

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 256/2018-T

Tema: IRC – Despesas não documentadas – Tributação Autónoma – Art. 88.º,
n.º1 do CIRC.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dra. Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Dr. Nuno Pombo e Dra. Maria Alexandra Mesquita (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 1 de agosto de 2018, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., pessoa coletiva número ..., com sede na ..., n.º...—..., ...-... Lisboa, adiante designada por “Requerente”, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo e de pronúncia arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com vista à declaração de ilegalidade do **ato tributário de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) do ano 2015**, consubstanciado na liquidação n.º 2018..., de 8 de janeiro de 2018, na respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2018..., e na demonstração de acerto de contas n.º 2018..., correspondente à compensação n.º 2018..., estas de 11 de janeiro de 2018, no valor global de € **296.070,13**, com fundamento no artigo 99.º, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), respeitante à *“errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários”*.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

A Requerente requer a anulação do referido ato tributário e a condenação da AT à devolução da importância paga, acrescida dos respetivos juros indemnizatórios a que se referem os artigos 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 61.º do CPPT.

Como fundamento do pedido, a Requerente alega que a AT não cumpriu o ónus da prova que lhe cabia, não logrando demonstrar os pressupostos de aplicação do artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC, que se prendem com a existência das operações a que as despesas respeitam, ou seja com a ocorrência de uma despesa efetiva, e ainda com o facto de o seu beneficiário não ser conhecido nem cognoscível, o que não sucede no caso.

Argui que a diferença, correspondente a € 557.959,54, entre o saldo em caixa e depósitos à ordem refletido pela sua contabilidade e o montante comprovadamente existente nas suas contas bancárias, ficou a dever-se ao facto de, por lapso, não ter deduzido os valores mutuados ao seu sócio, conforme comprovado por recibos de mútuo, pelo que tal valor não é enquadrável como despesa não documentada. Só as despesas que careçam em absoluto de suporte documental estão abrangidas pela tributação autónoma, já não as “não devidamente documentadas”, conforme afirmado pela jurisprudência dos tribunais superiores.

Refere ainda que em caso de fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário é aplicável o disposto no artigo 100.º do CPPT, devendo o ato impugnado ser anulado.

Por outro lado, tendo a AT reconhecido que não existia a devida reconciliação bancária, não pode prevalecer-se da presunção de veracidade prevista no artigo 75.º da LGT e aproveitar os valores registados na contabilidade para tributar a Requerente, pois, em caso de discrepância, a contabilidade, no segmento correspondente, não pode ser considerada como elemento de prova. A AT devia nessas circunstâncias ter procurado

reconstituir a situação real da Requerente por forma a determinar a tributação com base na sua situação de facto.

Por fim a Requerente considera que a AT incorreu em erro de direito, pois o correto enquadramento dos factos fixados no relatório de inspeção tributária seria o de distribuição de lucros ao seu sócio, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), sujeita a uma taxa de 28% e não de 50%.

Conclui pela ilegalidade da liquidação de IRC de 2015 e dos juros compensatórios inerentes, por não ter ocorrido retardamento da liquidação deste imposto.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT.

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 Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes, oportunamente notificadas dessa designação, não opuseram recusa, nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 1 de agosto de 2018, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

A Requerida apresentou resposta e juntou o processo administrativo (“PA”), pugnando pela improcedência e consequente absolvição de todos os pedidos.

Salienta a Requerida que os recibos de mútuo foram elaborados após a Requerente

ter sido confrontada para justificar o facto, identificado no decurso da ação inspetiva, da sua contabilidade refletir um saldo em caixa e depósitos à ordem que era inexistente na realidade. Tais recibos só foram emitidos em outubro de 2015 e também contabilizados nessa data, embora datados anteriormente, sendo os alegados empréstimos feitos ao sócio gerente Dr. B... que, no entanto, havia aprovado as contas dos exercícios anteriores, sem qualquer referência aos mútuos, que eram de valor significativo. Nestas circunstâncias, tal tentativa de regularização *a posteriori* carece de credibilidade e não reflete as operações efetivas ocorridas na sociedade, concluindo-se que os meios financeiros não saíram da sociedade, à data em que o foram, sob a forma de empréstimos.

Não existindo relevação contabilística de uma distribuição de lucros ou de adiantamento por conta de lucros, o enquadramento devido é o da saída de meios líquidos da sociedade sem qualquer documento de suporte. O significado de “despesas não documentadas” reconduz-se a saídas de meios financeiros do património empresarial por movimentação da conta caixa ou de contas bancárias sem suporte documental.

Acresce que a exigência de que o beneficiário das despesas não seja conhecido nem cognoscível não resulta da lei contemporânea (artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC) que, por recomendação da OCDE, deixou de acolher o conceito de despesas confidenciais ao qual se reporta a jurisprudência citada pela Requerente. A lei atual, com uma função dissuasora e sancionadora de determinados comportamentos, basta-se com a saída de fundos gerados pela atividade da empresa para fins conhecidos ou desconhecidos, mas sem suporte documental.

Segundo a AT, a norma em apreço não faz depender a tributação autónoma da relevação contabilística como gastos das despesas não documentadas, prevendo apenas que, sendo esse o caso, a não dedutibilidade dos gastos, nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea b), seja compatível com a tributação autónoma.

Não havendo justificação plausível para as verbas “desviadas” da atividade empresarial, à data em que o foram, no montante de € 557.959,54, nem título jurídico ou

documento fiscalmente relevante que comprove a sua utilização, ou registo contabilístico que as suporte, subsumem-se no conceito de despesas não documentadas.

Por desnecessária, o Tribunal decidiu a dispensa da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e determinou a notificação das partes para alegações escritas facultativas, conforme despacho de 2 de outubro de 2018.

A Requerente apresentou alegações remetendo, na essência, para os argumentos que constam do pedido de pronúncia arbitral, tendo a AT optado por não alegar.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (*cf.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10º 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 processo não enferma de nulidades, não tendo sido suscitadas exceções.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam

provados:

A. A..., LDA., aqui Requerente, é uma sociedade por quotas constituída em 1999 e enquadrada no CAE 86906 – Outras atividades de saúde humana – cf. Relatório de Inspeção Tributária, também designado por “RIT”, junto com o pedido de pronúncia arbitral (“ppa” – documento 2) e com o PA.

B. Foi realizada uma ação inspetiva externa à Requerente, ao abrigo das ordens de serviço n.ºs OI2016..., OI2016... e OI2016..., respeitantes aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, com o âmbito parcial de Retenções na Fonte de IRS e Imposto do Selo, notificadas em dezembro de 2016 – cf. RIT.

C. Em junho de 2017, a Requerente foi notificada do alargamento do âmbito desta ação inspetiva, passando as duas primeiras ordens de serviço a incluir também o Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e a terceira IVA e IRC – cf. RIT.

D. Em outubro de 2017, a Requerente foi notificada da ordem de serviço n.º OI2017..., relativa ao exercício de 2015, com âmbito parcial de IRC, IVA e Retenções na Fonte de IRS – cf. RIT.

E. Na sequência desta ação inspetiva, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório da inspeção tributária, relativamente ao qual exerceu o direito de audição prévia. A AT manteve as correções preconizadas, procedendo à notificação, em dezembro de 2017, do Relatório de Inspeção Tributária definitivo, cujo teor se dá por inteiramente reproduzido e do qual se extrai a seguinte fundamentação, com relevo para a matéria em discussão nos presentes autos arbitrais (cf. RIT):

***“III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES
MERAMENTE ARITMÉTICAS***

III.1. – INTRODUÇÃO

[...]

*Em resultado da informação dada foi aberto o Despacho DI2015... no âmbito do qual, foi visitado o sócio gerente da sociedade, **DrºB...**, nas instalações do consultório onde presta serviços, sito [...], no dia 2015-09-09, no sentido de serem recolhidos alguns elementos relacionados com a sociedade A..., Lda., na qual este exerce a gerência.*

A ação tinha como objetivo, efetuar a contagem física da caixa daquela sociedade.

