contabilisticamente, no valor total de € 5.126,64 e que entende que permitem justificar a diferença entre o saldo bancário e aquele que se encontrava refletido na respetiva contabilidade da empresa;

xii) Assim, considera a Requerente que ficou demonstrado o destino das saídas de valores de bancos da empresa, pelo que não se pode manter a incidência de tributação autónoma ao abrigo dos princípios da justiça, capacidade contributiva e legalidade, no que respeita ao montante de € 5.126,64;

xiii) Relativamente ao erro sobre os pressupostos de facto e de direito quanto à qualificação das saídas da "conta 11 – Caixa", alega a Requerente, em síntese, que a divergência de € 31.411,59 detetada na "conta 11 – Caixa" não consubstancia uma despesa não documentada, dado que o depósito bancário no valor de € 30.000,00, efetuado a 19-12-2023, constitui uma componente da caixa;

xiv) Para este efeito, argumenta que é evidente que quando no final do ano de 2022, F... assumiu em pleno a gerência do sujeito passivo não se lhe podia assacar a responsabilidade de dispor de um conhecimento pleno de tudo o que se passava na empresa e de como o seu pai a tinha gerido no passado e que essa nova incumbência, nestas circunstâncias, tornava-o natural e logicamente menos apto do que se essa posição tivesse sido assumida acompanhando o seu pai em devido tempo, antes do seu falecimento. É, portanto, neste contexto, e não noutro, que considera a Requerente que se tem de interpretar e contextualizar as suas posições no decorrer da ação inspetiva encetada pela Administração Tributária;

xv) Refere, igualmente que da leitura do RIT, constata-se a utilização abusiva de um conjunto de opiniões e juízos de valor veiculados pela "responsável pela apresentação da contabilidade", Sr.ªD..., sem que esta desempenhasse a função de contabilista certificada do sujeito passivo ou esse Relatório Inspetivo elaborasse sobre que a mesma tivesse sido designada, no início do procedimento externo de inspeção, como representante do sujeito passivo;

xvi) Ademais nas declarações fiscais do sujeito passivo, como sejam a Modelo 22 ou a IES, do período de tributação de 2023, são apenas indicados como representante legal e CC,

respetivamente, F... e o Dr. C... . E tal como decorre do contrato de prestação de serviços outorgado entre o sujeito passivo e a B... o representante desta última entidade era o Dr. C... (CC ...7) e não a Srª. D...;

xvii) Não obstante a Autoridade Tributária à revelia destas disposições legais assume de uma forma perentória que a "responsável pela apresentação da contabilidade", D... /B... se encontrava nomeada pelo sujeito passivo como representante legal do sujeito passivo notificando-a como tal, por exemplo, através deste email datado de 13/06/2024:

xviii) Adicionalmente reproduz no RIT como fundamentação para as correções que promove, o teor de "razões" invocadas pela "responsável pela apresentação da contabilidade", Sr.ª D..., para as divergências detetadas na contabilidade do sujeito passivo. Conduta esta que, de acordo com a Requerente merece censura, tanto mais que essa comunicação operava sem conhecimento da gerência do sujeito passivo e este apenas teve conhecimento das mesmas no momento em que rececionou o projeto de relatório inspetivo;

xix) Nestes termos verifica-se a errada qualificação do facto tributário relativamente ao montante de € 30.000,00 que manifestamente não se concretiza numa divergência que determine a sua tributação como despesas não documentadas. Por último, nesta senda, conclui a Requerente que subsistirá apenas para esse efeito o montante de € 1.411,59, que não se contesta, pelo que este vício de errada qualificação do facto tributário, fundamenta a anulação (parcial) da liquidação do tributo correspondente;

xx) Quanto à falsa aparência do Despacho de Inspeção n.º DI2023..., defende a Requerente que o ordenamento jurídico português exige que a administração tributária fundamente os seus atos em elementos objetivos, documentados e suscetíveis de contraditório, respeitando as garantias de defesa do contribuinte;

xxi) O respeito pelo princípio do contraditório e da prova documental é essencial para a legalidade dos procedimentos fiscais em Portugal. Por outro lado, observa-se que por um mero despacho de inspeção, a Autoridade Tributária, recolheu inúmeros elementos e solicitou esclarecimentos, durante cerca de 192 dias. E o que se verifica de forma incontestável é que poucos dias após este longo período de verdadeira ação inspetiva ao abrigo de um mero despacho de inspeção, foi emitida a Ordem de Serviço

