

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 53/2020-T**

**Tema: IRC – especialização de exercício; ónus da prova.**

## **SUMÁRIO:**

1. O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, nos termos do art.º 74.º, 1 LGT
2. O princípio da especialização dos exercícios (n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC) traduz-se na regra de que devem ser considerados como ganhos ou perdas de determinado exercício os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, que a esse exercício digam respeito
3. Não se encontrando alegadas nem provadas circunstâncias que justifiquem o diferimento do proveito para o ano subsequente, aplica-se o princípio da especialização dos exercícios.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

No dia 28-01-2020, a sociedade por quotas A..., LIMITADA, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas 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, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade da demonstração de

---

liquidação de IRC n.º 2019..., da demonstração de liquidação de juros n.º 2019... e da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., do ano de 2015, com valor € 1.373,46.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD no dia 29-01-2020 e notificado à Requerida na mesma data.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º n.º 2 alínea a) do RJAT, foi designada como árbitro, pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 16-03-2020, a Dra. Suzana Fernandes da Costa, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

Na mesma data foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 06-07-2020.

Em 07-07-2020, foi proferido despacho a ordenar a notificação da Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional e remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta.

Em 21-09-2020, a Requerida apresentou a sua resposta, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral. E na mesma data, a Requerida juntou aos autos o processo administrativo.

No dia 28-09-2020, foi proferido despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, tendo em conta que não foi requerida a produção de prova, não foram deduzidas exceções, e ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais. No mesmo despacho determinou-se ainda o prosseguimento do processo para alegações escritas facultativas por um período de 10 dias, iniciando-se com a notificação do despacho o prazo para alegações da Requerente e com a notificação da apresentação das alegações da Requerente o prazo para as alegações da AT. Foi ainda indicado o dia 25-11-2020 para a prolação da decisão arbitral, devendo até essa data a Requerente juntar aos autos o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

Nenhuma das partes optou por apresentar alegações.

Em 25-11-2020, foi proferido despacho a prorrogar o prazo para a decisão para o dia 15-12-2020, tendo em conta que não estava terminado o processo de elaboração da decisão final por este Tribunal, e tendo em conta a tramitação processual verificada, os períodos de férias judiciais decorridos na pendência do presente processo, o disposto no artigo 17º-A do RJAT, bem como a pública situação de pandemia que assola o país.

A Requerente juntou aos autos o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março).

O pedido arbitral é tempestivo, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro e do artigo 102º n.º 1 alínea a) do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Posição das partes**

A Requerente refere que o seu objeto social consiste no exercício da atividade no domínio da indústria e comércio de madeiras e produtos derivados, nomeadamente material para a construção civil, artigos de decoração, mobiliário, comércio de ferragens, representações, remodelações, construção civil, compra e venda de imóveis e a revenda dos adquiridos para esse fim.

A Requerente alega que foi objeto de uma ação de inspeção tributária, para efeitos de IRC de 2015, pela Direção de Finanças de ..., que conclui pela necessidade de serem efetuadas correções aritméticas desfavoráveis à Requerente em sede de IRC.

Quanto às correções efetuadas ao IRC de 2015, a Requerente alega que as mesmas padecem de desconformidades legais. Desde logo, refere a Requerente que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) considerou a existência de rendimentos imputados ao ano de 2015 quanto aos clientes B... e C... . No entanto, argumenta a Requerente que tais rendimentos foram declarados no ano de 2016, tendo sido emitidos a respetiva fatura e recibo, e o Estado recebido o respetivo imposto. Termina a Requerente que não pode liquidar-se imposto que já foi pago.

A Requerente refere que procedeu ao pagamento da liquidação de IRC em questão, requerendo a devolução do imposto pago com juros indemnizatórios à taxa legal.

Já a Requerida, na sua resposta, apresentou defesa por impugnação, referindo, em suma, que as correções não enfermam de qualquer ilegalidade.

A AT começa por referir que a correção em causa diz respeito a entradas de valores de 2.500 euros em 15-04-2015, ou transferências de 3.075 euros em 24-12-2015, de pessoas ou empresas que não se identificam com os clientes da faturação emitida pelo sujeito passivo em 2015.

A AT alega que, consultada a contabilidade, não encontrou qualquer lançamento na subconta clientes a título de adiantamento, tendo concluído que existiram dois pagamentos realizados e entradas em dinheiro na esfera da Requerente sem qualquer suporte contabilístico.

