CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 332/2026-T

Tema: IRC. Notas de crédito. Comprovação das operações subjacentes. Ónus da prova.

SUMÁRIO

I. A relevância fiscal de uma nota de crédito depende da demonstração da operação ou do facto económico que justifica a redução do resultado tributável, não bastando a sua emissão e contabilização.

II. A insuficiência documental concretamente identificada pela Administração Tributária e Aduaneira deve ser apreciada à luz dos artigos 17.º e 23.º do Código do IRC e dos artigos 74.º e 75.º da LGT, distinguindo-se a prova dos pressupostos da correção da prova dos factos invocados pelo contribuinte para justificar a redução do lucro tributável.

III. A igualdade entre valores inscritos em mapas de controlo não demonstra, por si só, a realidade das operações, a sua imputação ao sujeito passivo e a inclusão das correspondentes componentes positivas no resultado fiscal do exercício.

IV. Não demonstrada a correspondência material e contabilística entre as notas de crédito controvertidas e as faturas que supostamente as compensam, não pode ter-se por comprovada a neutralidade económica invocada para afastar a correção.

V. A falta de prova dos factos cujo ónus incumbe ao sujeito passivo não se converte, por si mesma, em fundada dúvida sobre o facto tributário para efeitos do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.

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

Os árbitros Rita Correia da Cunha (presidente), Fernando Manuel dos Santos Cardoso (adjunto e relator) e Gustavo Courinha (adjunto), que integram o Tribunal Arbitral Coletivo constituído no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., pessoa coletiva n.º ... com sede na..., ..., ...-... Sintra (Requerente), requereu a constituição de tribunal arbitral e apresentou pedido de pronúncia arbitral ao abrigo dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (AT).

O pedido tem por objeto a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025... e a liquidação de IRC n.º 2025..., de 16 de maio de 2025, respeitante ao período de tributação de 2021, com os correspondentes juros compensatórios, consubstanciada na demonstração de acerto de contas n.º 2025..., com saldo a pagar de € 96.366,51. A Requerente peticiona a anulação dos atos impugnados e o pagamento de juros indemnizatórios.

O litígio respeita à correção de € 494.396,24, correspondente a dez notas de crédito emitidas pela Requerente à sociedade B..., Unipessoal, Lda. (B...), com o descritivo genérico de trocas por referência ao mês e ao ano.

A Requerente sustenta, sumariamente, que esses documentos não se referem a devoluções físicas de produtos às suas instalações, mas a um mecanismo de regularização das posições credoras e devedoras decorrentes da circulação de medicamentos entre farmácias. Alega que, por cada crédito emitido à farmácia que disponibilizara produtos, emitiu faturas às farmácias destinatárias, em montante equivalente, pelo que o procedimento teve um efeito económico e fiscal nulo na sua esfera. Invoca erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por violação dos artigos 17.º e 23.º do Código do IRC e do artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa. Acrescenta que os valores foram considerados na contabilidade da B... e que a

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

correção conduz à tributação de um rendimento inexistente e à duplicação de tributação da mesma realidade económica.

A AT, por seu turno, defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral. Em suma, sustenta que as notas de crédito não identificam adequadamente os produtos, as quantidades e as operações subjacentes, nem permitem estabelecer qualquer ligação às faturas relevantes, não estando demonstrados os factos necessários à sua aceitação fiscal. Contesta, igualmente, que os elementos apresentados comprovem a neutralidade invocada pela Requerente.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 23.03.2026 e aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, tendo sido notificado automaticamente à AT em 25.03.2026.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 12.05.2026, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusá-la, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 01.06.2026.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta ao pedido de pronúncia arbitral em 03.07.2026, tendo junto o processo administrativo (PA) na mesma data.

Em 01.09.2026, o Tribunal Arbitral realizou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e as partes foram notificadas para, querendo, apresentarem alegações finais escritas, o que ambas fizeram, reiterando as suas posições iniciais.