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

OI20240... (data da receção da carta aviso em 30/07/2024), tendo esta âmbito externo e sendo "iniciada" em 30/10/2024 e concluída em 07/01/2025;

xxii) Durante este período, basicamente o que se identifica é o pedido de elementos residuais pelos SIT como sejam: a) Remessa de duas faturas e duas faturas recibo (2023); b) Contrato de compra e venda de viaturas adquiridas durante o ano de 2023, sendo que já não se identifica neste período qualquer diligência concreta e objetiva promovida pelos SIT relacionada com as divergências dos saldos de caixa e bancos que foram objeto de detalhada análise e investigação sob a égide do despacho de inspeção;

xxiii) Entende assim a Requerente que se observa uma manifesta discrepância entre o âmbito e extensão da inspeção efetuada ao abrigo do despacho de inspeção DI2023... face à diminuta atividade evidenciada a coberto da Ordem de Serviço OI2024...;

xxiv) E que sob a falsa aparência de um mero despacho de inspeção, a AT praticou atos e efetuou procedimentos que extravasam o seu âmbito limitado de tal forma que praticamente esvaziou depois as diligências que alega ter efetuado já a coberto da Ordem de Serviço OI2024...;

xxv) Uma ação de inspeção de consulta, recolha e cruzamento de elementos no direito tributário português (despacho de inspeção em causa) consiste num procedimento inspetivo que tem como objetivo fundamental obter, verificar e confrontar informações ou documentos relativos à situação tributária de um sujeito passivo, sem que se trate necessariamente de uma inspeção completa ou de uma análise aprofundada da totalidade da sua atividade, não tendo sido esse o critério seguido pela AT;

xxvi) Pelo que, tem de ser devidamente ponderada a legitimidade desta atuação que aparenta dotar um mero despacho de inspeção das mesmas competências, em substância de uma ação inspetiva (interna ou externa), ou seja, o facto de terem sido praticadas diligências pela AT que obrigavam à emissão prévia de uma Ordem de Serviço devidamente credenciada;

xxvii) Pugna a final para que o pedido de pronúncia arbitral seja julgado procedente e, em consequência: a) Seja anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa; e b) Seja anulada a liquidação adicional de IRC impugnada.

Por seu turno, a Requerida contestou a posição da Requerente, defendendo-se, em síntese, com os fundamentos seguintes:

xxviii) A argumentação expendida pela Requerente não pode, de todo, proceder, porquanto faz uma errada interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis ao caso *sub judice* e não cumpre o ónus probatório que sob si impende;

xxix) No que concerne às divergências apuradas na "conta 12 – Bancos", não assiste qualquer razão à Requerente. Nos termos do artigo 17.º/3 do Código do IRC, a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes, de modo a permitir o apuramento do lucro tributável. Por sua vez, o registo nas contas obedece a regras consagradas no Sistema de Normalização Contabilística, devendo a avaliação e controlo dos movimentos ocorridos nas contas – entre as quais a "conta 12 – Bancos" –, obedecer a normas, princípios e práticas tidas como boas práticas empresariais no âmbito da contabilidade e da fiscalidade;

xxx) No caso vertente e no que tange à "conta 12 – Bancos", a Requerida constatou que os saldos contabilísticos não estavam em conformidade com os extratos bancários facultados pela Requerente, tendo-se detetado a saída do valor de € 5.463,78 da esfera patrimonial da Requerente, entre 2023-01-01 e 2023-12-31, não existindo qualquer justificação ou documentação de suporte fidedigno;

xxxi) Uma vez analisada a contabilidade da Requerente, não foi possível identificar como é que o referido valor saiu da esfera da Requerente, o motivo ou a natureza por detrás de tal operação e o seu concreto beneficiário. Como tal, entende a Requerida que não só cessou a presunção de veracidade em torno da contabilidade da Requerente, por força do estatuído no artigo 75.º/2-a) da LGT, como ainda o ónus da prova passou para a esfera da Requerente;

xxxii) Uma vez detetada a desconformidade pela Requerida, passou a competir à Requerente o dever probatório de justificar a diferença entre o saldo bancário e aquele que se

encontrava refletido na respetiva contabilidade da empresa. Esta obrigação é incumbência apenas e só da Requerente, conforme se retira do artigo 17.º/3 do CIRC. Para reforçar a sua argumentação, escuda-se na decisão arbitral, proferida a 29-05- 2025, no âmbito do processo n.º 1061/2024-T, bem como na decisão arbitral, proferida a 20-10-2020, no âmbito do processo n.º 235/2020-T;

xxxiii) Pelo que, a tributação autónoma das discrepâncias verificadas na "conta 12 – Bancos" ao abrigo do artigo 88.º/1 do CIRC à taxa de 50% é baseada, sim, na ausência de documentação para os valores que comprovadamente não constam na "conta 11 – Bancos" e na "conta 11 – Caixa" e que denunciam a ocorrência de saídas de meios monetários do património da Requerente que, além de não terem sido objeto do adequado registo na contabilidade, também não constavam de qualquer evidência documental suscetível de permitir a identificação dos destinatários daqueles rendimentos e da natureza das operações subjacentes, situação que muito favorece a fraude e evasão fiscal;

xxxiv) Efetivamente, a correção contestada pela Requerente resulta justamente do facto de esses movimentos financeiros (saídas) não estarem documentados, por forma a poder-se apurar qual o destino ou beneficiário daqueles movimentos e qual a natureza das operações subjacentes, daí poder-se concluir que estamos perante despesas não documentadas passíveis de serem sujeitas a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º/1 do CIRC;

xxxv) No que concerne ao erro sobre os pressupostos de facto e de direito quanto à qualificação das saídas da "conta 11 – Caixa", também não assiste razão à Requerente, pois, antes de mais, a circunstância de o atual gerente se encontrar à frente dos destinos da Requerente há apenas dois anos não a exonera do cumprimento dos deveres legais, designadamente em matéria contabilística e fiscal. Acresce que vem arguir a Requerida que a narrativa apresentada pela Requerente não passa de um puro exercício especulativo, sem qualquer suporte factual, e profundamente contraditório, pois a alegação segunda a qual os € 30.000,00 se encontravam escondidos em casa, por razões de segurança e receio dos bancos, não passa de uma suposição, de uma mera hipótese teórica, porquanto apenas e só o falecido gerente (enquanto autor material) poderia demonstrar os factos aqui em causa;

