

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 819/2021-T

Tema: IRC - Despesas não documentadas. Ónus da prova

SUMÁRIO:

- 1. As despesas não documentadas traduzem-se em saídas de meios financeiros do património da empresa, por movimentação da conta caixa ou de contas bancárias (onde esses meios financeiros estavam registados), desprovidas de suporte documental.*
- 2. Nos casos de despesas não documentadas é sobre o sujeito passivo que recai o ónus da prova do direito que se arroga a deduzir os custos ao lucro tributável, não reconhecido pela AT pelo facto da inexistência de suporte documental a quem basta provar a factualidade que a levou a não aceitar esses custos.*
- 3. A AF não está obrigada, por força da existência do direito de audição, a atender aos argumentos vertidos pelo sujeito, caso não se demonstre, sem margem para dúvidas, que efectivamente os pressupostos de base das correcções não existiam.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

- 1. A..., UNIPESSOAL, LDA.**”, pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., ...-... .. - ..., apresentou, em 07-12-2021, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos

artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

2. A Requerente pretende, com o seu pedido, a anulação do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) com o n.º 2021..., referente ao ano de 2018, no montante de €108.556,95, o qual compreende juros compensatórios de €7.425,82, pretendendo, com o seu pedido, a anulação do mesmo.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 09-12-2021.

3.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do respectivo prazo.

3.2. Em 24-01-2022 as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 11-02-2022.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

3.5. Uma vez que a Requerente, após ter sido designada data para a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, veio a prescindir da produção de prova testemunhal requerida no pedido de pronúncia arbitral, veio a ser proferido, em 22-05-2022, despacho em que se dispensou a realização da mesma.

3.6. A Requerida suscitou, na Resposta, matéria de excepção, invocando que o acto de liquidação impugnado compreende quer tributações autónomas devidas por despesas não documentadas, a que corresponde imposto quantificado de € 100.000,00, quer uma correcção relativa a benefício fiscal relativo a DLRR, no montante de € 1.131,13, concluindo que, não tendo a Requerente impugnado este último, deverá o valor do processo ser alterado em conformidade.

3.7. Tendo a Requerente sido convidada a pronunciar-se relativamente à excepção invocada pela Requerida veio a concordar com a tese por esta defendida e pronunciou-se, ainda, relativamente à matéria de impugnação, o que, por despacho de 22-05-2022, se considerou constituir abuso de pronúncia e, em conformidade, foi ordenado se considerasse como não escrito e de nenhum efeito o teor do contraditório junto pelo Requerente, com excepção ao que se refere ao valor da causa (pontos 1 e 2).

3.8. Em 29-07-2022, foi proferido despacho de prorrogação da decisão, ao abrigo do disposto no artigo 21º, n.º 2 do RJTA

4. A Requerente fundamenta, em síntese, o seu pedido, nos seguintes termos:

No que concerne aos factos mencionados no RIT, a AT começa por referir que identificou na contabilidade o registo de aquisição de imobilizado em curso, lançamento a débito da conta SNC “453 – Ativos Fixos Tangíveis em Curso” por contrapartida de saídas de meios financeiros da conta de bancos SNC “1201 –B...”, no montante de €200.000,00.

Numa primeira fase, impellido pela relevação contabilística que havia sido efetuada, isto é, aquisição de imobilizado, ainda que em curso, o Requerente adiantou, através do seu

sócio-gerente, a possibilidade dos valores em causa, €200.000,00 no seu total, terem sido canalizados para o então promitente vendedor de terreno como adiantamento de tal negócio.

Sendo que, posteriormente, quando instado a apresentar as suas justificações por escrito e a juntar documentos comprovativos do que viesse a alegar ter sucedido, inteirou-se da situação e comunicou não existir qualquer suporte documental para que os movimentos contabilísticos em questão tivessem sido efetuados. Mais tendo adiantado o Requerente que, perante a documentação disponível, “...os saldos correspondentes deveriam estar refletidos na conta de caixa”.

Como ilação a retirar da análise desenvolvida, vem a AT afirmar que fica comprovado que, em 2018, ocorreram saídas de numerário a favor de beneficiário não identificado no montante de €211.336,33. Perante um quadro que evidencia, por um lado, a contabilização sem suporte de pagamentos através das contas bancárias no valor de €200.000,00 e, por outro, uma divergência nas movimentações em numerário no montante de €211.336,33, a AT entende valorizar a primeira das situações enunciadas e, daí, admitir que as despesas, que foram efetivamente suportadas e das quais não existe documento, importaram nos exatos €200.000,00.

A AT, face à possibilidade veiculada dos referidos €200.000,00 terem sido canalizados para o proprietário do terreno adquirido pelo Requerente em 2019, como valor complementar ao preço de aquisição constante da respetiva escritura, apressa-se a recusar a mesma, alegando, fundamentalmente, que não existe prova documental dessa situação e que, dado o falecimento do vendedor, não está em condições de realizar diligências suplementares de apuramento dos factos que poderão ter presidido a tal negócio.

Não é apresentada pela AT qualquer prova de que tais pagamentos tenham existido realmente, quedando-se a AT pela admissão de que os lançamentos contabilísticos que referem 5 saídas da conta de bancos “1201 –B...” no valor de €40.000,00 cada, correspondem à realidade. Só que esses mesmos lançamentos tiveram como contrapartida a conta “453 – Ativos Fixos Tangíveis em Curso” e, como antes se referiu, a AT desvalorizou-os nesta vertente.

O tipo de tributação que veio a ser concretizada, tributação autónoma sobre despesas não documentadas, não se compadece com presunções ou estimativas, antes exigindo a efetiva comprovação de que tais despesas foram realizadas.

