

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 241/2020-T

Tema: IRC – Encargos não documentados; Tributação autónoma.

SUMÁRIO:

A tributação autónoma de uma despesa como não documentada não poderá prescindir da demonstração da efectiva ocorrência da mesma.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 27 de Abril de 2020, A..., Unipessoal Lda, NIPC ..., com sede no ..., ..., ...-... .., 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 redacção 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 do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) relativo ao ano de 2018, com o n.º 2019..., nos termos da qual se apurou imposto a pagar no montante de € 70.852,17, englobando juros compensatórios no montante de € 972,57, na parte correspondente às tributações autónomas sobre despesas não documentadas e, bem assim, quanto aos juros compensatórios liquidados, também na parte que respeita à referida liquidação das tributações autónomas.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, a verificação de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.
3. No dia 28-04-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 06-07-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 06-08-2020.
7. No dia 30-09-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. No dia 07-01-2021, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foi inquirida a testemunha, no acto, apresentada pela Requerente.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pela Requerida, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
12. O processo não enferma de nulidades. Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A ora Requerente é uma sociedade por quotas, constituída em 22 de Dezembro de 2003, cuja actividade – a exploração de uma farmácia, localizada na freguesia de ..., no concelho de Albufeira – se iniciou em 1 de Janeiro de 2004.
- 2- O seu objecto social consiste na actividade de farmácia e comércio de medicamentos não sujeitos a receita médica, encontrando-se registada para o exercício dessa actividade com o CAE 47730 – Comércio a retalho de produtos farmacêuticos, em estabelecimentos especializados.
- 3- A Requerente é um sujeito passivo de IRC, sendo tributada pelo regime geral de determinação do lucro tributável, previsto no mesmo Código.

- 4- A Requerente foi, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2019..., objeto de um procedimento de inspeção tributária, tendo-se o mesmo iniciado em 17 de Dezembro de 2018.
- 5- Tratou-se de um procedimento de inspeção de âmbito parcial, respeitante ao IRC de 2018, com a finalidade de comprovar e verificar o cumprimento das obrigações da Requerente, mormente proceder à verificação (contagem) da conta de caixa da Requerente.
- 6- O referido procedimento de inspeção tributária foi alvo de duas prorrogações do respetivo prazo, por dois períodos adicionais de três meses (cada um), tendo as referidas prorrogações sido notificadas à Requerente em 6 de Junho de 2019 e 29 de Agosto de 2019, respectivamente.
- 7- O prazo para conclusão do procedimento inspetivo tributário foi fixado em 16 de Dezembro de 2019.
- 8- No âmbito da referida acção inspectiva, os Serviços de Inspeção Tributária procederam à contagem física do saldo de caixa da Requerente, em 17 de Dezembro de 2018, tendo sido apurado o montante de € 2.621,89.
- 9- Em 31 de Dezembro de 2018, o saldo inscrito na conta de caixa (Conta 11.1) era de € 198.418,34.
- 10- A sócia gerente da Requerente foi, durante a acção inspectiva, questionada sobre a existência de “*outros valores*”, eventualmente localizados fora das instalações nas quais decorreu o procedimento de inspeção, tendo referido que não existiam quaisquer outros valores fora das instalações.
- 11- Mais declarou a sócia gerente que existia, a título de fundo de caixa, o montante de € 404,39, e, bem assim, que naquele dia não havia sido retirado qualquer valor em caixa para pagamento a fornecedores ou outros credores.
- 12- Foi também referido pela sócia gerente, quando questionada a esse respeito, que durante 2018 não tinha havido qualquer deliberação com vista à distribuição de lucros ou de pagamento dos mesmos a título de adiantamento.
- 13- O saldo ajustado inscrito na conta de caixa (Conta 11.1), a 17-12-2018, era de € 139.136,43.