Foi elaborado o “Termo de Declarações/Contagem” constante no anexo 1 em que foi questionado o sócio-gerente acerca de:

- ❖ *Descrição do funcionamento do caixa*
 - *Pessoas encarregues do caixa:*
 - *Tendo respondido que – «As **rececionistas C... e D...**»*
 - *Localização física e existência de outros locais onde existam valores relevantes para a contagem de caixa:*
 - *Tendo respondido que – «**Na receção do consultório**»*
- ❖ *Contagem física de valores em caixa: **zero euros**.*

[...]

No balancete que foi apresentado respeitante à situação em 2015-08-31, a conta Caixa apresentava um saldo de € 498.411,08 e os depósitos à ordem tinham um saldo de € 137.058,47.

[...]

Para esclarecer o saldo que se encontrava contabilizado em caixa [...] foi ouvido em termo de declarações o sócio-gerente do sujeito passivo.

Foi assim inquirido sobre (anexo 4):

«1 – Qual o destino dado ao montante de € 498.411,08 que se encontravam contabilizados em caixa em 31-08-2015 uma vez que, de acordo com a contagem física realizada no passado dia 09-09-2015 o valor em caixa era nulo? No caso do destino ser justificado por empréstimo, fica desde já notificado no prazo de 5

(cinco) dias, enviar cópia dos contratos de mutuo a estes serviços e à ordem do processo supra identificado.

2 – Qual o destino dado ao montante de € 127.568,66 registados como saída de caixa resultantes do registo de saída de € 209.870,32 em 2014-01-31 deduzido da retificação de € 82.301,66 registada a débito em 2015-01-31?»

Tendo afirmado:

«1 – Dinheiro utilizado pelo sócio-gerente que a sociedade lhe emprestou e o balancete já não estará correto.

2 – Só falando com a técnica de contas e provavelmente será das despesas de construção da casa.»

Na sequência das declarações prestadas, o sujeito passivo enviou por via postal (entrada n.º 2015... de 2015-11-02) alguns esclarecimentos adicionais que se transcrevem (anexo 4):

«2. No âmbito da questão n.º 1 constante do Termo de Declarações assinado nessa ocasião, foram solicitados à Técnica Oficial de Contas desta Contribuinte que esclarecesse porque se encontrava contabilizado na conta Caixa o valor de 498.4110,08 €, pois esta Sociedade, conforme declarações anteriormente prestadas, não possuía, nem nunca possuiu, saldos físicos de caixa.

3. Informou a referida Técnica Oficial de Contas que todos os movimentos (entradas e saídas) passavam, por aquela conta e que se iria proceder à sua correção.

4. Pela análise detalhada aos movimentos efetuados, verificou-se que naquela conta se registavam todas as operações contabilísticas, havendo mais saídas do que entradas, saídas estas que também consubstanciavam empréstimos efetuados pela Sociedade ao sócio, a título de mútuos, e que se encontravam titulados por documentos dos quais anexamos cópias dos mesmos devidamente assinados.

5. Solicitou-se à TOC que procedesse às correções adequadas de modo a contabilidade refletir a sua posição patrimonial real, o que foi feito.

6. No âmbito da Questão n.º 2 constante do Termo de Declarações, informa-se que a sociedade adquiriu em 2001 um terreno para Construção no valor de 157.121,34 €, valor este que consta da respetiva escritura de compra e venda outorgada.

7. Verificou-se que foi indevidamente contabilizado na rubrica de Terrenos (c/ 4311) o valor de 74.818,68 €, conforme inventário de ativos que se anexa datado de 31 de dezembro de 2014,

8. e que na rubrica de imóveis (c/ 4322) foi contabilizado o valor de 82.301,66 €, valor este pertença da rubrica de Terrenos.

9. Este erro de contabilização não teve expressão, porém, na Listagem de Inventário de Ativos fixos tangíveis, Listagem esta emitida em 31/12/2014 que se anexa, na qual se poderá verificar que na rubrica de TERRENOS em 2001 se encontra registado o valor de 157.121,34 €.

10. Detetada esta imprecisão procedeu-se à pronta regularização, sendo que passagem desta transferência na conta caixa, que na verdade não envolve qualquer movimento financeiro, resulta no facto de qualquer movimento ter passado por aquela conta.

11. O que justifica que na referida conta Caixa não haja uma correspondência em termos de fluxos financeiros.”

Em anexo a estes esclarecimentos, o sujeito passivo enviou cópia de diversos recibos de mútuos, datados de 2012-01-31 a 2014-11-30, no montante total de € 659.128,98, conforme quadros seguintes:

Quadro 3			Quadro 4			Quadro 5		
Recibo n.º	Data	Valor	Recibo n.º	Data	Valor	Recibo n.º	Data	Valor
1/2012	31-01-2012	24,99 9,00	1/2013	31-01-2013	8.500,0 0	1/2014	31-01-2014	10.000,00

2/20 12	31-01- 2012	23.25 0,00	2/201 3	28-02- 2013	8.500,0 0	2/201 4	28-02- 2014	10.000, 00
3/20 12	28-02- 2012	24.99 0,00	3/201 3	31-03- 2013	8.500,0 0	3/201 4	31-03- 2014	10.000, 00
4/20 12	28-02- 2012	18.48 0,00	4/201 3	30-04- 2013	8.500,0 0	4/201 4	30-04- 2014	10.000, 00
5/20 12	31-03- 2012	24.99 0,00	5/201 3	30-05- 2013	8.500,0 0	5/201 4	30-05- 2014	10.000, 00
6/20 12	31-03- 2012	23.58 0,00	6/201 3	30-06- 2013	8.500,0 0	6/201 4	30-06- 2014	10.000, 00
7/20 12	30-04- 2012	24.99 0,00	7/201 3	30-07- 2013	8.500,0 0	7/201 4	30-07- 2014	10.000, 00
8/20 12	30-05- 2012	24.99 0,00	8/201 3	30-08- 2013	8.500,0 0	8/201 4	30-08- 2014	10.000, 00
9/20 12	31-05- 2012	23.85 0,00	9/201 3	30-09- 2013	8.500,0 0	9/201 4	30-09- 2014	10.000, 00
10/2 012	30-06- 2012	24.99 0,00	10/20 13	30-10- 2013	8.500,0 0	10/20 14	30-10- 2014	10.000, 00
11/2 012	30-07- 2012	24.99 0,00	11/20 13	30-11- 2013	8.500,0 0	11/20 14	30-11- 2014	10.000, 00
12/2 012	30-08- 2012	24.99 0,00	12/20 13	31-12- 2013	7.500,0 0	Total de 2014		110.000, ,00
13/2 012	31-08- 2012	21.25 0,00	Total de 2013		101.000 ,00			
14/2 012	30-09- 2012	24.99 0,00						
15/2 012	07-10- 2012	24.99 0,00						
16/2 012	30-10- 2012	18.90 0,00						

17/2 012	30-11- 2012	24.99 0,00
18/2 012	02-12- 2012	24.99 0,00
19/2 012	31-12- 2012	18.92 9,98
Total de 2012		44.12 8,98

Todos os recibos de mútuo são semelhantes, apenas alterando o montante. Assim, todos referem «Valor pago ao Mutuário Senhor Dr. B..., Sócio Gerente, Contribuinte n.º..., ...o valor de ..., a título de mútuo, quantia que este recebe e da qual se reconhece e confessa devedor.

O Mútuo vence-se desde que uma das partes o denuncie com uma antecipação mínima de 30 dias, de acordo com o disposto no Artigo 1148º n.º 2 do Código Civil.

De acordo com o disposto no Artigo 1145º do mesmo Código, as partes acordam em que o mútuo não tem carácter oneroso, não sendo assim sujeito ao pagamento de qualquer juro.”

Todos estes recibos de mútuo foram contabilizados creditando a conta de Caixa (11.1 – Caixa A) e debitando uma conta de sócios (26.8.5.1 – Accionistas/Sócios – Outras operações – Sócios contrato mutuo).

Aquando da contabilização dos recibos de mútuos o sujeito passivo transferiu os saldos que estavam contabilizados em contas de bancos («12.3 – Depósitos à Ordem – Banco E...», «12.4 – Depósitos à Ordem – E... – Conta...» e «13.1.2 – Depósitos a Prazo –I... – Depósito a Prazo”), para a conta de caixa.