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

xxxvi) Como tal, entende a Requerida que as justificações apontadas pela Requente são absolutamente especulativas, indemonstráveis e contraditórias e, nessa medida, incapazes de demonstrar que o depósito bancário de € 30.000,00 constitui uma componente da caixa;

xxxvii) De acordo com as normas contabilísticas aplicáveis, defende a Requerida que é inequívoco que o saldo da "conta 11 – Caixa" deve corresponder ao montante efetivo de numerário existente. Assim, quando o saldo físico se apresenta inferior ao contabilístico, tal divergência corresponde a efetivas saídas de caixa, isto é, despesas, que, por não estarem documentadas, nem sequer permitiram a sua correta reflexão na contabilidade. Ora, a correção efetuada resulta justamente do facto de essas despesas não estarem documentadas de forma a permitir a identificação do destino ou beneficiário daqueles rendimentos, nem a natureza das operações subjacentes àquele exfluxo monetário;

xxxviii) Assim, não tendo a Requerente apresentado fundamentação e prova válidas para a divergência entre o saldo físico e o saldo contabilístico da "conta 11 – Caixa, foi a mesma regularmente qualificada pela Requerida como despesas não documentadas;

xxxix) No que concerne à violação do âmbito do despacho de inspeção n.º DI2023..., face aos elementos recolhidos no procedimento credenciado pelo referido despacho inspetivo n.º DI2023..., foram indiciadas irregularidades na esfera da Requerente;

xl) Como tal, quando assim é, estabelece o artigo 15.º do RCPITA que "os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspecção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspeccionada.", que foi o que sucedeu no caso vertente, uma vez que, a 2024-07-15, foi elaborada proposta de inspeção externa;

xli) Proposta essa que mereceu despacho de deferimento, com a consequente emissão da ordem de serviço n.º OI2024..., ao abrigo da qual foi prosseguido o procedimento inspetivo, nos seus regulares termos até final. Assim, à luz dos factos e da lei, forçoso é concluiu que não se verificou no caso vertente qualquer fenómeno de "ultrapassagem do âmbito do despacho de inspeção n.º DI2023...", como pretende fazer crer a Requerente, mas sem apontar qualquer base legal que sustente tal afirmação;

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

xlii) Efetivamente, o despacho inspetivo n.º DI2023... e a ordem de serviço n.º OI2024... constituem um só procedimento inspetivo, com a justificada nuance de o primeiro credenciar a primeira fase do procedimento e de a segunda credenciar a segunda fase;

xliii) Pelo que, argui a Requerida que, também por aqui, terá de improceder a pretensão da Requerente;

xliv) Pugna, a final, pela improcedência do pedido de Pronúncia Arbitral e pela absolvição da Requerida do pedido.

III. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. DOS FACTOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se consideram provados:

A. No dia 6-11-2025, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral – cf. registo de entrada no SGP do CAAD;

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

B. O presente pedido arbitral visa (i) a anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2025... e (ii) a liquidação adicional de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e de juros compensatórios n.º 2025-..., referente ao período de 2023 no montante de € 18.792,39:

C. A Requerente é uma sociedade por quotas constituída em 1984, com sede em ..., tendo o respetivo sócio-gerente E... falecido em 22-04- 2022, tendo o seu filho, F..., adquirido a totalidade das quotas e assumido a gerência em novembro de 2022 – cf. certidão permanente junta como Documento n.º 40 com o PPA;

D. No período em causa, a contabilidade da Requerente era assumida pela sociedade B..., Lda., com instalações na ..., ..., Santarém, sendo o contabilista certificado o Dr. C... (CC ...) e aí exercendo funções a Sra. D... – cf. Documento n.º 43 junto com o PPA e RIT;

E. Em 31 de dezembro de 2022, a conta 11 – Caixa da Requerente apresentava um saldo contabilístico de € 91.987,94 – cf. RIT;

F. Em sede do despacho de inspeção n.º DI2023..., emitido nos termos do artigo 46.º, n.º 4, alínea a), do RCPITA para consulta, recolha e cruzamento de elementos, com vista ao controlo físico do saldo de caixa, os SIT da Direção de Finanças de Santarém deslocaram-se, no dia 4 de dezembro de 2023, pelas 11h40, às instalações da Requerente, na Rua ..., ..., onde procederam à contagem física do numerário existente – cf. Documento n.º 2 junto com a Resposta e RIT;

G. Nessa diligência foram contadas notas e moedas no montante de € 2.204,21, tendo sido apurado, após consideração dos recebimentos por TPA/MBWay (€ 129,49) e das vendas registadas até ao momento da contagem (€ 362,55), um saldo de caixa reportado ao início do dia de € 1.971,15 – cf. termo de contagem de caixa anexo ao RIT;