- 14- Foram efectuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária, correcções à matéria colectável da Requerente, relativamente ao exercício de 2018, no montante de € 7.583,90, tendo igualmente sido apurado imposto em falta, quanto a esse mesmo exercício, no montante global de € 68.286,98.
- 15- No decurso da inspeção, designadamente em 16 de Setembro de 2019, a sócia gerente da Requerente, informou os Serviços de Inspeção Tributária de que a sociedade detinha um crédito sobre si, sócia gerente da sociedade, correspondente a sucessivos empréstimos da sociedade a si concedidos, efectuados entre os anos de 2014 e 2018.
- 16- Os saldos inscritos na conta de caixa (Conta 11.1) da Requerente, eram, às datas abaixo indicadas, os seguintes:
- i. Saldo de caixa a 31 de Dezembro de 2014: € 67.817,00;
 - ii. Saldo de caixa a 31 de Dezembro de 2015: € 102.768,53;
 - iii. Saldo de caixa a 31 de Dezembro de 2016: € 126.236,24
 - iv. Saldo de caixa a 31 de Dezembro de 2017: € 151.435,14
 - v. Saldo de caixa a 31 de Dezembro de 2018: € 198.418,34
- 17- A sócia gerente da Requerente transferiu para a mesma a quantia de € 140.000,00, em 16 de Setembro de 2019.
- 18- Do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) consta, para além do mais, o seguinte:
- i. *«As demonstrações financeiras, nomeadamente o balanço, compreendem a conta 11 – Caixa. Esta conta faz parte dos meios financeiros líquidos (Classe 1), classe esta que se destina a registar os meios financeiros líquidos que incluem quer o dinheiro e depósitos bancários quer todos os ativos ou passivos financeiros mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados.*
- A conta Caixa contém os elementos monetários, tais como notas e moedas, pelo que os elementos do ativo a considerar na conta 11 deverão ser apenas dinheiro (notas e moedas de curso legal, nacionais*

e estrangeiras) e cheques e vales postais (em moeda nacional e estrangeira).

Dada a natureza dos seus elementos, o saldo da conta caixa é devedor ou nulo. Nunca é credor.

Todos os documentos internos e externos que justificam recebimentos ou pagamentos deverão constar na conta caixa.

Consideram-se diferenças de caixa as diferenças encontradas entre a quantia resultante da contagem física dos valores e o montante contabilizado, naturalmente resultante dos documentos comprovativos de recebimentos/pagamentos.

Pelo que, face ao exposto no ponto anterior, verifica-se que estamos perante uma divergência na conta Caixa, uma vez que no dia da contagem física da mesma, o valor contado foi de 2.621,89 € e contabilisticamente, o saldo ajustado à mesma data, apurado no quadro 2, é de 139.136,43 €, constatando-se uma diferença em caixa de 136.514,54 € (139.136,43 € - 2.621,89 €).»;

- ii. *«De acordo com a alínea b) do n.º 3 do artigo 17.º do CIRC, de modo a permitir o apuramento do lucro tributável, referido no n.º 1, a contabilidade deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes.*

De acordo com a alínea b) do n.º 3 do artigo 17.º do CIRC, de modo a permitir o apuramento do lucro tributável, referido no n.º 1, a contabilidade deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes. Relativamente à divergência apurada na conta caixa, e uma vez que a justificação dada não apresenta credibilidade, a mesma terá enquadramento em despesas

não documentadas, uma vez que se desconhece o destino deste montante, despesas estas que, não obstante não terem constituído gasto fiscal, são tributadas autonomamente.

Nos termos do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, as despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%.

Face ao até agora exposto, e uma vez que o montante de 136.514,54 € não se encontrava em caixa à data da contagem, conclui-se que ocorreram saídas de fluxos financeiros deste valor, sem apresentação dos indispensáveis documentos comprovativos, sem o inerente registo na contabilidade e cujo destino dado aos citados fluxos financeiros se desconhece, quer quanto à natureza das aquisições de bens e serviços, quer no que respeita à identificação dos beneficiários dessas mesmas despesas.

Pelo que, e nos termos do já referido n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, apura-se de correção às tributações autónomas, o montante a seguir indicado:

QUADRO 3

Descrição	Valor
Despesas não documentadas	136.514,54 €
Taxa de Tributação autónoma	50%
Valor de Tributação Autónoma a acrescer	68.257,27 €

»

19- Consta, ainda, do RIT, a propósito do direito de audição exercido pela Requerente:

«Ora, existindo vários empréstimos em sucessivos anos como o s.p. alega, não houve sequer a contabilização de um único empréstimo. Nada, na análise, da contabilidade ou dos elementos contabilísticos disponibilizados nos indicia que houve de facto esses empréstimos.