Conclui a AT que os rendimentos em questão devem ser imputados a 2015 e não a 2016 como alega a Requerente.

### **3. Matéria de facto**

#### **3. 1. Factos provados:**

Analisada a prova documental produzida e a posição das partes constante das peças processuais, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente A..., Limitada, é uma sociedade por quotas cujo objeto social consiste no exercício da atividade no domínio da indústria e comércio de madeiras e produtos derivados, nomeadamente material para a construção civil, artigos de decoração, mobiliário, comércio de ferragens, representações, remodelações, construção civil, compra e venda de imóveis e a revenda dos adquiridos para esse fim.
2. A Requerente foi objeto de uma ação de inspeção tributária pela Direção de Finanças de ..., para efeitos de IRC do ano de 2015.
3. O relatório de inspeção refere o seguinte, quanto à questão em discussão:  
*“III.3.2 – ANÁLISE AOS MOVIMENTOS BANCÁRIOS – CONTA D...*

*Perante as irregularidades anteriores, foram analisados com mais pormenor e recolhidos para o mapa de trabalho constante do QUADRO III, a totalidade dos recebimentos/entradas/depósitos/transferências, tendo como suporte os extratos bancários da conta do D... .*

*Muitos desses registos estão identificados com faturação emitida pela A..., LDA, no entanto, construiu-se este quadro que revela entradas de valores/depósitos ou transferências por pessoas ou empresas, que em nada se identificam com os clientes constantes da faturação emitida pelo sujeito passivo no ano de 2015.*

*QUADRO III – Movimentos a crédito no extrato bancário do D...*

<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Valor</i>
<i>14-jan</i>	<i>trf Dra E...</i>	<i>1.909,79</i>
<i>02-abr</i>	<i>trf F...</i>	<i>1.500,00</i>
<i>07-abr</i>	<i>trf F...</i>	<i>1.500,00</i>
<i>13-jul</i>	<i>trf F...</i>	<i>2.500,00</i>
<i>14-jul</i>	<i>trf F...</i>	<i>1.707,89</i>
<i>17-out</i>	<i>trf F...</i>	<i>1.225,00</i>
<i>04-dez</i>	<i>trf B...-Vestuário imp 1 pagamento</i>	<i>2.500,00</i>
<i>24-dez</i>	<i>trf G...</i>	<i>3.075,00</i>
	<i>total transferências não identificadas</i>	<i>15.917,68</i>

*Foi solicitado por email à A..., LDA justificação destes valores, tendo sido dadas as seguintes justificações:*

*(...)*

*III.3.2.C – cliente 211110267- B..., LDA*

*Sem qualquer faturação emitida em 2015, vemos que no dia 4 de dezembro de 2015 houve uma transferência bancária na importância de €2.500,00 para a conta da A..., LDA, não tendo sido registada a crédito da conta a título de recebimento.*

*Com a faturação de 2016, num total de €6.538,00, encontra-se saldada pela emissão dos recibos emitidos n.º5 e n.º31, de fevereiro e maio de 2016, consideramos que o*

*montante de €2.500,00 corresponde a rendimentos omissos na contabilidade de 2015 e por sua vez, de emissão de fatura e respetiva liquidação de IVA de €575,00.*

*III.3.2.D – 211110214 – C...*

*Alega o gerente da A..., LDA, que a transferência bancária de dezembro de 2015, oriunda de G..., diz respeito ao pagamento da fatura nº29 de abril de 2016 emitida a C... . Refere o mesmo que essa transferência é o primeiro de dois pagamentos sendo o outro de €2.496,30 datado de 22 de fevereiro de 2016.*

*O certo é que tais movimentos bancários não constam do extrato de conta de cliente, sendo que a anulação da dívida apenas foi registada em setembro de 2016, movimento de diário 90.140, pelo recibo 26.*

*Em 2016, foi emitida a fatura e correspondente recibo.*

*À semelhança da situação anterior, de B..., LDA, como a faturação encontra-se saldada pela emissão do recibo, não tendo existido mais nenhum movimento contabilístico a justificar pagamentos pelo cliente, consideramos que o montante de €3.075,00 corresponde a rendimentos omissos na contabilidade e por sua vez, a falta de emissão de fatura e de liquidação de IVA de €707,25”.*