H. Questionado sobre a existência de numerário guardado noutro local, o gerente da Requerente, após contacto telefónico com a sua mãe, declarou que "não existia qualquer outro valor noutro local relacionado com a atividade", tendo assinado o termo de contagem de caixa nesses termos – cf. termo de contagem de caixa anexo ao RIT;

I. Na mesma ocasião, o gerente da Requerente foi pessoalmente notificado, ao abrigo do artigo 59.º, n.º 4, da LGT e do artigo 48.º do RCPITA, para remeter aos SIT, no prazo de 10 dias, o último balancete analítico e o ficheiro SAF-T da contabilidade – cf. termo de contagem de caixa anexo ao RIT;

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

J. Entre 30 de novembro e 4 de dezembro de 2023, a Requerente não registou qualquer movimento na conta 11 – Caixa, cujo saldo contabilístico em 30 de novembro de 2023 ascendia a € 3.382,74 – cf. RIT;

K. Na contabilidade da Requerente, os influxos nas contas bancárias eram relevados por contrapartida da conta 111 – Caixa em bloco, no final de cada mês, e não operação a operação. Em agosto de 2023 foi registado, sob o documento "CAIXA – 280", um débito na conta 1214 – Banco BIC Português por crédito da conta 111 – Caixa no montante de € 60.191,70, quando os influxos constantes do extrato bancário da conta n.º ... nesse mês totalizaram € 30.191,70 – cf. RIT;

L. Em 19 de dezembro de 2023, a Requerente efetuou um depósito em numerário de € 30.000,00 na conta n.º ... do Banco BIC Português, S.A., o qual não foi relevado na contabilidade nessa data, tendo sido incluído no lançamento de agosto de 2023 referido no ponto anterior – cf. extrato bancário e RIT;

M. Em consequência, os SIT apuraram que o saldo contabilístico ajustado da conta 11 – Caixa em 30 de novembro de 2023 era de € 33.382,74, concluindo por uma divergência de € 31.411,59 face ao numerário apurado na contagem física de 4 de dezembro de 2023 – cf. RIT;

N. Os SIT compararam ainda os saldos contabilísticos das contas 1214 e 1215 com os extratos das correspondentes contas junto do Banco BIC, tendo apurado, quanto à conta 1214 – Depósitos à Ordem, um valor em falta de € 23.601,15, do qual € 18.137,67 já se verificava em 1 de janeiro de 2023, e imputado ao período de 2023 apenas o acréscimo de divergência de € 5.463,78; quanto à conta 1215, a divergência apurada (€ 8.500,00) já existia em 2022, não tendo sido imputado qualquer montante ao período de 2023 – cf. RIT;

O. No decurso do procedimento, os SIT solicitaram à Requerente diversos elementos e esclarecimentos, designadamente através dos ofícios n.º..., de 12 de abril de 2024 (relatório de gestão, ata de aprovação de contas, balancetes, ficheiro SAF-T e extratos bancários de 2023), e n.º ..., de 16 de maio de 2024 (comprovativos de depósitos bancários), e de mensagens de correio eletrónico dirigidas ao endereço da B..., entre as quais a de 13 de junho de 2024, em que foram pedidos esclarecimentos sobre o depósito de € 30.000,00 de 19 de dezembro de 2023 e sobre as divergências entre os saldos contabilísticos e bancários das contas 1214 e 1215 – cf. RIT e documentos juntos com o PPA;

P. Os elementos e esclarecimentos foram remetidos aos SIT pela B..., através do endereço de correio eletrónico desta, pela Sra. D..., que, em mensagem de 21 de junho de 2024, declarou,

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

quanto ao depósito de € 30.000,00, que "esse valor foi lançado em Agosto (...) pois o saldo de caixa era muito alto e pedi ao Sr F... para fazer esse deposito, que só foi feito em dezembro" e, quanto à divergência bancária, que a mesma "será possivelmente de valores pagos pela empresa e dos quais não há documentos (...) mas os valores pagos pelo banco, também não foram considerados custos" – cf. RIT, p. 14;

Q. Em 15 de julho de 2024, foi elaborada proposta de inspeção externa, de âmbito parcial (IRC e retenções na fonte de IRS), ao período de 2023, com fundamento nas conclusões do procedimento credenciado pelo despacho de inspeção n.º DI2023..., a qual mereceu despacho de deferimento e deu origem à ordem de serviço n.º OI2024..., cuja carta-aviso foi recebida pela Requerente em 30 de julho de 2024 – cf. Documento n.º 3 junto com a Resposta e RIT;

R. Os atos inspetivos externos decorreram nas instalações da B..., em Santarém, local da centralização da contabilidade, com início em 30 de outubro de 2024 e conclusão em 7 de janeiro de 2025 – cf. RIT;

S. Em 30 de outubro de 2024, o gerente da Requerente, F..., prestou declarações perante os SIT, reduzidas a auto, nas quais, confrontado com a divergência de € 31.411,59 na conta 111 – Caixa e com o valor em falta de € 5.463,78 nas contas bancárias, declarou "estar disponível para regularizar a situação procedendo à distribuição de lucros do valor das divergências apuradas" – cf. Documento n.º 1 junto com a Resposta (anexo 1 ao RIT);