Nos pontos 14 e 10, vem dizer que o saldo (139.136,43 €) da conta Caixa apurado à data de 17 de dezembro de 2018 foi transferido, em julho de 2019, para uma conta da sócia. Mas este foi o valor apurado pelos serviços de inspeção como saldo da conta Caixa naquela data e não o valor que se encontrava em falta (136.514,54 €). Em 6 de Setembro foi efectuada uma transferência de 140.000,00 €, da conta da sócia-gerente para a conta do s.p.. Estes dois movimentos mostram que a sociedade efectuou um empréstimo à sócia-gerente de 139.136,43

€, em julho de 2019, o qual foi devolvido em Setembro de 2019, tendo ainda a sociedade feito um pagamento, não se sabe a que título, de 863,57 €, à mesma. Estes movimentos efetuados em 2019 nada têm a ver com o que é alegado pelo s.p..

O s.p. afirma (ver ponto 12) que o montante considerado como despesas não documentadas não pode ser tratado como tal visto que não corresponde a um custo (gasto) da sociedade mas sim a um crédito a favor da mesma. O s.p. não contabilizou qualquer gasto, no entanto, o montante apurado não se encontrava em caixa, pelo que se provou que houve saída(s) de numerário da empresa sem suporte documental para pagamento de despesas. Não se sabendo quem foi o(s) destinatário(s) daquele montante uma vez que não existem documentos discriminativos da forma, local, data ou pessoa a quem o(s) pagamento(s) foi(ram) efetuado(s), só poderá ser considerado como despesas não documentadas.».

20- Na sequência das correcções efectuadas em sede de inspecção tributária, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2019..., referente ao exercício de 2018, contabilizando um montante global de imposto a pagar de € 70.852,17, englobando a liquidação de juros compensatórios, no montante de € 972,57.

21- Em 14-01-2020, a Requerente procedeu ao pagamento das referidas liquidações.

A.2. Factos dados como não provados

1- A Requerente fez um empréstimo de € 139.136,43 à sua sócia-gerente.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, o “*relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

O facto dado como não provado, deve-se à insuficiência de prova a seu respeito, à luz do respectivo ónus.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

Em causa nos presentes autos está a aplicação do art.º 88.º/1 do CIRC (redacção em vigor no ano de 2018), que dispõe que:

“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.”.

Conforme resulta expressamente do RIT, as correcções operadas pela AT, e ora sindicadas, tiveram a sua origem no desfasamento entre o valor contabilizado pela Requerente na Conta 11 – Caixa (€ 139.136,43), e a verificação física operada pela Inspeção Tributária, que constatou a existência em Caixa do valor de € 2.621,89.

Concluiu, assim, a AT que *“O s.p. não contabilizou qualquer gasto, no entanto, o montante apurado não se encontrava em caixa, pelo que se provou que houve saída(s) de numerário da empresa sem suporte documental para pagamento de despesas. Não se sabendo quem foi o(s) destinatário(s) daquele montante uma vez que não existem documentos*

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

discriminativos da forma, local, data ou pessoa a quem o(s) pagamento(s) foi(ram) efetuado(s), só poderá ser considerado como despesas não documentadas.”.

A primeira questão que se coloca, é a de saber se estas circunstâncias comprovam a ocorrência de despesas não documentadas, ou não.

Conforme tem sido jurisprudência recorrente em situações com semelhança à que ora nos ocupa, dever-se-á ter por suficientemente indiciada a ocorrência de despesas, que não estão documentalmente comprovadas, no que diz respeito ao *“respectivos beneficiários, (...) natureza, origem e finalidade de tais encargos.”*².

A Requerente alega que a existência de elevados saldos da conta Caixa não correspondem a efectivas disponibilidades financeiras, tratando-se, antes, de erros ou irregularidades contabilísticas, decorrentes de empréstimos feitos à sócia-gerente, desde 2014, circunstância que, todavia, não se provou.

Não obstante, enquanto tributação em sede de IRC, a aplicação da tributação autónoma ora em questão está sujeita às normas próprias daquele tributo, que não sejam incompatíveis com a sua natureza, designadamente e no que ao caso importa, no que diz respeito às regras relativas à especialização dos exercícios e periodização do lucro tributável, conforme decorre, para além do mais, dos artigos 8.º e 18.º do CIRC, com as necessárias adaptações, derivadas da circunstância de, na tributação autónoma em questão, conforme jurisprudência reiterada quer do Supremo Tribunal Administrativo, quer do Tribunal Constitucional, se estar perante um tipo de tributação que tem subjacente um facto tributário instantâneo e de natureza financeira.