A AT, perante a fragilidade da análise por ela desenvolvida aos fluxos financeiros estritamente contabilísticos, desprezou a tributação sobre o hipotético desvio de numerário que a mesma revelou (€211.336,33) e limitou-se a servir-se da mesma como elemento adicional de sustentação da conclusão que faz prevalecer como fundamento do ato tributário em crise, isto é, as saídas da conta de bancos “1201 –B...”, 5 pagamentos a totalizar €200.000,00.

Ora, para que se possa concretizar a tributação autónoma relativa a despesas não documentadas, impunha-se que se comprovasse a efetiva movimentação de meios financeiros a favor de alguém cuja identidade se desconhece (e não um mero erro de lançamento passível de correcção).

É intrínseco ao conceito de **despesa confidencial ou não documentada** que seja efetivamente realizada uma despesa, logo, que existisse uma saída efetiva de valores monetários existentes em caixa (numerário) ou em bancos. No caso em apreço, a AT deveria ter-se inteirado se estava perante um mero lançamento contabilístico, que, comprovadamente, não estava documentado, ou se, pelo contrário, tal lançamento estava acompanhado duma efetiva despesa; esse apuramento era-lhe exigível para que fundamentado pudesse estar o RIT que dá respaldo à Liquidação em crise.

A AT não pode sustentar-se, sem mais, nas declarações do Requerente para converter uma operação contabilística que considera artificiosa e imaterial para concretizar uma tributação que só poderia incidir sobre uma operação efetiva e substancial, principalmente depois de o Requerente lhe ter esclarecido a existência do dito erro contabilístico de que se veio a inteirar ainda durante a ação inspectiva.

Perante erros na contabilidade, como é o caso de lançamentos efetuados, a AT, ou recorria à aplicação de métodos indiretos (artºs 87º e 88º da LGT), ou procedia a investigação dos movimentos contabilísticos que estavam relacionados com tais erros, designadamente dos que permitiram gerar entradas em bancos suficientes e necessárias para que aquela conta continuasse a evidenciar um saldo compatível com o revelado pelos extratos bancários.

Nada disto a AT fez, ie, nem aplicou métodos indiretos, nem investigou, em cumprimento dos princípios da verdade material e do inquisitório, preferindo, num processo redutor, dar relevância a este erro contabilístico e proceder, sem mais, à tributação autónoma deste lançamento contabilístico como despesa não documentada.

Do próprio RIT resulta que o contribuinte alegou o erro contabilístico e que em conformidade exerceu o direito de audição o qual foi no sentido do aqui expendido quanto ao erro contabilístico e à falta de fundamento para a Liquidação adicional então projetada e agora em crise, sendo que o próprio RIT atesta que foi produzida prova testemunhal nesse mesmo sentido.

Todavia, houve preterição do direito de audição prévia, uma vez que o Requerente invocou a *realidade* do erro na contabilidade, demonstrável pelo confronto com aos extratos da conta Bancária.

É igualmente evidente que a AT não cumpriu com o *princípio da verdade material* do art. 6º do RCPITA e *princípio da investigação*, que a lei designa pela expressão tradicional de *princípio do inquisitório*, no dizer do art.º 58º da LGT, que exige que a administração tributária deva realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material.

Conclui, peticionando a procedência total do pedido com a anulação da liquidação impugnada.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, invocando em síntese:

O montante do ato de Liquidação Adicional impugnado corresponde ao quantitativo total das correções efetuadas ascenderam a EUR 101.131,13 e, por outro lado, porque face aos argumentos da Requerente apenas estão em causa as correções relativas a TA devida por despesas não documentadas no valor de EUR 200.000,00, a que corresponde imposto quantificado em EUR 100.000,00. Haverá, por isso, uma parte de EUR 1.131,13, a qual, ainda que venha a ser reconhecido mérito ao pedido, permanecerá firmada no ordenamento jurídico. Donde, o valor económico do pedido deverá ser fixado por observância dos ajustamentos necessários.

O enquadramento jurídico-fiscal efetuado pelos Serviços Inspectivos não merece qualquer censura pois agiram em conformidade com o quadro contabilístico e fiscal que é aplicável a factos desta natureza.

Se, como a Requerente agora defende em sede do Pedido Arbitral, se trata de um mero erro contabilístico, a audição dessas pessoas traduzir-se-ia certamente num ato inútil, pois não permitiria obter qualquer informação capaz de esclarecedor sobre a natureza e efetiva ocorrência desse erro, na medida em que essas pessoas não são as responsáveis pela elaboração da contabilidade.

Os Serviços Inspectivos promoveram todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material.

Em termos concretos, os Serviços Inspectivos procederam ao enquadramento jurídico reconhecido pela própria Requerente, na medida em que ocorreu uma efetiva saída de valores monetários do caixa, e não existem documentos de suporte a essas saídas.

É claro, e inquestionável, que sobre os Serviços Inspectivos impende um dever de obter junto dos Sujeitos Passivo objeto de inspeção o esclarecimento sobre todas as dúvidas que possam decorrer da análise, verificação e controlo dos elementos que suportam o apuramento dos resultados fiscais, ou seja, os elementos contabilísticos, por serem estes que os sustentam, como previsto pelos art.os 17.º e 123.º do CIRC.

Nem durante o procedimento inspetivo, nem em sede do direito de audição, nem com o presente Pedido Arbitral, a Requerente logrou apresentar à AT os documentos necessários e exigíveis que permitam conhecer qual o destino dos meios financeiros extraídos do património da empresa, qual ou quais as operações económicas que estão subjacentes a tais pagamentos, qual ou quais os verdadeiros destinatários desses valores: foi o sócio-gerente a título de adiantamento por conta de lucros, foi o vendedor do terreno ou está em causa um mero erro contabilístico? Falta-lhe lograr alcançar esta demonstração, provando.