Apesar de estes recibos de mútuo terem sido registados nos exercícios de 2012 e 2014, analisando os ficheiros Saf-t da contabilidade verifica-se que a contabilização dos recibos de mútuo e as transferências dos saldos das contas de bancos para a conta caixa, nos exercícios de 2012, 2013 e 2014, apenas foi

efetuada em outubro de 2015 (os de 2013 e 2014 em 20 de outubro e os de 2012 em 27 de outubro) (anexo 5).

Também em outubro de 2015 o sujeito procedeu à entrega de declarações de substituição das IES's anteriormente apresentadas para os exercícios de 2012 a 2014.

Comparando as IES's inicialmente apresentadas e as IES's de substituição, constata-se que as diferenças referem-se ao ativo da sociedade (nomeadamente transferindo valores de caixa e depósitos bancários para a conta de sócios) [...]

[...] a diferença da primeira declaração para a segunda declaração em cada um dos exercícios consiste na diminuição do valor na rubrica de caixa e depósitos bancários e no aumento de igual montante na rubrica de acionistas/sócios.

Ouvida em termo de declarações (anexo 6), F..., gerente do gabinete onde era executada a contabilidade nos exercícios de 2012 a 2015 sobre «quando teve, e de que forma teve, conhecimento dos contratos de mútuo que foram contabilizados na firma A..., Lda. nos exercícios de 2012, 2013 e 2014?» ao que a mesma respondeu «Foi em outubro de 2015. As minutas dos mesmos foram-nos remetidas por mail pelo Dr. G... em outubro de 2015. Na sequência do mail com as minutas foram elaborados os contratos e efetuada a sua contabilização. Após esta contabilização fomos informados que o Dr. B... pretendia mudar de contabilista certificado. Junto a correspondência trocada quer para a elaboração dos contratos de mútuo quer da alteração do contabilista.»

A correspondência apresentada (anexo 6) comprova as declarações prestadas, nomeadamente a troca de mails com vista à elaboração e contabilização dos recibos de mútuos em outubro de 2015.

No entanto, como se explicará mais à frente, esta alteração da contabilidade em exercícios já encerrados e com contas aprovadas não pode ser tida em conta pelo que teremos de partir dos valores existentes em 2014-12-31 (valores validados pela aprovação de contas), anexo 7, e atualizar com os movimentos contabilizados entre janeiro de 2015 e a data da contagem.

Quadro 7				
Conta	Saldo a 2014-12-31	Movimentos de 2015 até à data da contagem		Saldo a 2015-08-31
		Débito	Crédito	
11.1 – Caixa A	49.499,80	313.293,54	299.102,48	63.690,86
12 – Depósitos à ordem				
12.1 – H...	17.533,16	16.998,52	31.024,24	3.507,44
12.2 – I...	8.216,08	0,00	8.216,08	0,00
12.3 – Banco E...	31.590,40	0,00	0,00	31.590,40
12.4 – E...-conta [...]	191.473,41	0,00	0,00	191.473,41
12.5 – Banco J...-conta [...]	38.083,21	111.101,73	15.633,91	133.551,03
13 – Outros depósitos bancários				
13.1 – Depósitos a prazo				
13.1.2 – I...- Depósito a prazo	271.204,87	0,00	0,00	271.204,87
Total	607.600,93	441.393,79	353.976,71	695.018,01

Chama-se a atenção para o facto de após as contas do exercício de 2014 terem sido aprovadas a contabilidade ter sido alterada com o registo, nos exercícios de 2012 a 2014, dos já referidos recibos de mútuo, motivo pelo qual a contabilidade não reflete os saldos do quadro anterior nas contas em 2015-08-31.

Assim, em resultado das correções efetuadas na contabilidade, nomeadamente da contabilização destes recibos de mútuo, o balancete em 2015-08-31 (já depois de encerrado o exercício) passou a evidenciar um saldo de caixa de € 16.754,67 e os depósitos à ordem o saldo de € 137.058,47.

De realçar que as contas de caixa e de bancos devem ser analisadas no seu conjunto porque na contabilização efetuada pelo sujeito passivo, não é feita uma correta distinção entre caixa e bancos. Desde logo porque existem recebimentos por transferência bancária, e que não passaram por caixa, mas que são contabilizados numa primeira fase em caixa e só depois são transferidos para a conta de bancos.

Depois, porque antes da contabilização dos já citados recibos de mútuo o sujeito passivo tinha contabilizado no exercício de 2015 a passagem dos saldos das contas «12.3 – Depósitos à Ordem – Banco E...», «12.4 – Depósitos à Ordem – E...– Conta ...» e «13.1.2 – Depósitos a Prazo –I... – Depósito a Prazo» para a conta de Caixa. No entanto, aquando da contabilização dos recibos de mútuos, em outubro de 2015, essa passagem de saldos das contas de bancos para a conta de caixa é contabilizada em 2012 e 2014 e retirada da contabilização de 2015.

Também a contabilização, em janeiro de 2015, do montante de € 82.301,66 referente à retificação do valor do terreno é feita a crédito (saída) da conta «12.4 –E...– Conta...». No entanto, na retificação deste lançamento, o débito (entrada) não é feito através desta conta mas sim da conta caixa.

Não havendo assim uma correta distinção na contabilização das entradas e saídas em caixa e bancos, o montante em caixa e bancos terá de ser analisado como um todo.

Do valor total de € 695.018,01, das contas de Caixa e Bancos, apenas foi possível comprovar o montante de € 137.058,47 (€ 3.507,44 existentes no H... e € 133.551,03 no J...) (anexo 8).

Existe assim um diferencial de € 557.959,54 (€ 695.018,01 - € 137.058,47) que deveria estar na posse do sujeito passivo mas na realizada aquando da contagem física de caixa não se encontrava nesse local.

III.2. ANÁLISE DOS FACTOS

- Montante contabilizado em caixa e bancos

Em face da contabilização em 2012, 2013 e 2014 dos recibos de mútuos apresentados e da transferência para a conta de caixa dos saldos das contas de bancos, que na realidade não existiam, o balancete a 2015-08-31, apresentado em 2017-10-31, evidenciava na conta caixa um saldo de € 16.754,67 e na conta de depósitos à ordem um saldo de € 137.058,47.

No entanto, como já anteriormente foi referido e comprovado, apesar dos recibos de mútuos estarem datados de 2012, 2013 e 2014, na realidade foram elaborados em outubro de 2015 (conforme declarações da gerente do gabinete onde era elaborada a contabilidade e corroboradas pelos mails trocados, anexo 6) e também contabilizados em outubro de 2015 (conforme ficheiros Saf-t da contabilidade), mais concretamente em 20 de outubro os de 2013 e 2014 e em 27 de outubro os de 2012.

Aliás, mais se dirá que, aquando da contabilização dos recibos de mútuo nos exercícios de 2012 a 2014, estes exercícios já se encontravam encerrados e com as contas aprovadas.

As contas dos exercícios de 2012 a 2014 foram aprovadas em Assembleias Gerais Ordinárias realizadas em 2013-03-28 (ata n.º 15), 2014-03-31 (ata n.º 16) e 2015-03-31 (ata n.º 17), respetivamente, anexo 10. Nas contas aprovadas naquelas datas não constava qualquer referência aos recibos de mútuo.

De acordo com as referidas atas estiveram presentes naquelas Assembleias Gerais os sócios B... e K... . Nas atas das referidas Assembleias Gerais é referido que «Depois de devidamente analisado o balanço que apresentou um resultado positivo no valor de ... foi aprovado por unanimidade».

Pelos recibos de mútuo exibidos, os alegados empréstimos foram feitos ao sócio-gerente Dr. B..., exatamente um dos sócios que esteve presente nas Assembleias Gerais e que, conforme as respetivas atas, analisou e aprovou devidamente o balanço.

A ser verdade o descrito nos contratos, não se compreende que desde 2012 as contas, que não incluíam os recibos de mútuo, e que portanto os balanços não espelhavam a situação da empresa, tenham sido devidamente analisadas e

aprovadas exatamente pelo sócio que teria beneficiado dos alegados mútuos e que teria perfeito conhecimento da sua existência e de não estarem refletidos na situação da empresa, com a agravante de valores tão relevantes, € 448.128,98, € 101.000,00 e € 110.000,00, em 2012, 2013 e 2014, respetivamente.