Neste contexto, tem sido entendido que:

- *“Contrariamente ao que acontece, em regra, na tributação dos rendimentos em sede de I.R.S. e I.R.C., em que se tributa o conjunto dos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso da tributação autónoma o imposto incide sobre cada despesa efectuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a mesma tributação autónoma apurada de forma independente do I.R.C. que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso,*

² Acórdão do TCA-Sul de 02-10-2012, proferido no processo 05284/12.

passível de tributação. Assim, no caso do I.R.C., estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr.artº.8, nº.9, do C.I.R.C.). Já no que respeita à tributação autónoma em I.R.C., o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo. Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso). Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no acto de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efectuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efectuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa. Neste caso estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Ou seja, as taxas de tributação autónoma aqui em análise não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita à taxa, sem prejuízo de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida "taxa" ser efectuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação

conjunta influa no seu resultado e venha ou não a ter rendimento tributável em I.R.C. no fim do período contabilístico respectivo”³;

No que respeita à prova da realização de determinada despesa, se nas despesas não devidamente documentadas – aquelas cujo suporte documental não obedece aos requisitos legalmente exigidos, embora permita identificar os beneficiários e a natureza da operação – o juízo de não suficiência de suporte documental da despesa é meramente negativo, reportando-se a uma constatação do incumprimento de um ónus contabilístico, não carecendo que se demonstre que a despesa em questão ocorreu na realidade, já que a finalidade prosseguida, a sua desconsideração como encargo, não se vê afectada por tal circunstância.

Diferentemente, o reconhecimento de uma despesa não documentada, em ordem a sujeitá-la a tributação autónoma ao abrigo do disposto no artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, “*não poderá prescindir da demonstração efectiva da ocorrência da mesma*”.

Neste sentido, tem a jurisprudência entendido que:

“1) «Despesas não documentadas» são aquelas que não têm por base qualquer documento de suporte que as justifique.

2) «Despesas indevidamente documentadas» são aquelas que têm suporte documental, mas o mesmo, só por si, não permite identificar, em termos quantitativos e qualitativos quais os bens ou serviços que determinaram certo pagamento a determinada entidade.

3) As despesas não documentadas ou despesas confidenciais são sujeitas a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º/1, do CIRC. Por seu turno, as despesas não devidamente documentadas apenas são consideradas custos não dedutíveis – artigo 23.º-A/1/c), do CIRC.

4) O objectivo da tributação autónoma das despesas confidenciais parece ser o de tentar evitar (atenuando ou anulando a “vantagem” delas resultante em IRC) que, através dessas despesas, o sujeito passivo utilize para fins não-empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis; ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidos por estes. A realização de tais despesas implica um encargo fiscal adicional para quem nelas incorre porque a lei supõe que, assim, outra pessoa deixa de pagar imposto.

³ Ac. do TCA-Sul de 27-04-2017, proferido no processo 1514/13.8BELRA.

5) *A distinção entre despesas indevidamente documentadas e despesas não documentadas tem outras consequências, nomeadamente, no que respeita ao ónus da prova da efectividade da despesa.*

6) *No que respeita às despesas não devidamente documentadas, o juízo de não suficiência de suporte documental da despesa é meramente negativo, reportando-se a uma constatação do incumprimento de um ónus contabilístico do sujeito passivo.*

7) *Já o reconhecimento de uma despesa como não documentada, em ordem a sujeitá-la a tributação autónoma enquanto tal, não poderá prescindir da demonstração da efectiva ocorrência da mesma.*

8) *Cabe à AT, enquanto fundamentação formal do acto de liquidação, a invocação do preenchimento dos concretos pressupostos legais de que depende o seu direito à liquidação, com elementos claros, suficientes e congruentes, de molde a permitir ao administrado ajuizar da correcção/legalidade da mesma de molde a com ela se possa conformar ou vir a impugná-la, graciosa ou judicialmente, se a entender eivada de algum vício que a afecte na sua legalidade”.*⁴

Deste modo, para que uma concreta tributação autónoma do género daquela que ora nos ocupa seja legalmente aplicável, para além da demonstração – feita, no caso, como se viu – da ocorrência de despesas não documentadas, torna-se necessário demonstrar a respectiva quantificação, bem como que as mesmas ocorreram no exercício a que se reporta a correspondente liquidação, ou seja, no caso, no exercício de 2018.

Neste sentido, entendeu-se já no acórdão arbitral proferido no processo 287/2017-T⁵ do CAAD, que “*só as despesas efectuadas n[um] período de tributação podem ser tributadas com referência a esse exercício.*”.