O vertido no Relatório inspetivo demonstra, de forma inequívoca, que os Serviços Inspectivos promoveram todas as diligências que, à data de realização da ação inspetiva, se mostravam possíveis para a descoberta da verdade material.

A avaliação indireta é um meio para a determinação da matéria coletável. Sucede, porém, que as correções efetuadas não se refletem na matéria coletável pois apenas

influenciam o imposto a pagar, pois o que está em causa é a tributação autónoma de despesas não documentadas. Facto que por si só, afastaria a possibilidade de avaliação indireta por recurso à aplicação de métodos indiretos.

A AT não deixou de proceder a avaliação indireta por opção discricionária mas, outrossim, porque estava obrigada a efetuar avaliação direta, na medida em que, *in casu*, face ao quadro legal aplicável, a utilização do método de avaliação indireta não tinha acolhimento em nenhuma das situações previstas pelo art.º 87.º da LGT. O recurso aos métodos indiciários só é legalmente possível quando o recurso a correções técnicas se revele impraticável.

Ademais, também não ocorre qualquer situação de fundada dúvida, compaginável na previsão contida no art.º 100.º do CPPT. Antes, porém, existe uma certeza: há uma saída de meios financeiros da empresa, cujo destino se desconhece. Não ocorrendo qualquer dúvida sobre esse facto.

A Requerente não satisfaz o ónus de demonstrar o que alegou, i.e., em que circunstâncias é que esses lançamentos erróneos, ocorreram e, fundamentalmente, porque vieram a ser corrigidos apenas em 2020, bem como das razões que impediram que sobre os mesmos nada tenha sido dito ou esclarecido no decurso da ação inspetiva.

O registo contabilístico que vai sustentar a correção desse eventual erro tem de estar obrigatoriamente suportado em documentos que permitam avaliar sobre a substância da operação que vai ser - ou foi - relevada contabilisticamente de forma errónea. A Requerente não forneceu, até ao momento, quaisquer elementos probatórios que permitam contrariar todos os factos apurados no decurso da ação de inspetiva, confirmando-se a existência de um mero erro contabilístico e, reconhecendo-se a ocorrência do mesmo, que possibilitem circunscrever o(s) momento(s) em que tal erro tenha sido - ou foi - retificado.

Como vem jurisprudencialmente assente, o dever que recai sobre a AT de realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material não se reconduz a que esta tenha de ficar subordinada à iniciativa dos Sujeitos Passivos, realizando as diligências que os mesmos entendam ou, ainda, substituindo-se-lhe nos deveres que sobre os mesmos recaem quanto ao ónus da prova e de esclarecimento das dúvidas que lhes forem colocadas.

Na fundamentação do relatório de inspeção a AT pronunciou-se sobre os concretos elementos trazidos pela Requerente, em sede de direito de audição ao projecto de relatório de

inspeção, [...], pelo que, com estes pressupostos, não se vislumbra qualquer violação do direito da participação/audição prévia constante do artigo 60.º da LGT, improcedendo o alegado vício.

Acresce que o Relatório de Inspeção Tributária, explicita, com suficiência, as razões de facto e de direito que justificam as correcções efectuadas, nada haverá a censurar, na perspectiva do dever de fundamentação.

Não possuindo a Requerente, na sua contabilidade, documentos que identifiquem e comprovem de forma idónea, a origem, natureza e destino dos montantes que deveriam fazer parte integrante dos saldos de caixa evidenciados nas Declarações Fiscais, não tendo igualmente apresentados quaisquer documentos relativamente aos alegados pagamentos efetuados em favor do suposto vendedor do terreno, só poderá concluir-se, com o devido respeito, pelo reconhecimento da existência de despesas não documentadas e, como tal, sujeitas a TA à taxa de 50%, donde o imposto em falta é quantificado em EUR 100.000,00.

Conclui a requerida pela legalidade do acto de liquidação contestado pela Requerente que deverá, assim, ser mantido.

II – SANEAMENTO

6.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

6.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

6.3. O processo não enferma de nulidades.

6.4. Foi suscitada pela Requerida questão relativa ao valor da causa invocando que o acto de liquidação impugnado compreende quer tributações autónomas, devidas por despesas não documentadas, a que corresponde imposto quantificado de € 100.000,00, quer uma correcção relativa a benefício fiscal relativo a DLRR, no montante de € 1.131,13, concluindo que, não tendo a Requerente impugnado este último, deverá o valor do processo ser alterado em conformidade.

Convidada a Requerente a pronunciar-se alegou assistir razão à Requerida uma vez que, de facto, apenas impugnou a liquidação no que respeita a tributações autónomas.

Anuindo à tese da Requerida, e sem necessidade de outras considerações, impõe-se, pois, proceder à alteração do valor da causa, fixando-se o mesmo em 106.865,36 €, correspondendo ao valor do imposto liquidado e respectivos juros compensatórios.

6.5. Não foram suscitadas outras excepções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

III.1. Matéria de facto

Atendendo às posições assumidas pelas partes e à prova documental junta aos autos, consideram-se, com relevo para apreciação e decisão da causa, como provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade unipessoal, por quotas, cuja actividade é exercida nos estabelecimentos comerciais sob a designação de “Supermercado C...”, tendo como Atividade CAE Designação Principal 47111 Comércio a Retalho em Supermercados e Hipermercados e Secundária 056301 Cafés.
- b) Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2020..., foi objecto de acção inspectiva incidente sobre o exercício de 2018, o qual teve início em 19-10-2020 e fim em 19-05-2021.
- c) Do respectivo RIT consta, designadamente:

III.B – Ativos Fixos Tangíveis em Curso

O sujeito passivo escriturou na sua contabilidade, aquisições de Ativos Fixos Tangíveis em Curso no valor total de € 200.000,00, através dos registos:

Data Transação	Número Arquivo	Descritivo Transação	Valor Débito
31-08-2018	800105	TRF	40.000,00 €
30-09-2018	900120	TRF	40.000,00 €
31-10-2018	1000119	TRF	40.000,00 €
30-11-2018	1100111	TRF	40.000,00 €
31-12-2018	1200111	TRF	40.000,00 €
		Total	200.000,00 €

Estas operações não foram sujeitas a IVA, nem a outros impostos indiretos, como o Imposto do Selo ou o IMT.