T. No RIT, os SIT concluíram que em 2023 ocorreram saídas de fundos da esfera patrimonial da Requerente, não registadas nem documentadas, no montante global de € 36.875,37 – € 31.411,59 em numerário, por divergência do saldo da conta 11 – Caixa, com referência a 4 de dezembro de 2023, e € 5.463,78 por divergência do saldo da conta 12 – Bancos, com referência a 31 de dezembro de 2023 –, qualificando-as como despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma à taxa de 50%, nos termos do artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, de que resultou imposto em falta no montante de € 18.437,69 – cf. RIT;

U. O RIT determina que foi analisada a conformidade entre as declarações entregues pela Requerente, os valores registados na contabilidade e os valores comunicados no sistema e-fatura, não se tendo detetado outras situações suscetíveis de correção além das divergências apuradas nas contas de caixa e de bancos – cf. RIT, p. 15;

V. Na sequência do RIT, foi emitida a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios n.º 2025..., de 22 de janeiro de 2025, e a demonstração de acerto de contas n.º 2025..., de 23

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

de janeiro de 2025, da qual resultou o montante a pagar de € 18.792,39 – cf. documentos juntos com o PPA e PA;

W. A Requerente deduziu reclamação graciosa contra a referida liquidação, que correu termos na Direção de Finanças de Santarém sob o n.º ...2025... e foi indeferida por despacho de 22 de julho de 2025 – cf. Documento n.º 1 junto com o PPA e PA;

X. Com o PPA, a Requerente juntou, além do mais: (i) um extrato da conta 6881 do exercício de 2024 (Documento n.º 2), a listagem de 17 lançamentos contabilísticos efetuados em 2024 a título de correções de exercícios anteriores (Documentos n.ºs 3 a 19) e o respetivo mapa-resumo (Documento n.º 20); (ii) um apuramento, por si elaborado, de 9 movimentos bancários de 2023, no valor global de € 5.126,64, que identifica como não relevados na contabilidade desse exercício (Documento n.º 21), acompanhado dos documentos que identifica como as correspondentes faturas (Documentos n.ºs 22 a 30) e extratos bancários (Documentos n.ºs 31 a 39); e (iii) fotografias de caixas e envelopes contendo notas (Documento n.º 45);

Y. Em 26-06-2026, o gerente da Requerente, F..., prestou declarações de parte perante este Tribunal, nas quais afirmou que o seu pai guardava, em caixas de peças de automóveis, na sua casa, dinheiro da empresa e que a quantia de € 30.000,00 encontrada numa caixa em casa de seu pai correspondia ao valor em falta na conta Caixa da Requerente e que o conhecimento daquele hábito do pai lhe foi transmitido pela sua mãe – cf. ata e gravação áudio disponíveis no SGP do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão, não foram provados os seguintes factos:

a) Que o montante de € 30.000,00, depositado em 19 de dezembro de 2023, correspondesse a dinheiro da Requerente, derivado da sua atividade, que o falecido sócio-gerente E... guardava em sua casa, e que esse numerário integrasse o saldo contabilístico da conta 11 – Caixa no exercício de 2023;

b) Que o falecido sócio-gerente mantivesse em sua casa numerário da Requerente por motivos de segurança ou de desconfiança em relação ao sistema bancário;

c) Que os depósitos em numerário realizados na conta bancária da Requerente ao longo de 2023 tivessem origem em valores encontrados em casa do falecido sócio-gerente;

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

d) Que, no dia 4 de dezembro de 2023, o gerente da Requerente tenha comunicado aos SIT que vinham sendo depositados valores que o falecido sócio guardava em casa;

e) Que a divergência de € 5.463,78 apurada na conta 1214 – Depósitos à Ordem corresponda a pagamentos efetuados em 2023 a beneficiários identificados e titulados por faturas, e que tais pagamentos fossem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos à data do encerramento das contas do exercício de 2023;

f) Que as comunicações mantidas pela Sra. D... com os SIT tenham tido lugar sem que houvesse conhecimento da gerência da Requerente e que esta só delas tenha tido conhecimento com a notificação do projeto de relatório de inspeção.

3. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais relativos à tramitação do procedimento inspetivo, aos valores contados e registados e aos montantes apurados pelos SIT, a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pela Requerente enquanto autor (cf. artºs.596º, nº.1 e 607º, nºs. 2 a 4, do C.P. Civil, na redação que lhe foi dada pela Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artº. 123.º, nº.2, do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cf. artº. 607º, nº.5, do C.P. Civil, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cf. artº.371º, do

Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil ("CPC"), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se, essencialmente, na análise crítica da prova documental junta aos autos.

Quanto aos factos não provados, a convicção do Tribunal formou-se, essencialmente, a partir da apreciação crítica das declarações de parte do gerente da Requerente, à luz do disposto no artigo 466.º, n.º 3, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, nos termos do qual as declarações de parte são livremente apreciadas pelo tribunal, salvo na parte em que constituam confissão. Tratando-se de declarações prestadas por quem é parte interessada no desfecho da causa, a sua força persuasiva depende, em larga medida da coerência externa e internada do relatado e da sua corroboração por outros meios de prova.

IV. DO DIREITO

Na apreciação dos vícios imputados ao ato cuja declaração de ilegalidade é pedida deverá começar-se pelos "vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos" (cfr. artigo 124.º, n.º 2, do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT), já que "a arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes" (cfr. artigo 124.º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril).