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 é materialmente competente para apreciar o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRC e da decisão da reclamação graciosa que apreciou a sua legalidade, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 4.º do RJAT e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

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

O pedido é tempestivo e não padece de nulidades.

Não foram suscitadas exceções que obstem ao conhecimento do mérito nas peças analisadas.

III. MATÉRIA DE FACTO

1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

A. A Requerente exerce a atividade de comércio por grosso de produtos farmacêuticos, enquadrada no CAE 46460, mantendo relações comerciais com farmácias, entre as quais a B..., que explora a Farmácia C..., na ..., em Lisboa (PA).

B. No período de tributação de 2021, a Requerente emitiu à B... dez notas de crédito com descritivo de trocas por referência ao mês e ao ano, no valor global de € 494.396,24, sem IVA (PA).

C. As referidas notas de crédito foram registadas na contabilidade da Requerente como reduções de vendas, o que influenciou negativamente o resultado declarado de 2021 (PA).

D. As notas de crédito em causa não contêm a identificação individualizada dos produtos e respetivas quantidades, nem a referência às faturas que estariam a retificar (PA).

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. A Requerente foi objeto de procedimento de inspeção interna relativo ao exercício de 2021 (PA).

F. Os serviços de inspeção concluíram que não estava demonstrado o suporte material das dez notas de crédito, designadamente a relação entre os valores creditados, os produtos movimentados e as faturas relevantes, e propuseram o acréscimo de € 494.396,24 ao resultado tributável declarado, com fundamento no artigo 23.º do Código do IRC (PA).

G. Na sequência do processo inspetivo, o resultado tributável declarado pela Requerente de menos € 104.236,62 foi corrigido pela AT para € 390.159,62 (PA).

H. Em 16 de maio de 2025, foi emitida a liquidação de IRC n.º 2025 ..., relativa a 2021, apresentado a demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... um saldo a pagar de € 96.366,51 (Doc. 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

I. A Requerente procedeu ao pagamento do imposto em 23.05.2025 (Doc. 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

J. A Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação, à qual foi atribuído o n.º ...2025... .

K. A decisão de indeferimento desta reclamação graciosa manteve a correção relativa às notas de crédito e foi comunicada por carta registada de 18 de dezembro de 2025, da qual a Requerente indica ter sido notificada em 22 de dezembro de 2025 (Doc. 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

L. O presente pedido arbitral deu entrada em 23.03.2026.

2. Factos não provados

Não se provaram os seguintes factos essenciais à pretensão da Requerente:

a) O montante de cada uma das dez notas de crédito controvertidas corresponde aos saldos efetivamente apurados a partir de concretos movimentos de produtos disponibilizados pela B...

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 outras farmácias e por estas B..., com identificação e quantificação suficientes das operações abrangidas.

b) Os € 494.396,24 creditados à B... tiveram como contrapartida faturas concretamente emitidas pela Requerente às farmácias destinatárias desses mesmos produtos e relativas às mesmas operações.

c) Os valores dessas faturas foram integralmente reconhecidos como rendimentos no resultado contabilístico e fiscal de 2021 da Requerente, de modo a neutralizar precisamente a redução de vendas produzida pelas dez notas de crédito objeto da correção.

d) O procedimento invocado não produziu qualquer redução do lucro tributável da Requerente relativamente ao que resultaria da representação contabilística e fiscal das operações efetivamente realizadas.

e) Os montantes *sub judice* foram sujeitos a tributação na esfera da B..., nos termos e na extensão alegados, em correspondência com a realidade económica que a Requerente pretende ver excluída da sua tributação.