No que respeita ao fluxo financeiro, estas aquisições foram registadas na contabilidade tendo por contrapartida a conta 1201 – B... com o descritivo "TRF".

Ou seja, de acordo com os registos contabilísticos, a aquisição coincide, em termos temporais, com o pagamento, por transferência bancária, de conta bancária da empresa no B...

No entanto, da consulta dos extratos bancários da conta de depósitos à ordem do sujeito passivo no B... com o n.º, verifica-se que não existem, em todo o ano 2018, quaisquer movimentos de transferências nos valores indicados, verificando-se assim que os registos contabilísticos não correspondem à realidade dos fluxos financeiros destas aquisições.

III.C – Notificação para Exibição de Documentos e Prestação de Esclarecimentos

Questionado sobre as aquisições inerentes aos valores registados em Ativos Fixos Tangíveis em Curso e o respetivo fluxo financeiro associado, o sócio-gerente informou, oralmente, que os valores em questão respeitam a pagamentos efetuados por conta da aquisição do terreno realizada em 2019.

De acordo com os esclarecimentos prestados, o valor real pago pelo terreno teria sido € 300.000,00 e não os € 100.000,00 declarados na escritura de compra e venda, correspondendo a diferença de € 200.000,00 ao valor pago para além do preço declarado na escritura.

O sócio-gerente esclareceu também que o valor "extra escritura" foi pago por tranches em numerário, não possuindo registos das datas em que foram efetuados os pagamentos. Disse ainda não possuir qualquer documento de suporte a esta operação, tais como documentos de quitação, contratos promessa de compra e venda, confissão de dívida ou qualquer outro documento que permita comprovar as declarações prestadas no decurso do procedimento inspetivo.

O sujeito passivo foi notificado, por e-mail remetido em 2021-01-11, cuja receção foi confirmada pelo recetor (contabilista certificado), para exibição dos seguintes elementos e esclarecimentos:

1. Identificação das aquisições subjacentes, com exibição dos respetivos documentos de suporte, aos movimentos registados em 2018 na conta 453 – Ativos Fixos Tangíveis em Curso.
2. Cópia dos documentos de suporte, com identificação do beneficiário e cópia do cheque ou comprovativo de transferência, dos movimentos registados a crédito (pagamentos) nas contas 12 – Depósitos à Ordem relativos aos pagamentos das aquisições registadas em Ativos Fixos Tangíveis em Curso.

Em 2021-01-25, o sujeito passivo respondeu, via e-mail, à notificação remetendo, na resposta às questões relativas às aquisições e pagamentos dos Ativos Fixos Tangíveis em curso, apenas os *prints* dos diários da contabilidade com os registos escriturados na conta 431 – Ativos Fixos Tangíveis em Curso, nos quais foi inscrita a observação “Aquisição terreno sito em ... destinado ao novo armazém”.

Pelo que, foi efetuada segunda notificação, por e-mail remetido em 2021-01-28, com receção confirmada pelo contabilista certificado, para exibição dos seguintes elementos e esclarecimentos:

- I. Identificação das aquisições subjacentes, com exibição dos respetivos documentos de suporte conforme previsto na al. a) do n.º 2 do art.º 123.º do Código do IRC, aos movimentos registados em 2018 na conta 453 – Ativos Fixos Tangíveis em Curso, no valor total de € 200.000,00, nomeadamente:
 - a. Fatura, escritura ou outro título aquisitivo;
 - b. Identificação dos bens adquiridos (artigo matricial);
 - c. Contratos de Compra e Venda;
 - d. Nome ou denominação social e número de identificação fiscal do fornecedor dos bens;
 - e. Recibo ou outro documento de quitação.
- II. Identificação da data e meio de pagamento utilizado nos pagamentos dos € 200.000,00 registados na contabilidade na conta 1201 – **B...** uma vez que os mesmos não constam nos extratos bancários remetidos.

O sujeito passivo foi ainda notificado para o facto de a falta de exibição dos documentos comprovativos das despesas realizadas implicar a sua qualificação como despesa não documentada, sujeita a tributação autónoma à taxa de 50%, nos termos do n.º 1 do art.º 88.º do Código do IRC.

Na resposta à segunda notificação, remetida por e-mail em 2021-02-19, o sujeito passivo declara que “relativamente aos movimentos contabilísticos em questão, não existe suporte documental para que os mesmos tenham sido efetuados. Neste sentido com o suporte documental existente os saldos correspondentes deveriam estar refletidos na conta de caixa”.

Pelo que, apesar de devidamente notificado para o efeito e dos esclarecimentos solicitados, o sujeito passivo não exibiu os documentos de suporte a estes movimentos, não se encontrando cumpridos os requisitos previstos na al. a) do n.º 2 do art.º 123.º do Código do IRC, que dispõe que, na execução da contabilidade, todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário.

Conforme se demonstra no quadro seguinte, não foram identificadas divergências relevantes no cruzamento dos valores registados na contabilidade a débito na conta 111 – Caixa e os fluxos financeiros decorrentes do recebimento das vendas (valores das Bases Tributáveis acrescidos do IVA liquidado, declarados em sede de IVA).