Perante isto, só se pode concluir que, aquando da aprovação das contas de 2012 a 2014, os recibos de mútuo não existiam.

Acresce ainda que a ter-se verificado um empréstimo a sócios, o mesmo estava sujeito a imposto do selo nos termos do n.º 1 do artigo 1º e alínea b) do n.º 1 do artigo 2º do Código do Imposto do Selo (CIS).

Prevê a Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), sob a epígrafe «17 – Operações financeiras», na verba «17.1 Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título exceto nos casos referidos na verba 17.2, incluindo a cessão de créditos, o factoring e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de financiamento ao cessionário, aderente ou devedor, considerando-se, sempre, como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato - sobre o respetivo valor, em função do prazo:» definindo de seguida, nas verbas 17.1.4 a 17.1.4, a taxa aplicável e a forma de determinação do imposto devido.

Conclui-se assim que, a utilização do crédito por parte dos sócios está sujeita a imposto do selo, sendo sujeito passivo de imposto a «entidade concedente do crédito», nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2º do CIS, sendo ainda esta entidade a competente para a liquidação e pagamento como preveem os artigos 23º, 41º e 44º do mesmo diploma.

No entanto, da consulta ao sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) constatou-se que o sujeito passivo não pagou em 2012, 2013 e 2014 qualquer imposto do selo relativo aos recibos de mútuo apresentados.

O único pagamento de imposto do selo respeitante a mútuos, e que o sujeito passivo imputa a estes recibos de mútuos, foi efetuado em 2016-02-19, referente

ao período de janeiro de 2016 (não sendo relevante para o caso em análise, por não respeitar aos períodos e aos montantes em apreciação)

Os factos apurados, nomeadamente:

- As declarações prestadas pela gerente do gabinete onde era executada a contabilidade até final de 2015, de que foi em outubro de 2015 que lhe foram remetidas as minutas para elaborar os recibos dos mútuos (anexo 6);*
 - A correspondência trocada em outubro de 2015, referente ao envio das minutas dos recibos de mútuos (anexo 6);*
 - O registo da contabilização dos recibos de mútuos, conforme Saf-t ter sido efetuada em outubro de 2015 (apesar de terem sido lançados com datas de 2012 a 2014) (anexo 5);*
 - A apresentação das declarações de substituição das IES's em 22 de outubro de 2015, com os n.ºs..., ..., ..., para os exercícios de 2012, 2013 e 2014, respetivamente;*
 - Apesar dos recibos de mútuos estarem datados de 2012 a 2014, o imposto de selo ter sido pago apenas em fevereiro de 2016 respeitante ao período de janeiro de 2016;*
 - As contas dos exercícios de 2012 a 2014, que não incluíam a contabilização dos recibos de mútuos, terem sido aprovadas por todos os sócios, incluindo o sócio-gerente que alegadamente beneficiava dos mútuos;*
- demonstram que até outubro de 2015 os recibos de mútuo apresentados não existiam e que foram elaborados apenas em outubro de 2015, já após a contagem de caixa efetuada.*

Por tudo o que foi anteriormente descrito fica demonstrado que os meios financeiros, ao contrário do que o sujeito passivo pretendeu evidenciar com a apresentação dos recibos de mútuo, não saíram da sociedade sob a forma de empréstimos, ou seja, os recibos de mútuo apresentados não refletem as operações efetivas ocorridas na sociedade e por isso a contabilização dos mesmos não pode ser tida em conta tal como também não podem ser tidas em consideração as alterações contabilísticas em 2012, 2013 e 2014 ocorridas após

o encerramento e aprovação das contas, e após a contagem de caixa efetuada pela AT.

III.3. CONCLUSÃO

O sujeito passivo iniciou a sua atividade em 1999 verificando-se que:

- Esta sociedade labora com um prestador de serviços (Dr. B...);*
- Em janeiro de 2014 foi contabilizada uma saída de meios financeiros da sociedade no montante de € 127.568,66 (€ 209.870,32 - € 82.301,66) que não tem qualquer suporte documental;*
- Pratica uma política de retenção de lucros, daí a acumulação dos mesmos em resultados transitados e reservas ao longo dos vários anos de existência da sociedade (entre 2000 e 2014 obteve resultados líquidos superiores a € 970.000,00 e apenas em 2015-06-29 foram distribuídos lucros de € 100.000,00);*
- Os depósitos bancários/caixa crescem à medida que os resultados transitados e reservas também vão crescendo, pois, em termos contabilísticos, os primeiros são a contrapartida dos segundos, ou seja, os resultados transitados e reservas estão refletidos num ativo da sociedade expresso nas contas 11 e 12.*

Nas contas de resultados transitados e reservas, são registados por transferência no início do ano imediato os lucros ou prejuízos apurados no exercício anterior e evidenciados na conta de resultado líquido do período;

- Em 2014, na contabilidade, os depósitos bancários/caixa, relevavam um saldo de € 607.600,93, não obstante as alterações subsequentes e retrospectivas à contabilidade após a contagem de caixa;*
- De acordo com os registos contabilísticos, no período de janeiro de 2015 até à data em que foi efetuada a contagem de caixa, ocorreu um acréscimo dos meios financeiros no montante de € 87.417,08 pelo que, à data da contagem de caixa, os meios líquidos financeiros do sujeito passivo deveriam ser de € 695.018,01;*
- Ou seja, apesar da contabilidade refletir um saldo contabilístico em caixa e depósitos à ordem no montante de € 695.018,01, o que é um facto, é que pelos elementos facultados, apenas foi comprovado o montante de € 137.058,47 existente nas contas de depósitos à ordem do H... e do J...;*

- *Existe assim uma diferença de € 557.959,47 que não se encontra na posse do sujeito passivo. Este valor deveria estar em depósitos bancários e/ou caixa (pertença da sociedade), mas efetivamente não se encontrava na sociedade;*
- *Confrontado com este facto, procurou o sujeito passivo efetuar correções do saldo de caixa e bancos, que se encontrava evidenciado contabilisticamente e fiscalmente, através da elaboração de recibos de mútuo e da entrega de declarações anuais de informação contabilísticas e fiscais para os vários exercícios fiscais através dos documentos que, conforme demonstrado neste relatório, não podem considerados;*
- *Refira-se que as declarações fiscais inicialmente entregues refletiam os valores evidenciados na contabilidade, estando aquela aprovada pelos respetivos sócios em assembleia geral, como se encontra evidenciado nas respetivas declarações de informação contabilística e fiscal.*
- *Pelo que, não pode a AT reconhecer validade aos valores inscritos nas declarações fiscais de substituição, entregues após a contagem de caixa, e quando confrontado o sujeito passivo para justificar os valores evidenciados em bancos e em caixa.*

Refira-se nos termos do n.º 3 do artigo 17.º do CIRC, a contabilidade deve:

- a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;*
- b) 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 dos das restantes.*

Nos termos do n.º 5 do artigo 121º do CIRC, os elementos constantes das declarações de informação contabilística e fiscal, devem concordar exatamente com os obtidos na contabilidade ou registos de escrituração.

Pelo exposto, não vão ser tidos em consideração os elementos contabilísticos e fiscais de substituição entregues pelo sujeito passivo, após a contagem de caixa e após ter sido confrontado com os valores contabilísticos e fiscais refletidos nas contas de caixa e bancos.

Assim, ao não se verificar uma relevação contabilística de uma distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros, pela análise efetuada, os meios líquidos saíram da sociedade sem qualquer documento de suporte, considerando-se como momento de saída o período compreendido entre 2015-01-01 e a data em que foi efetuada a contagem de caixa e validação dos saldos bancários.

III.4. CORREÇÕES A EFETUAR

III.4.1 – Exercício de 2014

Como foi anteriormente explicado, a contabilização, em janeiro de 2014, da saída de meios financeiros da sociedade no montante de € 127.568,66 não tem qualquer suporte documental.

A situação em apreço apenas tem enquadramento na figura de despesa não documentada que no caso em análise se traduz na saída efetiva de valores existentes em caixa ou depósitos bancários, nomeadamente notas de banco ou moedas metálicas de curso legal, cheques ou vales postais, nacionais ou estrangeiros. Estes movimentos de saída de fundos traduzem-se necessariamente em pagamentos, e/ou a aquisição de bens e/ou serviços, e/ou ainda, uma liberalidade ou conjunto de liberalidades.