3. Motivação da matéria de facto

A seleção da matéria de facto obedece à sua relevância para as soluções plausíveis das questões de direito, nos termos do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Relativamente aos factos não provados, importa salientar que o juízo de não prova incide sobre a realidade concreta, a correspondência e a repercussão fiscal das operações abrangidas pelos documentos controvertidos, e resulta também das declarações de Parte de D... e dos depoimentos das testemunhas E... (farmacêutico), e F... (contabilista). Tanto a Parte como as testemunhas admitiram que nem as faturas emitidas pela Requerente nem as notas de crédito em causa no presente processo têm substância economia, não correspondendo a verdadeiras vendas de produtos farmacêuticos da Requerente à B... ou a devoluções dos mesmos produtos, mas a trocas de produtos farmacêuticos entre farmácias (i.e. vendas cruzadas), que os depoentes

disseram ser proibida por lei. Mais reconheceram que foi esta proibição que motivou as operações contabilísticas em análise. Não obstante a prova testemunhal ter sido admitida e produzida, de acordo com o juízo formado pelo Tribunal Arbitral após a inquirição, os depoimentos não permitiram superar a insuficiência probatória quanto aos factos essenciais discriminados em 2. Note-se que o Tribunal não extrai a falta de prova da mera ausência de devolução física dos produtos às instalações da Requerente. Essa circunstância, por si só, não impediria a existência de uma operação de intermediação ou de regularização de saldos. O que não se demonstrou foi a concreta base económica e contabilística da redução do resultado fiscal de € 494.396,24.

Os factos relativos à emissão e contabilização das notas de crédito, à correção, à liquidação e ao procedimento de reclamação assentam nos elementos documentais identificados em cada alínea e na posição convergente das partes quanto à ocorrência desses atos.

Neste contexto, importa distinguir três planos: a existência dos documentos, os lançamentos que lhes correspondem, e a realidade económica que deveriam representar. A aceitação dos dois primeiros não implica a demonstração do terceiro.

A alegação de um procedimento geral de regularização de saldos entre farmácias não basta para estabelecer quais as operações que justificam as dez notas de crédito, como foram apurados os seus valores e quais as faturas que, respeitando às mesmas operações, foram reconhecidas no resultado fiscal do exercício. É essa ligação concreta que constitui o núcleo da factualidade não demonstrada.

A igualdade aritmética entre os totais de um mapa de controlo é compatível com a descrição do mecanismo apresentada pela Requerente. Todavia, essa igualdade, mesmo quando verificada, não estabelece, sem elementos adicionais, a correspondência material entre os movimentos de produtos e os documentos emitidos, nem demonstra que os rendimentos alegadamente simétricos tenham sido reconhecidos fiscalmente no período relevante. A reprodução de lançamentos ou a sua conciliação interna não dispensa a verificação do facto económico representado.

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 à declaração da sociedade de revisores oficiais de contas invocada pela Requerente (Doc. 5), a sua apreciação deve atender ao objeto das verificações efetivamente realizadas, aos documentos examinados e à distinção entre a confirmação do equilíbrio contabilístico e a comprovação das operações subjacentes. A qualidade profissional do subscritor não confere, por si só, força probatória plena à realidade económica das operações de terceiros.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

Cumpre ao Tribunal Arbitral apreciar se a AT demonstrou os pressupostos da correção, se a Requerente comprovou os factos que justificariam a relevância fiscal das notas de crédito, se a manutenção da correção viola a tributação do rendimento real ou traduz tributação duplicada, e se são devidos juros indemnizatórios.

Adiante-se, desde já, que julgamos não assistir razão à Requerente.

Vejamos então.

O artigo 17.º, n.º 1, do Código do IRC estabelece uma relação de dependência parcial entre o resultado contabilístico e o lucro tributável: a contabilidade constitui o ponto de partida, sobre o qual incidem as correções previstas na legislação fiscal. A inscrição de um valor na contabilidade não assegura, por si só, a sua aceitação para efeitos de imposto.

O artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, na redação aplicável a 2021, admite os gastos e perdas incorridos ou suportados para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC. O n.º 3 exige comprovação documental e o n.º 4 estabelece elementos de identificação das aquisições de bens ou serviços. Não se deve aplicar ao exercício em causa o antigo critério literal de indispensabilidade como se a reforma introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, não tivesse ocorrido.