Período	Contabilidade Débito Conta Caixa	DP IVA (Base Tributável + IVA Liq.)	Divergência
Janeiro	198.529,13 €	198.705,30 €	-176,17
Fevereiro	200.226,12 €	200.331,41 €	-105,29
Março	234.693,51 €	234.859,71 €	-166,20
Abril	218.630,00 €	218.750,42 €	-120,42
Maio	246.774,60 €	246.963,72 €	-189,12
junho	243.162,06 €	243.365,93 €	-203,87
Julho	246.263,41 €	246.505,42 €	-242,01
Agosto	287.184,07 €	287.366,99 €	-182,92
Setembro	261.094,17 €	261.299,77 €	-205,60
Outubro	259.453,05 €	259.427,32 €	25,73
Novembro	258.291,06 €	259.062,63 €	-771,57
Dezembro	304.332,73 €	304.710,95 €	-378,22
Total	2.958.633,91 €	2.961.349,57 €	-2.715,66

A divergência verificada (€ 2.715,66) encontra reflexo nos valores registados na contabilidade na conta 717 – Devoluções de Vendas no valor total anual de € 2.570,56.

Não se verificando igualmente situações anómalas no cruzamento dos valores recebidos e contabilizados a débito na conta 111 – Caixa (2.958.633,91 €) com o valor dos rendimentos provenientes de créditos declarados em IRC acrescidos do IVA Liquidado:

Vendas (Dem. Resultados)	2.586.717,85 €
IVA Liquidado (DP IVA)	371.745,63 €
Vendas + IVA	2.958.463,48 €

III.D – Análise dos Fluxos Financeiros

III.D.1 – Recebimentos do Período

De acordo com os elementos da contabilidade e as informações prestadas pela empresa, os créditos encontram-se todos recebidos, o que é coerente com a atividade exercida (rede de supermercados). Esta situação reflete-se nas demonstrações financeiras da empresa, verificando-se que, em 2018 e à semelhança dos anos anteriores, a rubrica de Clientes apresenta saldo zero no Balanço.

De acordo com os registos contabilísticos, todos recebimentos dos créditos são registados por débito da conta 111 – Caixa, independentemente do meio de pagamento utilizado: numerário ou via TPA (Terminal de Pagamento Automático).

Conforme se demonstra no quadro seguinte, não foram identificadas divergências relevantes no cruzamento dos valores registados na contabilidade a débito na conta 111 – Caixa e os fluxos financeiros decorrentes do recebimento das vendas (valores das Bases Tributáveis acrescidos do IVA liquidado, declarados em sede de IVA).

No que respeita aos meios financeiros utilizados, verifica-se que o sujeito passivo movimenta elevados montantes em numerário, uma vez que os recebimentos da atividade ocorrem, na sua maioria, através de numerário, o que se afigura admissível ou "normal" considerando a natureza da atividade exercida (supermercados).

	Valor	%
Total dos Recebimentos* (1)	2.958.633,91 €	100%
Recebimentos por TPA** (2)	835.474,51 €	28%
Recebimentos em Numerário = (1)-(2)	2.123.159,40 €	72%

* Fonte: Contabilidade do sujeito passivo: Registos a Débito na conta 111- Caixa.

** Fonte: Mod. 40 do ano 2018.

III.D.2 – Conta Caixa

No que respeita ao tratamento contabilístico dos fluxos financeiros da empresa, e conforme já referido, o sujeito passivo contabiliza todos os recebimentos (incluindo os recebimentos por TPA) por débito da conta Caixa, registando, posteriormente a transferência dos valores recebidos por movimento a débito das contas de depósitos à ordem (12) por contrapartida do movimento a crédito da conta Caixa (11).

De acordo com as informações prestadas pelo sócio-gerente e pelo Contabilista Certificado, a empresa não efetua pagamentos relativos à atividade em numerário.

Do que resulta, considerando os saldos iniciais e finais da conta Caixa declarados pelo sujeito passivo nas suas demonstrações financeiras, que, em 2018, ocorreram saídas de Caixa no montante de € **2.944.690,42** que, considerando a inexistência de pagamentos em numerário, teriam como destino as contas bancárias da empresa.

No que respeita aos meios financeiros utilizados, verifica-se que o sujeito passivo movimentou elevados montantes em numerário, uma vez que os recebimentos da atividade ocorrem, na sua maioria, através de numerário, o que se afigura admissível ou "normal" considerando a natureza da atividade exercida (supermercados).

	Valor	%
Total dos Recebimentos* (1)	2.958.633,91 €	100%
Recebimentos por TPA** (2)	835.474,51 €	28%
Recebimentos em Numerário = (1)-(2)	2.123.159,40 €	72%

* Fonte: Contabilidade do sujeito passivo: Registos a Débito na conta 111- Caixa.

** Fonte: Mod. 40 do ano 2018.

III.D.2 – Conta Caixa

No que respeita ao tratamento contabilístico dos fluxos financeiros da empresa, e conforme já referido, o sujeito passivo contabiliza todos os recebimentos (incluindo os recebimentos por TPA) por débito da conta Caixa, registando, posteriormente a transferência dos valores recebidos por movimento a débito das contas de depósitos à ordem (12) por contrapartida do movimento a crédito da conta Caixa (11).

De acordo com as informações prestadas pelo sócio-gerente e pelo Contabilista Certificado, a empresa não efetua pagamentos relativos à atividade em numerário.

Do que resulta, considerando os saldos iniciais e finais da conta Caixa declarados pelo sujeito passivo nas suas demonstrações financeiras, que, em 2018, ocorreram saídas de Caixa no montante de € 2.944.690,42 que, considerando a inexistência de pagamentos em numerário, teriam como destino as contas bancárias da empresa.