Assim, e em suma, a legal aplicação do artigo 88.º/1 do CIRC pressupõe a demonstração de:

- i. ocorrência de despesas não documentadas;
- ii. num determinado exercício; e
- iii. num determinado montante.

⁴ Ac. do TCA-Sul de 08-05-2019, proferido no processo n.º 1119/c16.1BELRA.

⁵ Disponível em www.caad.org.pt.

Ora, no caso, nenhuma das referidas circunstâncias está demonstrada.

É certo que se verifica um desfasamento entre o saldo da conta caixa e a verificação física do mesmo. Isto é tudo o que se apura no caso.

Todavia, no caso, pretendendo a AT aplicar a tributação invocando o disposto no artigo 88.º/1 do CIRC, é àquela Autoridade que assiste o ónus de demonstrar os respectivos factos constitutivos, nos termos do artigo 74.º da LGT, incluindo, no que para o caso interessa, a ocorrência de despesas não documentadas no exercício de 2018, e o respectivo montante.

A este propósito, cumpre notar que os movimentos contabilísticos, nos quais a AT fundamenta a sua actuação, não incorporam em si qualquer registo de uma concreta despesa (ou despesas), ou seja, a transferência de disponibilidades patrimoniais da Requerente para terceiros, pelo que não se está perante um caso em que há um registo contabilístico directo de uma despesa indocumentada, mas perante registos que não têm suporte material e documental.

Não obstante, não é possível, julga-se, extrair de tais movimentos contabilísticos o momento em que as despesas tributadas autonomamente ocorreram, sendo que, à míngua destes elementos, não é possível concluir, para lá de qualquer dúvida razoável, que, naquele exercício de 2018, hajam ocorrido despesas correspondentes ao valor assumido pela AT como base para a liquidação de tributações autónomas, ora em crise.

Assim, e desde logo, como se apontou já e é consensual, não se poderá deixar de ter presente que as tributações autónomas têm subjacente factos tributários de natureza instantânea.

Daí não decorre, necessariamente, que para aplicar aquele tipo de tributação a AT tenha, forçosamente, de demonstrar a sua ocorrência num determinado dia – o que de resto poderá ser extremamente difícil, atenta a necessária ausência de documentação – mas não se poderá prescindir da demonstração, para lá de qualquer dúvida razoável, da sua ocorrência, no montante considerado, dentro de um período temporal definido, que se situe dentro do exercício económico a que se reporta a liquidação operada.

Ora, no caso, isso não acontece.

Com efeito, a AT situa a ocorrência das despesas que sujeitou a tributação autónoma, no valor que considerou, na data em que a inspecção tributária efectuou a contagem física de caixa, e, por isso, conclui pela sua tributação no exercício de 2018.

No entanto, e desde logo, tal entendimento, funda-se, essencialmente, na credibilidade da contabilidade da Requerente, no que diz respeito às inscrições na Conta 11 – Caixa, naquela data.

Sucedem que essa credibilidade está, no presente caso, infirmada, desde logo pelo próprio RIT. Efectivamente, o que se verifica é que o conteúdo da Conta 11 – Caixa, não tinha a mínima correspondência com a realidade, pelo que não é credível nem fidedigno.

E não se diga, como faz a Requerida, que “os SIT não colocaram em causa a credibilidade da contabilidade, sendo quem invoca que os saldos de caixa são fictícios e não têm aderência à realidade é a Requerente, facto que per si, não significa que a contabilidade não seja aceite.”. Com efeito, os SIT não só demonstraram a falta de credibilidade da contabilidade, revelando que a mesma não tinha correspondência com a realidade, como aplicaram tributação autónoma, desconsiderando a contabilidade.

Por outro lado, a evolução dos saldos da Conta 11 – Caixa da Requerente, de que dá conta o facto provado sob o ponto 16 da matéria de facto, reforça igualmente a falta de credibilidade de tais inscrições, dada a anormalidade da evolução dos saldos inscritos.

Acresce ainda que, esse mesmo saldo sofreu uma redução no ano de 2018, passando de € 151.435,14, a 31 de Dezembro de 2017, para € 139.136,43, na data da contagem efectuada pela AT, pelo que, e na medida em que fosse possível atribuir alguma credibilidade ao registo contabilístico em questão, se o saldo de caixa inflacionado indicia a ocorrência de despesas não documentadas, a evolução dos registos indicaria que as mesmas se verificaram em período anterior a 2018.