Nos autos, os documentos foram registados como reduções de vendas. Uma redução de rendimento não se confunde necessariamente com um gasto de aquisição de bens ou serviços,

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

pelo que não cabe transpor mecanicamente para toda a nota de crédito os requisitos do artigo 23.º, n.º 4, do Código do IRC. Subsiste, porém, a exigência de demonstrar o facto que legitima a diminuição do resultado tributável, à luz do artigo 17.º do Código do IRC e das regras de comprovação e de organização contabilística, designadamente do artigo 123.º do Código do IRC.

Assim, a questão não se resolve exclusivamente pela desconformidade das notas de crédito com os requisitos dos documentos retificativos previstos no artigo 36.º, n.º 6, do Código do IVA. A insuficiência de uma menção formal e a ausência de demonstração da operação económica são problemas distintos.

A doutrina tem salientado a importância de apreciar a comprovação das operações para além da mera existência do lançamento contabilístico. Vejam-se António Moura Portugal, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p. 204, e Tomás de Castro Tavares, «Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, p. 123, a propósito da distinção entre registo e comprovação, tendo presente que o regime documental aplicável deve ser o vigente em 2021, e não o dos exercícios anteriores à reforma de 2014.

O Acórdão do TCA Sul, de 25 de março de 2021, proferido no processo n.º 1563/09.0BELRS, convoca aquelas referências e reconhece a relevância da conjugação de documentos com outros meios de prova. Também o Acórdão do TCA Norte, de 7 de dezembro de 2021, proferido no processo n.º 02310/05.6BEPRT, distingue entre despesas devidamente documentadas e situações de insuficiência documental, nas quais é necessário demonstrar a efetividade das operações. Ambos respeitam a regimes temporais anteriores, sendo convocados apenas quanto aos princípios de apreciação da prova, e não como dispensa dos requisitos legais de documentação vigentes no exercício em julgamento.

A eventual existência de um mecanismo comercial atípico não impede a sua consideração fiscal. Exige, contudo, uma explicação verificável da intervenção de cada entidade, dos movimentos de bens e dos correspondentes direitos e obrigações. Não compete ao Tribunal Arbitral

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

substituir essa demonstração pela mera plausibilidade abstrata do modelo descrito pela Requerente.

Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, cada parte suporta o ónus dos factos constitutivos do direito que invoca. A AT tem de demonstrar os pressupostos da correção. A Requerente tem de comprovar os factos que legitimam a redução do resultado tributável cuja aceitação pretende.

O artigo 75.º, n.º 1, da LGT estabelece uma presunção de veracidade das declarações e da contabilidade organizada nos termos legais, sem prejuízo dos requisitos de dedutibilidade dos gastos. O n.º 2, alínea a), do mesmo artigo afasta a presunção perante omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados que comprometam o conhecimento da matéria tributável real. O afastamento tem de assentar em elementos concretos e respeitar o âmbito das anomalias verificadas.

No caso *sub judice*, a AT identificou documentos de redução de vendas sem discriminação dos produtos e das operações relevantes, sem ligação verificável às faturas invocadas e com um montante superior às vendas efetuadas à B... no exercício de 2021. Solicitou esclarecimentos e concluiu pela insuficiência da justificação material apresentada. A correção não assenta, portanto, numa recusa puramente abstrata da contabilidade ou numa mera suspeita decorrente de relações entre as sociedades.

O facto de as notas de crédito excederem as vendas à B... não demonstra, por si só, que sejam fiscalmente irrelevantes. É compatível, em abstrato, com uma regularização multilateral, como sustenta a Requerente. Mas essa explicação necessita ser comprovada na sua aplicação às operações e valores concretos, não bastando a formulação de uma hipótese alternativa à análise administrativa.