Descrição	Valores
Saldo Inicial da Conta Caixa [Balanço 2017] (1)	25.575,44 €
Recebimentos do período (2)	2.958.633,91 €
Saldo Final da Conta Caixa [Balanço 2018] (3)	39.518,93 €
Saídas de Caixa do Período = (1)+(2)-(3)	2.944.690,42 €

III.D.3 – Contas de Depósitos à Ordem

Conforme já referido, o sujeito passivo exibiu os extratos bancários das contas de depósitos à ordem detidas, não se verificando divergências materialmente relevantes entre os saldos das contas bancárias e os saldos das respetivas contas da contabilidade:

Banco	IBAN	Saldo Inicial	Saldo Final
D...	PT50	2.714,39 €	1.908,65 €
E...	PT50	9.583,48 €	139.044,61 €
B...	PT50	16.428,88 €	12.211,27 €
Total		28.726,75 €	153.164,53 €
Depósitos à Ordem declarados no Balanço		28.726,75 €	152.164,53 €
Divergência		0,00 €	1.000,00 €

Da análise dos extratos bancários do ano 2018, conclui-se que:

1. A conta bancária do **B...** apresenta entradas de dinheiro provenientes de depósitos em numerário, recebimentos por TPA e depósitos de valores;
2. As contas bancárias do **D...** e **E...** não apresentam depósitos. As entradas de dinheiro nas contas ocorrem por transferências interbancárias provenientes de contas detidas pelo sujeito passivo (conforme descritivo no extrato bancário);
3. Não existem levantamentos em numerário em montantes ou regularidade significativos;
4. A maioria dos pagamentos a fornecedores são realizados por transferência bancária com identificação, no descritivo, do respetivo beneficiário. Os restantes pagamentos são efetuados por cheque.
5. O pagamento de salários é efetuado por transferência bancária, da conta do **B...** com a identificação, no descritivo, do nome do trabalhador.

Efetuada o controlo dos depósitos efetuados nas contas bancárias do sujeito passivo, verifica-se que a empresa efetuou depósitos bancários nos seguintes montantes:

Período	Entrega Numerário	Entrega Valores p/ cobrança	Total Depósitos
Janeiro	141.750,00 €	3.814,33 €	145.564,33 €
Fevereiro	134.760,00 €	1.002,46 €	135.762,46 €
Março	146.550,00 €	1.052,18 €	147.602,18 €
Abril	153.840,00 €	1.128,92 €	154.968,92 €
Maio	162.580,00 €	1.002,45 €	163.582,45 €
Junho	156.040,00 €	47,50 €	156.087,50 €
Julho	157.660,00 €	1.026,89 €	158.686,89 €
Agosto	176.510,00 €	1.002,45 €	177.512,45 €
Setembro	149.735,00 €	1.002,45 €	150.737,45 €
Outubro	172.540,00 €	1.002,45 €	173.542,45 €
Novembro	164.640,00 €	40,60 €	164.680,60 €
Dezembro	168.140,00 €	1.011,90 €	169.151,90 €
Total	1.884.745,00 €	13.134,58 €	1.897.879,58 €

III.D.4 – Conclusão da Análise dos Fluxos Financeiros

Atendendo a que a empresa não efetua pagamentos relacionados com a atividade em numerário, como decorre da análise dos registos da contabilidade e das declarações prestadas pelo sócio-gerente e pelo Contabilista Certificado, conclui-se que existe uma divergência entre os valores recebidos decorrentes dos réditos e os valores depositados pelo sujeito passivo nas suas contas bancárias:

	Valor
Depósitos Bancários * (1)	1.897.879,58 €
Recebimentos por TPA ** (2)	835.474,51 €
Total Entradas Banco (3) = (1)+(2)	2.733.354,09 €
Total Saídas Caixa *** (4)	2.944.690,42 €
Divergência = (4)-(3)	211.336,33 €

* Fonte: *Extratos Bancários*

** Fonte: *Mod. 40*

*** Conforme Ponto III.D.2, as saídas de Caixa foram apuradas pela diferença entre o saldo inicial da conta 111 – Caixa, acrescido das entradas de Caixa provenientes de réditos de 2018 e o saldo final da conta 111 – Caixa.

A divergência verificada permite comprovar que, em 2018, ocorreram saídas de dinheiro da empresa, em numerário, cujo beneficiário não se encontra identificado na contabilidade.

Estas saídas de dinheiro, comprovadas pela análise dos fluxos financeiros da empresa do ano 2018, demonstram o fluxo financeiro de saída de dinheiro associado aos € 200.000,00 que foram escriturados na contabilidade na conta 431 – Ativos Fixos Tangíveis em Curso.

III.E – Aquisição de Terreno em 2019

Da consulta dos atos por outorgante, verifica-se que o sujeito passivo adquiriu, por escritura pública celebrada em 2019-02-28, um imóvel urbano correspondente a um terreno para construção, com o artigo matricial urbano n.º , sito na freguesia (,).

A escritura, com o n.º 171-A/93, foi celebrada no Cartório F... Notária SP, Sociedade Unipessoal, Lda., NIF: , localizado em
O preço de venda declarado pelos dois outorgantes na escritura foi € 100.000,00.

Por sua vez, o sujeito passivo, na qualidade de adquirente, apresentou a Declaração Mod. 1 para liquidação do IMT devido pela aquisição, no Serviço de Finanças de com o n.º de registo , tendo declarado o preço de compra de € 100.000,00, da qual resultou a Liquidação de IMT n.º no valor de € 6.500,00.

Por outro lado, o vendedor do terreno (NIF:), entregou em 2020-04-15 a Declaração Mod. 3 de Rendimentos do ano 2019, declarando a venda do terreno pelo preço de € 100.000,00.
O vendedor do imóvel faleceu em 2020-05-29.