Deste modo, não é possível, julga-se, para lá de qualquer dúvida razoável, ter como assente que as despesas não documentadas incorridas pela Requerente, e consideradas pela AT, tenham ocorrido na data em que a inspecção efectuou a contagem física de caixa, ou, sequer, genericamente no exercício de 2018, uma vez que, como se escreveu no já citado Acórdão arbitral proferido no processo 287/2017-T, “essa conclusão só poderia basear-se numa presunção de correspondência da contabilidade à realidade que, neste caso, foi ilidida”.

Não se acolhe, assim, o alegado pela Requerida, segundo a qual “É a prova da aplicação dada a esses valores que se incumbe à Requerente, sendo um ónus que sobre si impende, mas que até ao momento ainda não logrou cumprir”.

Tal alegação só seria de acolher se a AT tivesse reunido indícios suficientes de que no ano de 2018, em momento anterior à contagem, o montante por aquela tributado autonomamente estava na disponibilidade da Requerente. Ora, esses indícios consistem, unicamente, em elementos da contabilidade da Requerente, que não apresentam credibilidade.

De igual modo, cumpre notar que não está ora em causa a dedutibilidade dos gastos, caso em que o ónus da prova recairia sobre o sujeito passivo, mas a tributação autónoma de despesas por iniciativa da AT. Daí que, em caso algum, julga-se, se pudesse acolher o entendimento de que, a menos que provasse o contrário, o contribuinte haveria de se sujeitar a tal tributação sancionatória.

Não deixa de ser significativo, a este respeito, o alegado pela Requerida nos pontos 76.º e 116.º da sua resposta, ao apontar que:

- *“E na presente ação arbitral não logrou a Requerente juntar quaisquer elementos comprovativos dos factos que alega, mormente ata(s) evidenciando os termos dessa decisão, contrato(s), recibos ou documentos comprovativos dessas saídas da empresa - que poderiam ser cheques ou transferências bancárias, os quais permitiriam verificar:*

- *as datas em que esses mútuos ocorreram;*
- *quais os montantes mutuados em cada momento;*
- *quais as condições contratuais estabelecidas para os mesmos, designadamente se ficaram sujeitos ao pagamento de juros;*
- *os prazos fixados para os reembolsos;*
- *se os empréstimos foram concedidos em numerário ou se o foram por outros meios, nomeadamente transferências bancárias ou cheques.”; e que*

- *“Ademais, acresce referir que a argumentação expendida se apresenta inconsistente, porquanto a Requerente não comprova:*

- *Se os empréstimos foram concedidos pelo montante global do saldo de caixa evidenciado no final de cada ano;*
- *Se os empréstimos foram concedidos pelos acréscimos verificados anualmente no saldo da conta caixa;*
- *Se os empréstimos foram concedidos pelos quantitativos das variações globais ocorridas nos saldos de caixa ou,*

• *Não se enquadrando em nenhuma destas situações, quais os quantitativos dos mútuos concedidos em cada um desses anos e os momentos em que foram recebidos pela sócia gerente.”.*

É que, sendo isso verdade, menos verdade não será que a AT igualmente não comprova:

- as datas em que as despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma ocorreram;
- quais os montantes das despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma, em cada momento;
- se as despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma foram efectuadas em numerário ou se o foram por outros meios, nomeadamente transferências bancárias ou cheques.

Ou, numa outra perspectiva, a AT não comprova:

- Se as despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma foram efectuadas pelo montante global do saldo de caixa evidenciado no final de cada ano;
- Se as despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma se deram pelos acréscimos verificados anualmente no saldo da conta caixa;
- Se as despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma ocorreram pelos quantitativos das variações globais ocorridas nos saldos de caixa ou,
- Não se enquadrando em nenhuma destas situações, quais os quantitativos das despesas não documentadas sujeitas a tributação autónoma em cada um desses anos e os momentos em que foram efectuadas.

Ora, evidentemente, que não se pode ter um determinado nível de exigência e rigor para umas coisas, e não ter, precisamente, o mesmo para outras, sendo certo que, como se vem insistindo, é à AT que incumbe o ónus de demonstrar a legalidade da sua actuação, e que tal ónus não pode ser dado por cumprido *a contrario*, ou seja, impondo exigências probatórias que, a não serem cumpridas, tenham por consequência a prova daquilo com que se está onerado.