De facto a situação em apreço configura uma despesa: «1. Ato de gastar dinheiro, de despender. 2. Quantia que se gasta, montante a pagar a outro» (Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa).

A tributação autónoma das despesas não documentadas, traduz-se numa medida anti-abuso, veja-se o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011, de 12 de janeiro de 2011, Processo n.º 204/2010, que passamos a citar; «A lógica fiscal do regime [não consideração como custo – o que agora não se coloca – e tributação autónoma] assenta na existência de um presumível prejuízo para a Fazenda Pública, por não ser possível comprovar, por falta de documentação, se houve lugar ao pagamento do IVA ou de outros tributos que fossem devidos em relação às transações efetuadas, ou se foram declarados para efeitos de incidência do

imposto sobre o rendimento os proventos que terceiros tenham vindo a auferir através das relações comerciais mantidas com o sujeito passivo do imposto. Para além disso, a tributação autónoma, não incidindo diretamente sobre um lucro, terá ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de ilicitude penal ou de menor transparência fiscal»

De acordo com o n.º 1 do artigo 88º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), «As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A», sendo que o número 14 do mesmo artigo, refere ainda, «As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.»

No caso em análise, apenas se aplicará a taxa de tributação autónoma de 50%, uma vez que o sujeito passivo apresentou lucro fiscal no exercício [...].

III.4.2 – Exercício de 2015

Decorre do n.º 1 do artigo 75º da Lei Geral Tributária (LGT), a presunção legal da veracidade dos dados inscritos na contabilidade:

«1 - Presumem-se verdadeiras e de boa-fé (...), bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.»

De acordo com esta presunção, em conjunto com todos os factos anteriormente descritos, existe uma diferença nos meios financeiros de € 557.959,54 que não se encontra na posse do sujeito passivo.

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) apenas permite a presunção de distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros para os valores que se encontrem lançados em quaisquer conta corrente dos sócios (artigo 6º).

No caso em apreço, já depois da contagem efetuada e na sequência da apresentação dos alegados recibos de mútuo para tentar justificar a saída de fundos, os valores dos recibos são contabilizados na conta «26.8.5.1 – Acionistas/sócios – Outras operações – Sócios contrato mutuo».

No entanto, como já se referiu anteriormente estes lançamentos não podem ser tidos em conta uma vez que são efetuados já depois de encerrados os exercícios e aprovadas as respetivas contas e só foram elaborados e contabilizados em 20 (exercícios de 2013 e 2014) e 27 (exercício de 2012) de outubro de 2015 após o sujeito passivo ter sido confrontado com a diferença entre os valores contabilizados nas contas caixa e depósitos bancários e os saldos efetivamente existentes.

Perante estes factos não se poderá no caso em apreço considerar-se a presunção estabelecida no artigo 6º do CIRS.

Mais, só o sócio-gerente pode ter conhecimento do destino dado ao valor contabilizado e que não se encontrava efetivamente na posse do sujeito passivo.

Tal como se referiu relativamente ao exercício de 2014, a situação em apreço apenas tem enquadramento na figura de despesa não documentada.

Tendo sido anteriormente explicado o enquadramento de despesa não documentada escusamo-nos de repetir, reiterando o que já foi dito sobre esta matéria relativamente ao exercício de 2014 no ponto III.4.1.

Uma vez que também no exercício de 2015 o sujeito passivo apresentou lucro fiscal, apenas se aplicará a taxa de tributação autónoma de 50%, não havendo qualquer montante a acrescer em termos de matéria tributável, uma vez que não foi contabilizado qualquer gasto como contrapartida do referido exfluxo monetário.

Assim, propõe-se que sobre a sociedade recaia uma taxa de tributação autónoma de 50% (n.º 1 do artigo 88º do CIRC), relativamente à divergência apurada no saldo de caixa e depósitos bancários, pelos motivos já anteriormente expostos:

- *Divergência de caixa e depósitos bancários – € 557.959,54 (despesas não documentadas)*
- *Taxa de tributação autónoma – 50% (n.º 1 do artigo 88º do CIRC)*
- *Imposto a entregar – € 278.979,77*

[...]

IX. DIREITO DE AUDIÇÃO

[...]

Da análise às alegações apresentadas concluiu-se que o sujeito passivo contesta as correções propostas baseando-se em dois pontos:

- 1) *O montante de € 557.959,54 foi mutuado ao sócio-gerente e o facto de, por lapso, ter procedido tardiamente ao registo contabilístico dos mútuos não permite concluir que os mesmos não existiram e menos ainda que aquele valor seja qualificado como despesas não documentadas;*
- 2) *Que despesas não documentadas são aquelas que não têm qualquer suporte documental e que, no caso em análise, as despesas que os serviços de inspeção tributária pretendem tributar autonomamente possuem correspondência documental nos recibos de mútuo celebrados ao longo dos anos de 2012 a 2014.*

[...]

Por tudo o que ficou anteriormente dito e demonstrado, até outubro de 2015 os recibos de mútuos datados de 2012 a 2014 não existiam, apenas foram elaborados e contabilizados em outubro de 2015.

Assim, não se tratou de um atraso na contabilização dos recibos de mútuos mas sim da sua inexistência até outubro de 2015 ou seja, os recibos de mútuo apresentados não refletem as operações efetivas ocorridas na sociedade. Mais se poderá dizer que, ao contrário do que o sujeito passivo alega, não houve

qualquer atraso na contabilização dos recibos de mútuos pois como ficou demonstrado os recibos datados de 2013 e 2014 foram contabilizados em 20 de outubro de 2015, os datados de 2012 foram contabilizados em 27 de outubro de 2015 mas de acordo com a troca de mails até 28 de outubro de 2015 os recibos ainda não tinham sido assinados (só foram assinados em 28 de outubro de 2015 ou em data posterior).

Relativamente ao ponto 2) o sujeito passivo invoca a existência dos alegados recibos de mútuo como documentos de suporte à saída dos meios financeiros da sociedade e por isso considera que as despesas que se pretendem tributar estão documentadas, não estando por isso sujeitas à tributação autónoma que incide sobre as despesas não documentadas.

Como ficou explicado ao longo do presente relatório, aquando da contagem de caixa efetuada em 09 de setembro de 2015 foi detetada uma diferença de € 557.959,54 que não se encontrava na posse do sujeito passivo. Pelos motivos devidamente explicados considera-se como momento de saída o período compreendido entre 2015-01-01 e a data da contagem (09 de setembro de 2015).

O sujeito passivo alega que a saída desses meios financeiros tem como suporte documental os recibos de mútuo apresentados.

*Como também ficou demonstrado, os recibos de mútuo **foram elaborados** apenas em outubro de 2015 (e não em 2012, 2013 e 2014 como o sujeito passivo pretendeu demonstrar) ou seja, em data posterior à data da contagem de caixa e à falta detetada pelo que, quando os meios financeiros de facto saíram da sociedade não havia qualquer documento de suporte.*

Assim sendo, esta saída de meios financeiros em 2015 no montante de € 557.959,54 sem qualquer documento de suporte tem enquadramento na figura de despesa não documentada, situação sujeita a tributação autónoma nos termos do artigo 88º do CIRC, que totaliza € 278.979,77 de imposto.

[...]

pelos que, se tornam definitivas as correções fiscais relativas aos exercícios de 2014 e 2015, propostas e referidas no capítulo III, nos montantes seguintes:

[...]

- 2015

IRC – Tributação autónoma sobre despesas não documentadas: € 278.979,77“

F. Sobre esse Relatório recaiu, em 16 de dezembro de 2017, Despacho concordante do Chefe de Divisão, por subdelegação do Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa – cf. RIT.

G. A Requerente foi notificada da liquidação n.º 2018..., de 8 de janeiro de 2018, referente a IRC do período de 2015, no valor global de € **296.070,13**, incluindo juros compensatórios, da demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2018..., e da demonstração de acerto de contas n.º 2018..., de 11 de janeiro de 2018, com data limite de pagamento do referido valor global fixada em 19 de fevereiro de 2018 – cf. documento 1 junto com o ppa.