4. A Requerente foi notificada da demonstração da liquidação n.º 2019..., da demonstração de liquidação de juros n.º 2019... e da demonstração de acerto de contas n.º 2019..., do ano de 2015, com valor a pagar de € 1.373,46.
  5. A Requerente procedeu ao pagamento do imposto no valor de € 1.373,46.
  6. No ano de 2015 deram entrada nas contas bancárias da Requerente os valores de 2.500 euros (em 15-04-2015) e de 3.075 euros (em 24-12-2015).
  7. A Requerente interpôs o presente pedido de pronúncia arbitral em 28-01-2020.
- Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

### **3.2. Factos não provados**

Não se considera provado que os valores de 2.500 €, recebido em 15-04-2015, e 3.075 €, recebido em 24-12-2015, tenham dado origem a faturas e recibos emitidos em 2016 aos clientes B... e C... .

### **3.3. Fundamentação da matéria de facto provada:**

A convicção do árbitro fundou-se nos documentos juntos aos autos pela Requerente e Requerida, designadamente o processo administrativo, e na posição das partes demonstrada nas peças processuais produzidas.

## **4. Matéria de direito:**

### **4.1. Objeto e âmbito do presente processo**

A questão essencial de direito que se coloca neste processo é a de saber se os valores recebidos na conta bancária da Requerente em 2015, devem ou não ser considerados como rendimentos tributáveis nesse ano.

Por um lado, a AT alega que os valores recebidos na conta bancária da Requerente no ano de 2015 são rendimentos que têm que ser imputados a 2015, ao abrigo do princípio da especialização dos exercícios consagrado no artigo 18º do Código do IRC.

Ao contrário, a Requerente alega que os valores recebidos dizem respeito a pagamentos das faturas emitidas em 2016 aos clientes em questão, B..., Lda e C..., tendo sido pago o imposto respetivo em 2016.

### **4.2 Questão prévia – do ónus da prova**

Determina ao artigo 74.º, 1 da Lei Geral Tributária que:

*“1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.*

No caso concreto se a Requerente alega que os valores recebidos em 2015 dizem respeito a pagamentos das faturas emitidas em 2016 aos clientes em questão, B..., Lda e C..., tendo sido pago o imposto respetivo em 2016, teria que o demonstrar.

Tal demonstração não decorre de nenhum dos elementos probatórios juntos pela Requerente.

Ainda que demonstrasse que os valores recebidos em 2015 deram origem a faturas emitidas em 2016 a esses clientes colocar-se-ia a questão de decidir a natureza dos valores recebidos anteriormente – tratando-se, nomeadamente, de adiantamentos teriam de ser também eles objeto de tratamento contabilístico adequado - o que não ocorreu.

A possibilidade de diferir para 2016 o reconhecimento integral do rendimento implicaria, por outro lado, demonstrar a existência de factos que constituam exceções ao princípio da especialização dos exercícios – factos que não foram alegados nem provados pela Requerente. Vejamos esta última questão.

#### **4.3. Do princípio da especialização dos exercícios:**

O n.º 1 do art.º 17.º do Código do IRC, sob a epígrafe “determinação do lucro tributável”, dispõe que: *“o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”*.

Já pelo n.º 1 do artigo 8.º do mesmo diploma fica claro que o período de tributação coincide com o ano civil (a não ser que empresa opte por um diferente período de tributação).

O artigo 18.º do CIRCS, por sua vez, prescreve o seguinte:

*“1 - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.*

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

O princípio da especialização dos exercícios visa, a par de outras manifestações da indisponibilidade da relação jurídico-tributária, impedir práticas de manipulação do resultado fiscal que resultem na imputação de mais rendimentos nos exercícios em que se verificam prejuízos fiscais ou lucros mais reduzidos e mais gastos nos exercícios que geraram maiores lucros.

A decisão do CAAD do processo n.º 334/2018-T refere o seguinte:

*“O princípio da especialização dos exercícios deriva da periodização dos resultados que é imposta por necessidades de gestão e de informação, sendo «caracterizado pela cisão da vida da empresa em intervalos temporais e pela imputação dada a um deles das componentes, positivas e negativas, que tornem possível determinar o resultado que lhe corresponde», impondo essa especialização «a realização de inventário de fim de exercício, dela decorrendo a necessidade de imputar a cada exercício todos os proveitos e custos que lhe são inerentes e só esses» ; desta forma, «a periodização anual do imposto implica que tanto os rendimentos como os gastos (e as variações patrimoniais fiscalmente relevantes) sejam imputados a cada período de tributação. Esta imputação resulta essencialmente da aplicação das normas contabilísticas, justamente porque o nosso legislador entendeu que as regras de periodização aí previstas oferecem um sistema coerente, fiável e eficaz também para efeitos fiscais.»“*