Não deixa de ser significativo, igualmente, o confessado no ponto 162.º da resposta, onde se diz que “*a AT se limitou a sujeitar a tributação autónoma saídas de meios financeiros da empresa, cujo facto – que se consubstancia na sua inexistência, foi constatado à data de 17-12-2018*”. Efectivamente, o facto tributário a tributar autonomamente, nos termos operados pela AT, não é a constatação pela AT, mas sim a ocorrência da despesa, tida por não documentada.

E relativamente a esta, ou estas, nada apurou a AT, muito menos à luz do rigor a que afere a prova dos alegados mútuos da Requerente à sua sócia.

Não está, assim, demonstrado o alegado no ponto 182.º da Resposta, ou seja que “*os SIT apuraram que a saída dos meios financeiros ocorreu no dia 17-12-2018*”, não só porquanto, como se viu, o que resulta do RIT é a constatação da ocorrência das despesas em 17-12-2018, como ainda porquanto seria pouco credível, à falta de mais elementos, e note-se, não estamos no campo da tributação presuntiva, que uma despesa avultada como a do montante considerado sujeito a tributação autónoma, tivesse sido feita, por coincidência, no dia em que a Requerente foi sujeita a uma contagem física do caixa, quando já estava sujeita a um procedimento inspectivo...

O que é tanto menos de aceitar, quando a própria Requerida concede, no ponto 247.º da sua Resposta, que “*uma despesa é um facto que origina uma saída de dinheiro*”, sendo evidente que uma contagem não origina nenhuma saída de dinheiro, e que esta, ou estas, não se demonstra por qualquer forma que tenha ocorrido em 2018.

De resto, o que está em causa é, face à constatação de uma determinada realidade de facto, a AT ter optado por uma forma de tributação que lhe impõe determinados ónus probatórios, que não pode transferir para o sujeito passivo. Estando previstos legalmente outros meios para reagir legalmente à situação constatada, designadamente, e no limite, a tributação por métodos indirectos.

No processo arbitral 256/2018-T do CAAD, considerou-se, como aqui, que “*Defende ainda a Requerente que o reconhecimento de uma despesa como não documentada **não poderá prescindir da demonstração da efectiva ocorrência da mesma** (como se entendeu no acórdão arbitral de 28-05-2014, proferido no processo n.º 20/2014-T). Afigura-se que o que defende a Requerente, na linha da jurisprudência citada e que aqui se adopta, é correcto e não é sequer contrariado pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta, pelo que se tem como processualmente assente.*”⁶.

No mais, no caso ali apreciado, ao contrário do presente, estavam em causa despesas contabilizadas mas não documentadas, o que não ocorre no presente caso, onde as despesas

⁶ Sublinhado nosso.

sujeitas a tributação autónoma pela AT não constam da contabilidade da Requerente, não estando ali, também, em causa, a definição do momento da ocorrência da despesa, mas unicamente a sua quantificação.

Deste modo, dispõe o art.º 100.º/1 do CPPT que *“Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.”*

Assim, e face às regras do ónus da prova, bem como ao disposto no referido artigo 100.º/1 do CPPT, atenta a fundada dúvida na quantificação do facto tributária operada pela AT, haverá que concluir pela verificação do arguido erro nos pressupostos de facto, e conseqüente erro de direito, com a conseqüente anulação das liquidações de tributação autónoma e juros compensatórios sub iudice, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões colocadas pela Requerente.

*

Quanto ao pedido acessório de restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta a liquidação adicional anulada é de considerar imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que a praticou sem o necessário suporte factual e legal.

Tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada da quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do acto anulado e, ainda, a ser indemnizada do pagamento indevido através de juros indemnizatórios, desde a data do correspondente pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) relativo ao ano de 2018, com o n.º 2019..., nos termos da qual se apurou imposto a pagar no montante de € 70.852,17, englobando juros compensatórios no montante de € 972,57, na parte correspondente às tributações autónomas sobre despesas não documentadas e, bem assim, quanto aos juros compensatórios liquidados, também na parte que respeita à referida liquidação das tributações autónomas;
- b) Condenar a AT no reembolso do imposto indevidamente pago, ora anulado, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, abaixo fixadas.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 70.852,17, 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.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, 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-se.

Lisboa

14 de Outubro de 2021

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Mariana Vargas)

O Árbitro Vogal

(Jesuíno Alcântara Martins)