H. A Requerente procedeu, em 19 de fevereiro de 2018, ao pagamento do valor total de € 296.070,13 resultante das referidas liquidações de IRC e de juros compensatórios – cf. documento 3 junto com o ppa.

I. Em discordância com a identificada liquidação de IRC (tributação autónoma) e, bem assim, com a inerente liquidação de juros compensatórios, a Requerente apresentou junto do CAAD, em 21 de maio de 2018, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo que deu origem ao presente processo.

MOTIVAÇÃO

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 CPC, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se, essencialmente, nas posições assumidas pelas partes e na análise crítica da prova documental junta aos autos.

FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou que a divergência existente entre o saldo da conta caixa e o montante existente nas contas de depósitos à ordem decorreria de lapsos contabilísticos da Requerente derivados da não dedução de valores mutuados ao seu sócio gerente (cf. artigos 61.º, 62.º e 83.º do ppa).

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

2. DO DIREITO

2.1. DELIMITAÇÃO DAS QUESTÕES A DECIDIR

A questão fundamental a apreciar prende-se com a qualificação, a título de despesas não documentadas, da divergência no valor de € 557.959,54 apurada no saldo de caixa e de depósitos bancários, face à realidade resultante da contagem física de caixa e das quantias depositadas nas contas da Requerente em instituições de crédito, e consequente sujeição a tributação autónoma à taxa de 50%, de acordo com o artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC.

2.2. ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Dispõe o atual artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC nos seguintes moldes:

“Artigo 88.º

Taxas de tributação autónoma

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

[...]

Esta disciplina teve como antecedente a tributação das então denominadas “*despesas confidenciais ou não documentadas*”, que foi iniciada pelo artigo 4.º do Decreto-lei n.º 192/90, de 9 de junho, à taxa autónoma de 10%, incrementada para 25% pelo artigo 29.º da Lei n.º 39-B/94, de 27 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado – “LOE” – para 1995).

O artigo 6.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, aditou ao Código do IRC o artigo 69.º-A que, sob a epígrafe “*Taxas de tributação autónoma*”, passou a integrar esta matéria neste código, determinando a respetiva tributação à taxa agravada de 50%, ao abrigo do seu n.º 1. Foi simultaneamente revogada, pelo artigo 7.º, nº 11 daquela Lei (n.º 30-G/2000), a norma avulsa constante do artigo 4.º do citado Decreto-lei n.º 192/90.

Mais tarde, com a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro (LOE para 2008), foi eliminada a referência a despesas confidenciais, passando o artigo 81.º (atual artigo 88.º) do Código do IRC a contemplar apenas as “*despesas não documentadas*”, mantendo-se a taxa de 50%.

A eliminação das despesas confidenciais do elenco dos factos sujeitos a tributação autónoma, mantendo-se, no entanto, o mesmo regime de tributação sob a categoria de despesas não documentadas, das quais as primeiras são um subconjunto, limitou-se a remover uma redundância, pois a despesa confidencial é também uma despesa não documentada, sendo “*duvidoso que a distinção entre as duas figuras tenha tido alguma*

relevância no nosso regime fiscal enquanto existiu”, como bem assinala a decisão arbitral n.º 7/2011, de 20 de setembro de 2012 (ponto 12).

Acresce referir que o caráter secreto ou não divulgado do beneficiário da despesa, que se poderia invocar como requisito das despesas confidenciais (ainda que não fosse a única interpretação possível), não tem correspondência na categoria de despesas não documentadas. Afigura-se, assim, irrelevante para a qualificação de uma despesa como não documentada, à luz do atual artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC, a ocultação, cognoscibilidade ou divulgação do seu beneficiário.

Aliás, mesmo na subcategoria anteriormente destacada de despesas confidenciais, a definição jurisprudencial constante do Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), de 18 de fevereiro de 2009, no processo n.º 600/08, referia-se objetivamente ao caráter da despesa – *“despesas confidenciais são despesas não especificadas ou identificadas quanto à sua natureza, origem e finalidade”* – e não ao conhecimento ou desconhecimento do titular beneficiário da despesa. O anterior Acórdão do Pleno do STA, de 24 de outubro de 2007, proferido no processo n.º 488/07, afirmava em sentido consonante, no âmbito de um dos (muitos) processos relativos aos “cheques auto”, que *“sendo desconhecido o destino dado a esses cheques, eles devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas”*, apesar de se poder conhecer o seu beneficiário desses cheques¹.

Neste âmbito, convém também notar, no que se refere aos requisitos da tributação autónoma, que esta incide sobre distintas tipologias de despesas, com diferentes objetivos.

¹ Tem sido prolixa e com algumas flutuações a jurisprudência relativa ao tema das despesas confidenciais e/ou não documentadas, em particular a suscitada com a atribuição de “cheques auto”. Sem preocupações de exaustividade, cf. Acórdãos do STA, de 26 de setembro de 2007, processo n.º 55/06 (Pleno); de 24 de outubro de 2007, processo n.º 488/07 (Pleno); de 28 de janeiro de 2009, processo n.º 575/08 (Pleno); de 18 de fevereiro de 2009, processo n.º 600/08 (Pleno); de 28 de janeiro de 2009, n.º 893/08; de 18 de fevereiro de 2010, n.º 18/10; de 7 de julho de 2010, n.º 204/10; de 21 de março de 2012, n.º 830/11; de 22 de fevereiro de 2017, n.º 837/15; e de 27 de setembro de 2017, n.º 146/16.

Como salienta o Acórdão do STA, de 27 de setembro de 2017, processo n.º 146/16, há que ter “*presente o tipo de tributações autónomas em causa [...], uma vez que, como veremos adiante, sob esta denominação cabem realidades com teleologia e finalidade distintas, a reclamarem tratamento diverso. Desde logo, porque a par das tributações autónomas sobre gastos, as mais frequentes, existem também tributações autónomas sobre rendimentos. Mas também, e essencialmente, porque há tributações autónomas que podem ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável e outras insuscetíveis de dedução*” – em idêntico sentido *vide* o Acórdão do STA de 21 de março de 2012, processo n.º 830/11.

Neste contexto, as considerações a respeito de certo tipo de tributações autónomas, podem não ser pertinentes e válidas relativamente a outro tipo de tributações autónomas.

Refere ainda o aresto citado que as “*tributações autónomas, inicialmente previstas como meio de combater a evasão e fraude fiscais, designadamente as despesas confidenciais e não documentadas, reportavam-se a encargos fiscalmente não dedutíveis; ulteriormente, na prossecução da obtenção de receita fiscal, o seu âmbito foi progressivamente alargado a despesas cuja justificação do ponto de vista empresarial se revela duvidosa e a despesas que podem configurar uma atribuição de rendimentos não tributados a terceiros, relativamente às quais a dedutibilidade só era admitida se acompanhada pela tributação autónoma.*” Continua ainda: “*a ratio legis parece ser, não só a de obviar à erosão da base tributável e consequente redução da receita fiscal, mas também a de tributar (na esfera de quem os distribui) rendimentos que de outro modo não conseguiriam ser tributados na esfera jurídica dos seus beneficiários.*”

Deste modo, ao contrário do que alega a Requerente, as despesas não documentadas não têm de ser despesas que em termos contabilísticos afetam o resultado do exercício diminuindo-o, em concreto por configurarem gastos dedutíveis. Existem, de facto, algumas situações em que a dedução fiscal do gasto é pressuposto da incidência de certas tipologias de tributações autónomas, mas no caso específico das despesas não documentadas tal não

sucedem. Aliás, pelo contrário, conforme referido no Acórdão do STA *supra* citado, as despesas não documentadas reportam-se a encargos fiscalmente não dedutíveis².

Interessa recordar que os conceitos de despesa e de gasto não são sinónimos, nem do ponto de vista contabilístico, nem na perspectiva fiscal que, para além da relação de dependência parcial do IRC relativamente à contabilidade expressa no artigo 17.º do Código deste imposto, confere aos gastos um tratamento específico, conforme resulta da análise dos seus artigos 23.º e 23.º-A.