E continua a mesma decisão:

*“É, pois, vedado aos contribuintes definirem como bem entenderem ou segundo critérios de oportunidade ou, ainda, em conformidade com a sua estratégia comercial ou de gestão, o timing para declararem os proveitos e os custos decorrentes da sua atividade comercial ou industrial, porquanto lhes são legalmente impostos limites e regras para o efeito, designadamente no sentido de os obrigar a imputar esses proveitos e custos ao exercício a que digam respeito.*

*Assim, todos os custos e proveitos que sejam reconhecidos em determinada data devem ser registados no exercício a que correspondem de modo a que se produza uma imagem fidedigna da posição da empresa para esse período; ou seja, devem ser imputados «ao exercício os encargos que emergem de operações nele realizadas, ainda que nele não suportadas, do mesmo modo que se devem imputar a um exercício os proveitos resultantes de operações nele feitas*

---

*mesmo que arrecadados noutra» (acórdão do STA, proferido em 02/04/2008, no processo n.º 0807/07, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt))”.*

*Por sua vez a decisão do CAAD do processo n.º 327/2019-T refere que: “o princípio da especialização dos exercícios (ínsito nos artigos 17.º e 18.º do CIRC), não tolera - fora dos casos expressamente consignados na lei - qualquer margem de manobra do contribuinte na afetação temporal dos movimentos económico-financeiros da empresa, pretendendo-se com ele impedir práticas de manipulação do resultado fiscal. A exigibilidade da periodização das componentes negativas e positivas do lucro tributável impõe que nenhum sujeito passivo transporte para um período tributável diferente essas componentes, uma vez que face ao vertido no n.º 2 do art.º 18.º do CIRC, a imputação das componentes positivas ou negativas respeitantes a exercícios anteriores apenas poderá ser reconhecida se as mesmas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas na data do encerramento das contas do período a que respeitam e esse desconhecimento terá de ser fundamentado, desculpável e atendível”.*

Analisada a parte fiscal da questão, analisemos a norma contabilística e de relato financeiro (NCRF) n.º 20, que se dedica ao rédito. Quanto ao reconhecimento do rédito de vendas aplicam-se as regras do n.º 4. E quanto ao reconhecimento do rédito nas prestações de serviços aplica-se o n.º 20.

No presente caso, não sabemos se os valores em questão, independentemente do ano a que devem ser tributados, dizem respeito a venda de bens ou a prestações de serviços. Também não foram alegados ou provados quaisquer factos que permitam determinar que é em 2016 que o rendimento deveria ser reconhecido à luz da NCRF 20.

O princípio genérico previsto na NCRF é reconhecer o rédito quando seja provável que benefícios económicos futuros irão fluir para a entidade e esses benefícios possam ser fiavelmente mensurados.

O que resulta dos factos provados é que no ano de 2015 deram entrada nas contas bancárias da Requerente os valores de 2.500 euros (em 15-04-2015) e de 3.075 euros (em 24-12-2015).

Por outro lado não resultou provado que ditos recebimentos dissessem respeito a operações efetuadas em 2016, e nessa data faturadas.

Nestes termos, temos que concluir que, tendo a Requerente recebido os valores de 2.500 euros e 3.075 euros na sua conta bancária, no ano de 2015, sem que tenha sido emitida qualquer fatura ou registo na conta de adiantamentos de clientes, omitiu proveitos na sua contabilidade sujeitos a IRC.

Pelo que, a nosso ver, andou bem a AT ao efetuar a correção ao lucro tributável de 2015, devendo ser mantida na ordem jurídica a liquidação de IRC em causa, assim como a demonstração de liquidação de juros e a demonstração de acerto de contas.

## **5. Dos juros indemnizatórios**

A Requerente pede que seja condenada a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

Improcedendo o pedido de anulação da liquidação de IRC, improcede também o pedido de restituição do imposto pago e dos juros indemnizatórios.

## **6. Decisão**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos.

## **7. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 1.373,46, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **8. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 306,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 15 de dezembro de 2020.

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, por mim revisto.

A Juiz-Árbitro

(Suzana Fernandes da Costa)