Dos factos descritos, resulta que não foram identificados quaisquer elementos que permitam comprovar a que tenha existido simulação de negócio no valor de aquisição do terreno:

1. A aquisição foi efetuada por escritura pública, sob a supervisão de um notário, o que confere valor jurídico às condições do negócio celebrado entre comprador e vendedor, encontrando-se assinada por ambas as partes.
2. O sujeito passivo declarou, em sede de IMT, o preço de aquisição igual ao preço estipulado na escritura, aplicando-se o princípio da verdade declarativa, previsto no art.º 75.º da LGT.
3. O vendedor declarou, para efeitos de IRS, o valor de realização que consta na escritura, aplicando-se-lhe igualmente o princípio da verdade declarativa do art.º 75.º da LGT. Por ter ocorrido o seu óbito em data posterior, não é possível obter prova testemunhal (ou contraditório) do primeiro outorgante em sede de procedimento inspetivo.
4. O facto das saídas de dinheiro terem sido realizadas em numerário não permite a identificação do respetivo beneficiário nem a comprovação do fim a que se destinaram.
5. O sujeito passivo não dispõe de qualquer elemento de prova do alegado, como por exemplo, contratos promessa de compra e venda, contratos de confissão de dívida ou recibos de quitação.

III.F – Conclusão quanto às Saídas de Dinheiro não Documentadas

Conforme descrito nos pontos precedentes, os elementos da contabilidade, demonstrações financeiras, declarações fiscais e extratos bancários das contas de depósitos à ordem da empresa demonstram e comprovam a efetividade das despesas não documentadas no valor total de € 200.000,00 realizadas em numerário.

Na atividade de supermercado, a principal forma de pagamento dos clientes é através de numerário, sendo estes valores registados na conta Caixa e, subsequentemente, depositados nas contas bancárias tituladas pelo sujeito passivo.

A divergência verificada entre os depósitos reais (efetivamente depositados nas contas bancárias) e os depósitos registados na contabilidade tornou possível a ocorrência de saídas de numerário, sem contrapartida e sem suporte documental.

Tais fluxos, do ponto de vista da contabilidade do sujeito passivo, constituem despesas não documentadas ou despesas confidenciais por não terem destinatário conhecido ou cognoscível, dado que não existem documentos discriminativos da forma, local, data e pessoa em que foram realizados.

O sujeito passivo, apesar de devidamente notificado para o efeito, declarou não possuir nenhum documento de suporte e não apresentou elementos de prova que permitissem afastar a falta de documentação da despesa realizada e a falta de identificação do beneficiário do fluxo financeiro.

As saídas de numerário realizadas em 2018, no valor total de € 200.000,00, constituem despesas não documentadas por corresponderem a saídas de meios financeiros do património da empresa sem um documento de suporte que permita à Administração Fiscal determinar a natureza da despesa ou o seu beneficiário, encontrando-se demonstrado que:

1. As despesas em questão ocorreram efetivamente;
2. O seu beneficiário não é conhecido nem cognoscível, o que impede a devida tributação destes rendimentos no seu efetivo beneficiário.

As despesas realizadas, por se integrarem no conceito de despesas não documentadas, consubstanciam-se num facto tributário sujeito a tributação autónoma, à taxa de 50%, conforme disposto no n.º 1 do art.º 88.º do Código do IRC.

O valor das tributações autónomas apuradas é de € 100.000,00 que corresponde à aplicação da taxa de 50% ao valor de € 200.000,00 das despesas não documentadas realizadas pelo sujeito passivo.

III.G – Benefícios Fiscais

O sujeito passivo declara, no Quadro 10 da Mod. 22 de 2018, Benefícios Fiscais com dedução à coleta no valor de € 9.230,11 proveniente de Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR), conforme Campo 727 do Anexo D da Mod. 22.

A DLRR consta no Capítulo IV, artigo 27.º a 34.º do Código Fiscal do Investimento, anexo ao Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

O benefício fiscal da DLRR permite uma dedução à coleta de IRC até 10% dos lucros retidos, que sejam reinvestidos em ativos elegíveis nos quatro anos seguintes ao do termo do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.

A dedução à coleta de IRC a efetuar por aplicação do benefício fiscal da DLRR é efetuada no período em que os lucros são gerados, através da criação de uma reserva especial prevista no artigo 32.º do Código Fiscal do Investimento.

Em 2018, e de acordo com a Mod. 22 e a Demonstração de Resultados, o sujeito passivo apurou Lucros (Resultado Líquido do Exercício) no valor de € 80.989,77, pelo que, nos termos do n.º 1 do art.º 29.º do Código Fiscal do Investimento, o limite máximo da dedução à coleta seria de € 8.098,98 (10% de € 80.989,77) e não os € 9.230,11 declarados pelo sujeito passivo (apurados tendo por base o Resultado Antes de Impostos).

De acordo com os valores declarados na IES de 2019, o valor acrescido na rubrica de Reservas no Balanço foi de € 80.989,77 (que corresponde à totalidade dos lucros de 2018)

Refira-se ainda que o sujeito passivo cumpre os requisitos previstos no art.º 2.º do CFI e o valor utilizado não excede os 50% da coleta (n.º 4 do art.º 29.º do CFI) que seria de € 9.566,00.

701 - Resultado Líquido do Período	80.989,77 €
Limite Máximo da DLRR (10% do Lucro)	8.098,98 €
Benefício Fiscal Declarado (C355 Q10)	9.230,11 €
Correção Coleta IRC	1.131,13 €

(...)

IX.C – Conclusão da Análise do Direito de Audição

Considerando os argumentos invocados na petição, refere-se o seguinte:

A. Nos termos do n.º 7 do artigo 60.º da LGT, apenas são tidos obrigatoriamente em conta os factos novos suscitados pelo sujeito passivo no exercício do seu direito de audição.