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

Começando por arbitrar os vícios formais imputados pela Requerente à ação inspectiva.

Foi emitido o despacho inspetivo n.º DI2023... visando o controlo físico do saldo da caixa da Requerente – cf. Documento n.º 2 junto pela Requerida com a sua Resposta.

Nos termos do previsto no n.º 4 do artigo 46.º do RCPITA, tal ação não depende da emissão de uma ordem de serviço, pois visava a consulta, recolha e cruzamento de elementos.

A 15-07-2024, na sequência do cruzamento dessa informação, foi elaborada proposta de inspeção externa e de âmbito parcial (IRC e retenções na fonte de IRS), cujo motivo foi dar continuidade e corporizar as conclusões do despacho inspetivo DI202023..., no âmbito do qual se procedeu ao controlo físico do saldo de caixa da Requerente – cf – RIT junto aos autos.

Tal corporizou-se na ordem de serviço n.º OI2024... – cf. Documento n.º 3 junto pela Requerida com a sua Resposta.

Os atos inspetivos decorreram no local da centralização da contabilidade da Requerente, sita na ..., ..., Santarém.

No dia 04-12-2023, pelas 11h40m, credenciados pelo DI2023..., deslocaram-se os técnicos da inspeção tributária às instalações da Requerente, sitas na Rua ..., ..., ..., no intuito da contagem de caixa para realizar a diligência de contagem física de todas as disponibilidades da empresa em dinheiro (moeda metálica e notas), correspondendo supostamente ao valor contabilizado na Conta 111- Caixa – cf. RIT junto aos autos.

Tendo daí para a frente decorrido com normalidade e contando, aliás, com a participação ativa da própria Requerente visto que foi ouvida e prestou declarações no âmbito da mesma.

Por decisão interna da própria Requerente foi a empresa que lhe prestava serviços de contabilidade – B... – quem foi respondendo e prestando esclarecimentos à AT.

O artigo 15.º, n.º 1, do RCPITA permite que os fins, o âmbito e a extensão da inspeção sejam alterados durante a sua execução, desde que tal alteração seja determinada por despacho

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

fundamentado da entidade que ordenou a inspeção e seja notificada à entidade inspecionada. A lei não exige, portanto, que o âmbito inicialmente definido permaneça necessariamente imutável até ao encerramento do procedimento, admitindo a sua modificação quando as necessidades concretas da ação inspetiva o justifiquem.

No caso dos autos, a alteração do âmbito da inspeção não correspondeu a uma ampliação informal, arbitrária ou retroativamente determinada pelos SIT. Resulta da factualidade provada que a alteração foi formalmente determinada no decurso do procedimento, através de despacho da entidade competente, e que a entidade inspecionada foi dela informada antes da realização dos atos inspetivos abrangidos pelo âmbito ampliado.

Nessas circunstâncias, mostra-se cumprido o regime previsto no artigo 15.º do RCPITA, não se verificando qualquer violação das garantias procedimentais da entidade inspecionada.

O que a lei não permite é que a Administração proceda, sem despacho fundamentado e sem comunicação ao sujeito passivo, à realização de atos inspetivos relativos a matéria que não estivesse abrangida pelo âmbito anteriormente definido. Diferente é a situação em que a alteração é formalizada pela entidade competente e comunicada em tempo útil, permitindo ao sujeito passivo conhecer a extensão da ação inspetiva e exercer, se assim o entender, os seus direitos procedimentais.

É certo que a jurisprudência tem considerado relevante a comunicação tempestiva da alteração do âmbito da inspeção, não aceitando que uma deficiência inicial seja automaticamente suprida pela posterior audiência do interessado quando os atos inspetivos relativos ao novo âmbito já tenham sido praticados. Essa orientação assenta, porém, na inexistência ou na tardia comunicação da alteração e não é transponível para uma situação em que a alteração foi previamente formalizada e comunicada à entidade inspecionada.[1]

A jurisprudência também reconhece que não existe obstáculo formal à alteração do âmbito da inspeção quando esta é requerida ou determinada em tempo útil, através de despacho

[1] Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 15 de junho de 2016 - Proc. n.º 01101/15.

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

fundamentado, e o sujeito passivo é notificado da modificação antes da prática dos atos abrangidos pela nova extensão.[2]

Por outro lado, a circunstância de as comunicações operacionais com a AT terem sido mantidas pelos contabilistas da entidade inspecionada não determina, por si só, a invalidade do procedimento. O artigo 52.º do RCPITA admite que o sujeito passivo designe uma pessoa para coordenar os contactos com a inspeção e assegurar o cumprimento das obrigações de colaboração, constituindo essa intervenção precisamente um mecanismo de articulação entre a Administração Tributária e a entidade inspecionada. A participação dos contabilistas, a prestação de esclarecimentos, a entrega de documentação e a resposta às solicitações dos serviços de inspeção demonstram que o Requerente - enquanto entidade inspecionada - conhecia o procedimento, acompanhava a sua tramitação e colaborava na realização da ação inspetiva.