A AT cumpriu o ónus de explicitar e sustentar as insuficiências que determinaram a correção. Não se exige que demonstre um propósito de evasão fiscal para recusar uma redução do resultado cuja base económica não se encontra comprovada. Por sua vez, a Requerente não demonstrou a ligação entre as dez notas de crédito e os factos que invoca como justificação.

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 artigo 76.º, n.º 1, da LGT não confere força probatória plena a todas as afirmações do relatório inspetivo, designadamente às suas ilações e qualificações jurídicas. A conclusão alcançada decorre da apreciação dos elementos concretos e das regras de distribuição do ónus da prova, e não de qualquer presunção geral de legalidade da liquidação.

A Requerente argumenta que o crédito concedido à B... foi compensado com faturação a outras farmácias, de modo que a eliminação de apenas uma componente do circuito transforma artificialmente um resultado nulo em rendimento tributável.

O argumento seria relevante se estivessem demonstradas a unidade das operações, a correspondência entre os valores e a inclusão das componentes positivas no resultado tributável. Comprovados esses pressupostos, a apreciação não poderia limitar-se à designação formal de cada documento.

Todavia, aqueles pressupostos não se provaram. A existência de uma descrição geral do circuito e a alegada igualdade entre totais não permitem concluir que os concretos € 494.396,24 foram neutralizados por rendimentos fiscalmente reconhecidos nas mesmas operações. Também não foi demonstrado que as faturas supostamente simétricas titulassem exclusivamente saldos alheios à esfera económica da Requerente.

A correção não corresponde à descoberta de uma nova venda omitida, nem depende da demonstração de uma entrada financeira autónoma nesse exato valor. Resulta da eliminação de uma redução de vendas cuja justificação não foi comprovada. Em IRC, o resultado fiscal não é determinado exclusivamente pelos recebimentos de tesouraria, razão pela qual a alegação de ausência de recebimento não resolve o litígio.

A improcedência da pretensão da Requerente não se funda na afirmação de que todas as faturas emitidas pela Requerente representam, necessariamente, vendas próprias. Funda-se na falta de demonstração da causa económica que permitiria, nos termos defendidos, neutralizar os registos efetivamente efetuados. Não se mostra provado o erro de quantificação que a Requerente imputa à liquidação.

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 artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da Republica Portuguesa impõe que a tributação das empresas incida fundamentalmente sobre o rendimento real. Esse princípio exige a consideração dos rendimentos e das componentes negativas relevantes, mas é compatível com deveres de documentação e prova que tornem verificável a realidade tributável. Não atribui relevância fiscal automática a uma redução de resultado pelo simples facto de estar contabilizada.

A Requerente sustenta, ainda, que a B... contabilizou os valores creditados e foi tributada sobre eles. Porém, a relevância fiscal de uma operação na esfera de outro sujeito passivo não dispensa a demonstração da sua natureza e da sua imputação na esfera da Requerente.

Não se provou a efetiva sujeição a imposto dos montantes na B... nos termos alegados, nem a correspondência necessária para afirmar que o mesmo rendimento foi indevidamente imputado a duas entidades. A repercussão contabilística numa entidade não equivale, por si só, à demonstração de tributação efetiva.

Não se configura, igualmente, dupla coleta nos termos do artigo 205.º do CPPT, que pressupõe, designadamente, a identidade do sujeito e do facto tributário e do imposto pago. A invocação de uma eventual sobreposição económica entre entidades distintas não permite dispensar a prova da concreta incorreção da liquidação impugnada.

Neste pressuposto, a legalidade da liquidação deve ser apreciada pelos fundamentos que a sustentaram, não sendo admissível substituir judicialmente a sua causa por uma alegada infração setorial desenvolvida apenas na resposta ao pedido de pronúncia arbitral.

Assim sendo, a presente decisão não utiliza como fundamento autónomo da correção qualquer alegada violação do regime das farmácias, nem extrai da eventual irregularidade desse circuito a existência de rendimento tributável. A insuficiência da comprovação das notas de crédito já integrava a fundamentação administrativa, como se depreende da decisão de indeferimento da reclamação graciosa ora impugnada e dos excertos do relatório inspetivo reproduzidos pelas partes.