As despesas são saídas de recursos financeiros ou dispêndios pecuniários de uma entidade ou organização e podem referir-se a gastos ou a outras realidades, como, por exemplo, a investimentos. Ou seja, há despesas que não são relativas a (ou qualificáveis como) gastos. E, por outro lado, se em regra os gastos supõem um desembolso financeiro, *i.e.*, uma despesa, tal não significa que não existam múltiplos gastos que não têm associada qualquer despesa, pelo menos diretamente, como as depreciações e amortizações, as perdas por imparidade ou as provisões, entre muitas outras.

A hipótese de incidência constante do artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC sujeita a tributação autónoma as “despesas” e não os “gastos”, sem prejuízo de o mesmo dispêndio poder preencher em simultâneo os dois conceitos, de despesa e de gasto. Como afirmado naquela norma, o facto de a despesa não ser considerada como gasto fiscalmente dedutível ao abrigo do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea b) do Código do IRC (que determina a não dedução, como componente negativa do lucro tributável, das despesas não documentadas) não prejudica a tributação autónoma.

² Naturalmente que tais gastos podem ter sido deduzidos pelo sujeito passivo, apesar de não o deverem ser, e se for o caso afetam o resultado líquido, pelo que para além da tributação autónoma devem ser objeto de acréscimo ao lucro tributável, para concretização do estatuído no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea b) do Código do IRC. Alguns arestos do STA referem que as despesas (confidenciais ou não documentadas) “*em termos contabilísticos afetam o resultado líquido do exercício, diminuindo-o*” (*e.g.* Acórdão n.º 575/08), no entanto, não se trata de uma condição de verificação necessária ou pressuposta pela norma relativa à tributação autónoma (artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC). Já o será para efeitos do mencionado artigo 23.º-A, n.º 1, alínea b), que não é objeto de discussão na situação vertente, pois aí está precisamente em causa a desconsideração de gastos que tenham sido objeto de dedução contabilística e que não o devam ser para efeitos fiscais.

De referir, de igual modo, o entendimento sufragado no Acórdão do STA n.º 837/15, de 22 de fevereiro de 2017, no qual se discutiam encargos financeiros (juros) pagos a entidade bancária derivados de financiamento contraído pelo sujeito passivo. Apesar de estar identificada a natureza das despesas e, bem assim, o seu beneficiário (a instituição financeira), o STA considerou que, não tendo sido provada a origem e finalidade das mesmas [*i.e.*, dos juros suportados] “*elemento indispensável para afastar a sua qualificação como despesas confidenciais*”, e cabendo ao sujeito passivo o ónus da “*prova dos factos alegados que integram a causa de pedir (cf. artigo 74º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e artigo 342.º, n.º 1 do Código Civil)*”, tais despesas estavam sujeitas a tributação autónoma.

Entende aquele Supremo Tribunal que a circunstância de o contribuinte ter pago certas quantias a um banco a título de juros e encargos de um empréstimo que contraiu junto deste, só pode relevar em termos tributários se esse empréstimo foi efetuado para prosseguir a atividade a que aquele se dedica. “*Para tanto é preciso saber de que empréstimo se trata, quando foi obtido, em que foram utilizados os meios financeiros que o banco em cumprimento do contrato de empréstimo facultou*”. Não é suficiente “*que se saiba que tais despesas foram pagas ao banco e que tais despesas constem de um documento – o extrato bancário, porque continuamos sem saber nada da ligação da despesa à atividade prosseguida*”.

A respeito da análise de uma questão de retroatividade no domínio fiscal (que não está em discussão nos presentes autos) também o Tribunal Constitucional se pronuncia sobre a tributação autónoma de despesas não documentadas, fazendo-o nos seguintes moldes:

“*o artigo 81.º do mesmo Código [atual artigo 88.º do Código do IRC], considerando a redação anterior à Lei n.º 64/2008, estabelecia taxas de tributação autónoma, visando designadamente, por um lado, na situação prevista nos n.ºs 1 e 2, as despesas não documentadas, que são tributadas à taxa de 50 % (sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do artigo 23.º) [...]*”.

No caso dos n.ºs 1 e 2, estamos perante despesas que são incluídas na contabilidade da empresa, e podem ter sido relevantes para a formação do rendimento, mas não estão documentadas e não podem ser consideradas como custos, e que, por isso, são penalizadas com uma tributação de 50%. A lógica fiscal do regime assenta na existência de um presumível prejuízo para a Fazenda Pública, por não ser possível comprovar, por falta de documentação, se houve lugar ao pagamento do IVA ou de outros tributos que fossem devidos em relação às transações efetuadas, ou se foram declarados para efeitos de incidência do imposto sobre o rendimento os proventos que terceiros tenham vindo a auferir através das relações comerciais mantidas com o sujeito passivo do imposto. Para além disso, a tributação autónoma, não incidindo diretamente sobre um lucro, terá ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de ilicitude penal ou de menor transparência fiscal.”

Identicamente, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, de 13 de abril de 2016, afirma que “[a] introdução do mecanismo de tributação autónoma é justificada, por outro lado, por se reportar a despesas cujo regime fiscal é difícil de discernir por se encontrarem numa «zona de interseção da esfera privada e da esfera empresarial» e tem em vista prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição oculta de lucros ou atribuam rendimentos que poderão não ser tributados na esfera dos respetivos beneficiários, tendo também o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscais (SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, pág. 407)”, considerando que “a tributação autónoma tem ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de menor transparência fiscal [...]” (sobre tributações autónomas pode ver-se ainda o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, de 20 de junho de 2012.

Resulta das considerações expostas que as tributações autónomas têm diversas finalidades para além da retributiva, destacando-se no caso das despesas não documentadas, a de prevenção da fraude e evasão fiscais (anti abuso) e a sancionatória ou penalizadora,

associadas ao facto de provavelmente, ou na grande maioria dos casos, aquelas despesas terem conexão com a distribuição de proventos que não serão tributados na esfera dos beneficiários (embora devessem sê-lo), ou que escapam à tributação em IVA, presumindo-se o inerente prejuízo para a Fazenda Pública e a desigualdade na repartição dos encargos públicos, para além de, eventualmente, poderem respeitar a atuações ilícitas, designadamente práticas ilegais de corrupção.

2.3. ANÁLISE CONCRETA

A Requerente começa por invocar como elemento essencial do conceito de despesas não documentadas para efeitos de tributação autónoma que o destinatário não seja identificado ou cognoscível, posição à qual, pelas razões *supra* expostas, não se adere. Tal interpretação apenas seria admissível em relação à noção, mais restrita, de despesas confidenciais que deixou de ser aplicável a partir da sua eliminação do texto legal, pela LOE para 2008. Não é, assim, exigível, nem constitui atributo do conceito de despesas não documentadas, o desconhecimento do beneficiário das mesmas.

Por outro lado, no que se refere à alegada falta de demonstração por parte da AT da efetiva ocorrência de uma despesa, a própria Requerente acaba por confirmar não só a divergência de valores apurada entre o saldo de caixa e depósitos bancários e as quantias que efetivamente estavam na sua disponibilidade, como fornece a explicação de que se tratou de uma saída efetiva de valores monetários do património da sociedade no decurso dos exercícios de 2012 a 2014. A decisão arbitral que a Requerente invoca para suportar a tese de que não foi provada a realização de uma despesa dispõe que “*é intrínseco ao conceito de despesa confidencial ou não documentada que seja efetivamente realizada uma despesa que, no caso em apreciação se teria que traduzir numa saída efetiva de valores monetários*” (decisão arbitral no processo n.º 54/2013-T, de 6 de setembro de 2013), pelo que esta afirmação ao invés de contrariar a ocorrência de uma despesa, parece confirmar a sua verificação: uma saída de valores monetários.

Neste âmbito, conforme sustenta a Requerida, o significado de despesas não documentadas, reconduz-se a saídas de meios financeiros do património empresarial, por movimentação da conta caixa ou de contas bancárias (onde esses meios financeiros estavam registados), desprovida de suporte documental.

Assente que é a divergência de valores apurada entre o saldo de caixa e depósitos bancários e as quantias que efetivamente estavam na sua disponibilidade, forçosa será também a verificação de uma saída de valores monetários da sociedade, sendo a questão que se coloca a de saber se essa saída se pode considerar documentada e justificada como realizada ao abrigo de recibos de mútuo emitidos *a posteriori*, em outubro de 2015, porém datados de 2012, 2013 e 2014, com o objetivo de regularizar a divergência contabilística identificada pela AT em 2015, no decurso do procedimento inspetivo.