Essa atuação é particularmente relevante para afastar a alegação de que a inspeção teria decorrido à margem da entidade inspecionada ou sem que esta tivesse conhecimento do respetivo objeto. A correspondência trocada, os esclarecimentos prestados e a documentação entregue evidenciam uma intervenção efetiva e continuada no procedimento, incompatível com a alegação de que o mesmo foi abusivo ou extravasou a sua atuação, facto que, a ser verdade, o que carece de prova, não é manifestamente oponível à AT.

Assim, as comunicações mantidas com os contabilistas são valoradas enquanto elementos demonstrativos de que a entidade inspecionada conhecia a existência, o desenvolvimento e o objeto da inspeção, participou no procedimento e exerceu, ou teve efetiva possibilidade de exercer, os seus direitos de colaboração e pronúncia. Apenas quanto aos atos relativamente aos quais a lei imponha uma notificação pessoal ao sujeito passivo ou ao seu mandatário será necessário verificar autonomamente se essa formalidade foi cumprida na forma legalmente exigida.

Consequentemente, estando demonstrado que a alteração do âmbito da inspeção foi formalizada por despacho fundamentado, emanado da entidade competente, e comunicada à Requerente antes da prática dos atos abrangidos pela alteração, não se verifica qualquer vício formal nessa matéria. E estando igualmente demonstrado que os contabilistas da Requerente mantiveram

[2] Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 21 de maio de 2008 - Proc. n.º 00038/03.TFPRT.22.

comunicação regular com os SIT, prestaram esclarecimentos, entregaram documentação e acompanharam o procedimento, não faz qualquer sentido vir-se agora invocar que a referida empresa de contabilidade terá extravasado e abusado da sua posição quando a mesma respondeu durante meses aos pedidos de esclarecimento que lhe foram endereçados pela AT e relativamente aos quais não se descortina em momento algum que o gerente da Requerente visse nisso um qualquer abuso, pelo contrário, aliás, pois sempre remeteu para essa empresa os esclarecimentos contabilísticos às questões que foram sendo colocadas.

Pelo que se julga improcedente os vícios formais imputados ao Despacho de Inspeção n.º DI2023... .

Passando-se, agora, à apreciação do mérito da causa a analisar nos presentes autos, cumpre referir que a questão objeto do presente dissídio concerne à imputação de erros sobre os pressupostos de facto e de direito quanto à:

1. Qualificação das divergências na conta 12 – Bancos do Requerente e da sua sujeição a tributação autónoma;
2. Qualificação das saídas da conta 11 – Caixa da contabilidade do Requerente e da sua sujeição a tributação autónoma.

Sobre a primeira correção, que ditou uma discrepância de € 5.463,78, como exfluxos tipificados como despesas não documentadas.

A Requerente admite que ocorreu uma divergência entre o saldo contabilístico e bancário – cf. artigo 56.º da sua PA – mas que tal não seria suficiente para conduzir à conclusão a que chegaram os SIT de que tal corresponderiam a despesas não documentadas.

E que os SIT dispunham de toda a informação necessária para que fosse efetuada uma reconciliação bancária, e que, não o tendo feito, tal corresponderia a uma violação do princípio do inquisitório a que está legalmente obrigado a AT.

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

E que os movimentos que geram a discrepância que admite expressamente, correspondem, em grande parte a exfluxos bancários que não foram devidos e atempadamente registados contabilisticamente e que consistem em 17 lançamentos contabilísticos que constam dos Documento n.º 2 a 19 junto com a sua PA e que totalizam o valor de € 5.126,64.

Tratam-se, assim, diz, de correções relativas a períodos de tributação anterior nos termos do artigo 18.º, n.º 2 do CIRC, que não eram conhecidos à data do fecho de contas do exercício de 2023, sem, no entanto, fornecer uma explicação idónea da razão pela qual só nesta fase foi possível fazer esse apuramento.

Nos termos do disposto no referido artigo:

"2 — As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.".

A Requerente vem juntar com a sua PA um conjunto de 17 movimentos contabilísticos com todas as contas movimentadas, não juntando, porém, qualquer fatura que titulasse esses mesmos exfluxos.

A existência de uma divergência entre o saldo contabilístico e o numerário fisicamente encontrado não permite, por si só, concluir pela existência de uma despesa não documentada, de uma saída de fundos em benefício dos sócios ou de qualquer outra operação tributariamente relevante.

A contabilidade regularmente organizada beneficia, em princípio, de uma presunção de correspondência com a realidade, sem prejuízo de essa presunção poder ser afastada quando sejam demonstrados, de forma objectiva e concretamente individualizada, erros, omissões, inconsistências materiais ou divergências relevantes entre os elementos contabilísticos e a realidade económica da entidade inspecionada.

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

Cabe, porém, à AT demonstrar os factos concretos que permitam afastar essa presunção, não sendo suficiente a formulação de conclusões genéricas sobre a falta de credibilidade da contabilidade ou sobre a existência de um saldo de caixa que não corresponde ao numerário contado. *In casu*, e durante todo o procedimento inspetivo, a AT logrou provar uma efetiva divergência na conta 12 – Bancos e os registos contabilísticos da empresa, que não foi por esta suprida em fase da inspeção.

Nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus da prova considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária. Quando tal não ocorra, os factos não se podem considerar como provados.