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

Não se torna, por isso, necessário decidir se o mecanismo invocado respeitava integralmente a legislação farmacêutica. Mesmo admitindo-se, para efeitos de raciocínio, a sua admissibilidade jurídica e a sua utilidade no contexto pandémico, continuaria a ser necessária prova dos factos que justificassem os valores contabilizados. A objeção à fundamentação posterior não afasta essa insuficiência.

Também não se acolhe como fundamento decisivo uma comparação entre o stock inicial da B... e o volume anual de movimentos: o stock numa data e o fluxo de operações ao longo do exercício são grandezas distintas. A correção mantém-se pela falta de comprovação concreta anteriormente identificada, sem necessidade de utilizar tal comparação.

O princípio do inquisitório, expresso nos artigos 58.º da LGT e 13.º do CPPT, e a autonomia do Tribunal na condução da prova, prevista nos artigos 16.º e 29.º, n.º 2, do RJAT, impõem a realização das diligências necessárias à descoberta da verdade. Não eliminam, porém, as regras de decisão aplicáveis quando a prova produzida não permite estabelecer um facto essencial.

O Tribunal Arbitral admitiu a prova testemunhal e confrontou o declarante com o mapa apresentado pela Requerente. A solução de improcedência não assenta na rejeição antecipada desse meio de prova. A relevância da sua produção em matérias de comprovação de gastos já foi sublinhada pelo STA, em Acórdão de 22 de janeiro de 2014, tirado no processo n.º 01632/13. A admissão da prova não implica, porém, que os factos visados tenham de ser julgados demonstrados.

O artigo 100.º, n.º 1, do CPPT determina a anulação do ato tributário quando, da prova, resultar fundada dúvida sobre a existência e a quantificação do facto tributário. Deve ser articulado com o artigo 74.º da LGT, distinguindo-se a dúvida sobre os factos que a AT tem de demonstrar da insuficiência de prova dos factos cuja demonstração cabe ao contribuinte.

Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, na anotação ao artigo 100.º, explica essa articulação, defendendo que a falta de demonstração de um facto cujo ónus recai sobre o contribuinte não determina, por si só, a anulação. Esta orientação é confirmada pelo TCA Sul, em Acórdão de 20 de março de 2025,

proferido no processo n.º 1125/18.1BELRS, cuja referência é feita apenas em relação à distribuição do risco da falta de prova, sem se pretender transpor para os autos o enquadramento de faturação falsa que ali se aprecia.

No caso, subsiste a falta de demonstração da correspondência e neutralidade invocadas pela Requerente. Essa insuficiência resolve-se segundo o ónus da prova e o artigo 414.º do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Pelo exposto, e uma vez que não se consideram demonstrados os factos necessários à aceitação fiscal da redução de vendas, improcede o vício de erro nos pressupostos imputado à correção de € 494.396,24 e aos atos que a concretizaram e mantiveram.

Improcedendo o fundamento invocado contra a correção, não há motivo, por essa causa, para anular os atos relativos aos juros compensatórios.

Por último, Mantidos os atos tributários impugnados na ordem jurídica, não há motivo, por essa causa, para condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto, acorda este Tribunal Arbitral em:

a) Julgar totalmente improcedente, por não provado, o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos;

d) Condenar a Requerente no pagamento das custas 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

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com os artigos 296.º, n.º 1, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 96.366,51**, correspondente ao montante cuja anulação se pretende, indicado pela Requerente e não impugnado pela Requerida.

VII. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **€ 2.754,00**, de acordo com a Tabela I anexa ao mesmo Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de novembro de 2026

A Presidente do Tribunal Arbitral,

(Rita Correia da Cunha)

O Árbitro Adjunto e Relator,

(Fernando Manuel dos Santos Cardoso)

O Árbitro Adjunto,

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

(Gustavo Courinha)

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