De acordo com a tipificação legal, mútuo é o “*contrato pelo qual uma das partes empresta à outra dinheiro ou outra coisa fungível, ficando a segunda obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade*” (artigo 1142.º do Código Civil). Sendo um contrato real *quod constitutionem, i.e.*, que só se completa com a entrega da coisa³, revela-se indispensável, para além de um documento assinado pelo mutuário (requisito formal previsto no artigo 1143.º do Código Civil), a demonstração dos fluxos financeiros associados a cada um dos 41 recibos emitidos, e as datas em que os mesmos ocorreram, pois só se se provar a entrega do objeto mutuado o contrato será válido. Caso essa entrega não se prove, o contrato é nulo por falta de objeto, nos termos do artigo 280.º do Código Civil.

No entanto, a Requerente não acompanha os recibos de mútuos de qualquer alegação ou elemento de prova que evidencie os fluxos financeiros associados, nas respetivas importâncias, ónus que a si cabia, pois estão em causa factos que respeitam à causa de pedir (a existência e validade dos mútuos como causa justificativa da divergência

³ Vide, Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (“STJ”), de 13 de fevereiro de 2007, processo n.º 07A079, e Acórdão da Relação do Porto, de 12 de novembro de 2008, processo n.º 0824318.

dos saldos das contas de disponibilidades, caixa e depósitos bancários) – em conformidade com os artigos 74.º, n.º 1 da LGT e 342.º, n.º 1 do Código Civil.

Para além do referido, importaria ainda ter em conta a finalidade e destino dos empréstimos ao sócio, pois a capacidade jurídica da Requerente para celebrar negócios jurídicos com essa configuração, dependeria de os mesmos estarem afetos à sua atividade [da Requerente], à prossecução do seu fim e interesse social e não estritamente pessoal do(s) seu(s) sócio(s). Na ausência de qualquer justificação para os alegados mútuos, estes não teriam, de igual modo, validade por falta de capacidade jurídica da Requerente para os celebrar, à face do disposto no artigo 6.º do Código das Sociedades Comerciais (“CSC”).

Por outro lado, relembra-se que na sequência da jurisprudência relativa aos “cheques auto” consolidou-se o entendimento de que são consideradas não documentadas as despesas relativamente às quais não seja expressa a sua natureza, origem ou finalidade, o que, independentemente da alegação dos mútuos, se constata na situação vertente, sendo totalmente desconhecida, não tendo sequer sido invocada, qualquer finalidade ou destino para esta saída de fundos da sociedade, que no total ascende a um valor superior a meio milhão de euros.

Pelo exposto, falece razão à Requerente quando argumenta que a AT não cumpriu o ónus da prova dos pressupostos de aplicação do artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC, designadamente no que se refere à existência dos dispêndios. Com efeito, a AT satisfez esse ónus ao identificar a falta de correspondência, que a Requerente não nega, entre os registos contabilísticos dos ativos (disponibilidades) por si detidos, que constam dos documentos de prestação de contas de exercícios encerrados e devidamente aprovados em assembleia geral pelos sócios da sociedade e a realidade que encontrou no decurso do procedimento de fiscalização, que acarreta necessariamente que tenham ocorrido saídas de meios financeiros superiores a meio milhão de euros que não foram contabilizadas, sem se saber o seu destino, preenchendo os pressupostos tipificados na norma de incidência de tributações autónomas.

Circunstâncias que a Requerente pretendeu emendar “*ex post facto*”. Para tanto, invoca a celebração de contratos de mútuo com o seu sócio, reportados em parte a exercícios anteriores (2012 a 2014), refazendo a contabilidade e substituindo declarações fiscais. Porém, a veracidade e substância dos factos de que dimanam estas retificações *a posteriori*, respeitantes a períodos contabilísticos encerrados, estão por demonstrar, pois não estão acompanhadas dos correspondentes fluxos financeiros que, tratando-se de contratos reais, constituem um incontornável requisito de validade, para além de que respeitam a períodos encerrados, com base em documentos à data inexistentes.

Sobre a alegação de que a AT não pode prevalecer-se da presunção de veracidade prevista no artigo 75.º da LGT, no segmento da discrepância, importa assinalar que a Requerente confirmou que os fundos não se encontravam na sua posse e que saíram da sociedade. É, desta forma, consensual que se verificou um dispêndio, no sentido de uma saída de meios financeiros. A discordância da Requerente prende-se com a causa da saída e com o seu carácter não documentado, não com a ocorrência de uma despesa ou diminuição do seu património. Não se constata a obrigação de reconstituir uma qualquer outra “situação real”, pois a situação real é precisamente essa: a Requerente estar desprovida de meios financeiros que lhe pertenciam em valor correspondente a € 557.959,54. O enquadramento desta situação como passível de configurar um caso de despesas não documentadas não resulta já da aplicação de uma norma de inversão do ónus da prova (presunção do artigo 75.º da LGT), mas da falta de preenchimento de um requisito legal – formal – por parte da Requerente e da não satisfação do ónus que sobre si impedia de demonstrar o destino e a finalidade das saídas de fundos verificadas.

Improcede, de igual modo, a alegação de erro de direito relativa à preconizada aplicação do regime previsto no artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do Código do IRS, respeitante à distribuição de lucros ao sócio. Com efeito, esse enquadramento dependeria de pressupostos não constatados na situação vertente, designadamente de uma prévia deliberação da Requerente, tomada pelos órgãos competentes, relativa à aplicação de resultados, ou da aplicação da presunção constante do artigo 6.º, n.º 4 do mesmo Código,

alicerçada numa relevação contabilística (lançamentos em contas correntes dos sócios) que era, à data, inexistente.

Por fim, entende-se que a aplicação do artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC não é incompatível com o princípio de tributação (fundamentalmente) pelo lucro real, que não constitui um princípio absoluto e se deve articular com os demais princípios que compõem a axiologia do sistema fiscal, nomeadamente o da efetiva igualdade na repartição dos encargos tributários, promovido pela aplicação da mencionada norma.

2.4. JUROS COMPENSATÓRIOS

Os juros compensatórios integram a relação jurídica tributária e constituem um acessório desta, dispondo o artigo 35.º, n.º 1 da LGT que os mesmos são devidos “*quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária*” (vide também o artigo 30.º, n.º 1, alínea d) da LGT).

Na situação *sub iudice*, os juros compensatórios incidem sobre a dívida tributária de IRC, cuja validade, pelas razões expostas, se confirma. A conduta da Requerente, que não procedeu à tributação autónoma que se impunha, padece de ilicitude e merece censura, pois as circunstâncias em que a mesma se verificou são-lhe imputáveis.

Não tendo sido suscitados outros vícios autónomos por referência aos atos de liquidação dos juros compensatórios, improcede a pretensão da sua invalidade, por parte da Requerente, encontrando-se reunidos os pressupostos da respetiva liquidação, nos termos do mencionado artigo 35.º da LGT.

Em face do que foi exposto, conclui-se que os atos tributários de IRC e juros compensatórios) objeto desta ação não enfermam dos vícios suscitados pela Requerente, pelo que se devem manter.

2.5. SOBRE O DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Nestes termos, não estão reunidas as condições ou requisitos legais constitutivos do direito a juros indemnizatórios, não se tendo verificado qualquer “erro imputável aos serviços” de que tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, nos termos do preceituado no artigo 43.º, n.º 1 da LGT, pelo que também improcede neste segmento o pedido da Requerente.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

IV. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- (a) julgar improcedente o pedido de anulação dos atos tributários de liquidação de IRC e de juros compensatórios *supra* identificados, referentes ao exercício de 2015;
- (b) julgar improcedente o pedido de condenação da AT à restituição das quantias pagas e ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT,

tudo com as legais consequências.

* * *

Fixa-se ao processo o valor de € **296.070,13** de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Custas no montante de € **5.202,00**, a cargo da 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, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 12 de fevereiro de 2019

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT]

Os Árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Nuno Pombo

Maria Alexandra Mesquita