Sucede que no caso objeto deste dissídio, a insuficiência detetada é particularmente relevante porque embora a conta de caixa não constitua, por si só, prova de que todos os valores nela registados tenham sido fisicamente conservados nas instalações da sociedade em todos os momentos, a divergência entre o saldo contabilístico e o dinheiro fisicamente disponível pode resultar de diversas realidades juridicamente distintas, designadamente depósitos bancários não correctamente reflectidos, pagamentos efectuados, empréstimos, adiantamentos, regularizações contabilísticas, levantamentos, movimentos de tesouraria ou erros de registo.

Quando estão em causa transferências, pagamentos ou outros movimentos susceptíveis de serem identificados por data, montante e beneficiário, não basta afirmar que tais movimentos ocorreram. É necessário localizá-los e demonstrá-los de modo objectivo. A prova testemunhal poderá complementar a documentação existente, mas não deve substituir integralmente os elementos documentais necessários à comprovação de operações financeiras concretas.[3]

De igual modo, mesmo quando existe um lançamento contabilístico e um extracto bancário, esses elementos podem demonstrar apenas a ocorrência de um movimento financeiro, não

[3] Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 11 de março de 2021 - Proc. n.º 00003/20.9BEAVR.

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

evidenciando necessariamente a sua causa, finalidade ou enquadramento económico. A identificação da razão subjacente ao movimento exige, quando controvertida, a apresentação de documentação complementar que permita estabelecer a ligação entre o pagamento ou recebimento, o negócio subjacente e o respectivo registo contabilístico.

Também a prova documental junta aos autos deve ser apreciada em função da sua aptidão para provar os factos concretamente controvertidos. Registos contabilísticos podem evidenciar a existência de determinados saldos ou a forma como a sociedade declarou a sua situação contabilística, mas não demonstram necessariamente, por si só, a ocorrência de cada operação subjacente, a saída efectiva de fundos ou a existência de uma despesa não documentada. Há uma diferença entre documentos que revelam um saldo contabilístico e documentos capazes de comprovar os movimentos concretos que deram origem a esse saldo.

Assim, a apresentação de documentação contabilística genérica, desacompanhada dos documentos primários ou dos elementos externos que permitam reconstruir as operações concretas, não é suficiente para demonstrar os factos controvertidos. A documentação terá de permitir estabelecer uma ligação individualizada entre o saldo de caixa questionado e os movimentos financeiros que lhe estão subjacentes.

A documentação agora junta pela Requerente deve ser considerada insuficiente na medida em que apenas evidencia saldos, registos ou posições contabilísticas, sem demonstrar os movimentos concretos que constituem a base da correção tributária. Não tendo sido produzida prova objectiva, individualizada e coerente da efectiva saída de fundos e os seus destinatários, não logrou a Requerente fazer prova do que sustenta na sua PA.

Não sendo possível ao Tribunal avaliar o cruzamento desses mesmos movimentos contabilísticos com as faturas que titulam os mesmos para averiguar com rigor os pretensos destinatários das mesmas.

Consequentemente, improcede este pedido.

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

No que concerne à correção respeitante à qualificação das saídas da conta 11 – Caixa da contabilidade do Requerente, está em causa uma discrepância de € 31.411,59, que seria justificada parcialmente pelo depósito bancário que efetuou no dia 19-12-2023 e que corresponderia a dinheiro que o anterior e falecido sócio-gerente – o Senhor E...– tinha em sua casa em caixas por questões de segurança e com alegado receio do sistema financeiro.

O Senhor F... tomou conta da empresa em questão nos autos em meados de 2022, após o falecimento do seu pai em abril, tendo assumido a gerência da mesma.

Prestou declarações de parte em que declarou que a quantia de €30.000, que descobriu em casa de seu pai, corresponderia à quantia que estava ausente da conta de caixa da Requerente no exercício de 2023.

E que tal lhe foi dito por sua mãe.

Quando anteriormente, em sede de inspeção, declarou que estava disponível para regularizar a situação procedendo à distribuição de lucros no valor desta divergência.

Ora aqui chegados, não só o seu depoimento é contraditório, como a origem do referido montante terá, afinal, resultado daquilo que a sua mãe lhe disse e não do seu conhecimento pessoal e direto.

Por outro lado, não oferece nenhuma prova que demonstre que efetivamente aquele numerário encontrado em casa de seu pai correspondia a dinheiro retirado pelo mesmo do caixa da empresa no ano de 2023.

Pelo que não se dá como provado este facto, improcedendo, também, o invocado quanto a esta correção, sem necessidade de mais considerações.

Consequentemente, improcede totalmente o pedido arbitral, mantendo-se na ordem jurídica a liquidação de IRC em crise nos autos.

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

V. DECISÃO

À face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral em:

a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral, e, consequentemente:

(b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos formulados, com as legais consequências;

(c) Condenar a Requerente no pagamento das custas processuais.

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de **18.792,39€**, por ser aquele que corresponde ao valor atribuído pela Requerente cuja anulação pretende e não contestado pela Requerida, nos termos do disposto 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 do artigo 3.º, n, º 2, do RCPAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de **€ 1224**, a suportar pela Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

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

Notifique-se.

Lisboa, 3 de novembro de 2026.

A árbitra,

Sónia Martins Reis

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