B. O sujeito passivo não invoca quaisquer factos novos, nem junta quaisquer elementos ou meios de prova que justifiquem as operações em apreço, suscetíveis de serem objeto de apreciação.

C. No entanto, na observância do dever de fundamentação imposto pelo artigo 77.º da LGT, cumpre-nos comentar a petição apresentada, pelo que se passará de seguida à análise da factualidade controvertida.

1. Motivo da ação de inspeção:

O procedimento inspetivo credenciado pela OI2020¹ teve, na origem da sua emissão, as conclusões do Despacho Interno D12020², emitido no âmbito da metodologia para análise interna da situação declarativa com base nas fontes de informação disponíveis da AT. Nas conclusões do Despacho é proposta inspeção para análise do "registo em 2018 de AFT em curso de €200.000,00 sem IVA deduzido e com compra de terreno no ano seguinte por € 100.000,00".

2. Processo contra-ordenacional:

Da ação de inspeção, resultaram correções às tributações autónomas e à coleta de IRC. A falta de pagamento do IRC em falta constitui infração prevista e punida nos termos do n.º 1 e da al. a) do n.º 5 do art.º 114.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

3. Proposta de tributação:

A. Conforme já descrito, o sujeito passivo registou em 2018 na sua contabilidade a aquisição de Ativos Fixos Tangíveis em Curso no valor total de € 200.000,00, sendo este o valor considerado nas correções efetuadas em sede de tributação autónoma de IRC.

B. Estes registos não se encontram documentados na contabilidade.

C. Da análise dos elementos da contabilidade e dos extratos bancários, foi demonstrada e comprovada a efetividade da saída do dinheiro da esfera patrimonial da empresa.

D. Desconhecendo-se o destino e o beneficiário efetivo desta despesa.

E. Da análise dos elementos da contabilidade e dos extratos bancários, comprova-se que o sujeito passivo deposita os valores recebidos em numerário nas contas bancárias da sociedade.

F. Ora, dado que o dinheiro recebido pelo sujeito passivo no âmbito da atividade económica exercida não se encontra na empresa (em Depósitos à Ordem ou em Caixa, que apresenta Saldo Final em 2018 de € 39.528,93), ficou demonstrada a efetividade da despesa em causa.

G. Não subsistindo quaisquer dúvidas quanto à efetiva saída do dinheiro de Caixa em 2018, demonstrada pelos saldos iniciais e finais de Caixa registados na contabilidade de 2019 e 2020 e nas declarações fiscais vigentes de 2019.

H. Perante a comprovação da saída do dinheiro da sociedade e não devidamente justificada na contabilidade do sujeito passivo, foram consideradas pelos Serviços de Inspeção, as alternativas possíveis: afetação do valor em questão à esfera pessoal do sócio-gerente a título de adiantamento por conta de lucros ou transferência do dinheiro a favor de terceiro não cognoscível.

I. Não se comprovando que o dinheiro tenha tido como destino a esfera pessoal do sócio pela inexistência de qualquer elemento que o suporte, o que foi corroborado pelas declarações orais prestadas pelo sócio-gerente, a existência de despesas não documentadas com beneficiário não cognoscível configura, à luz do direito fiscal e das medidas de combate à fraude e evasão fiscal, a sua sujeição a tributação autónoma de IRC, nos termos do n.º 1 do art.º 88.º do Código do IRC.

J. Dando cumprimento aos princípios do contraditório e da colaboração, previstos nos artigos 8.º e 9.º do RCPITA, foi o sujeito passivo notificado para justificar as operações subjacentes à despesa registada na contabilidade e comprovada pela análise dos fluxos financeiros.

K. Apesar de, na notificação constar a referência expressa que a falta de justificação da despesa implicaria a sua qualificação como despesas confidenciais nos termos do n.º 1 do art.º 88.º do Código do IRC, o sujeito passivo não exibiu qualquer documento comprovativo das operações nem prestou esclarecimentos sobre as mesmas, nem tão pouco o fez agora em sede do direito de audição.

- L. O sujeito passivo, não obstante vir agora alegar que refuta as informações prestadas oralmente durante o procedimento inspetivo, exibiu, na resposta apresentada em 2021-01-25, documentos internos da contabilidade relativos, à despesa de € 200.000,00, nos quais consta a menção "Aquisição terreno sito em Frazão destinado ao novo armazém", o que, na realidade, corrobora as informações prestadas pelo sócio-gerente.
- M. Na resposta de 2021-02-19, o sujeito passivo declara que "relativamente aos movimentos contabilísticos em questão, não existe suporte documental para que os mesmos tenham sido efetuados".
- N. O sujeito passivo não põe em causa a demonstração, apurada pelos Serviços de Inspeção, da saída do dinheiro da esfera da empresa.
- O. Efetivamente, o sujeito passivo, apesar de ter sido devida e repetidamente questionado/notificado sobre a natureza das operações subjacentes e sobre o beneficiário destas saídas de dinheiro, não apresentou justificação para a despesa nem esclareceu o destino dado ao dinheiro.
- P. Ou seja, o sujeito passivo, com a falta de apresentação de documentos e da prestação de esclarecimentos, corroborou o caráter de confidencialidade das despesas.
- Q. Da análise dos fluxos financeiros foi devidamente comprovada a saída do dinheiro em numerário da esfera patrimonial da empresa sem documento de suporte, facto que também não é posto em causa no direito de audição do sujeito passivo.
- R. Antes invoca uma irregularidade contabilística que, inquestionavelmente existiu, pela movimentação contabilística de uma conta de depósitos à ordem quando, na realidade, foi demonstrado que o dinheiro saiu, em numerário, da conta Caixa.
- S. O facto do sujeito passivo ter efetuado os pagamentos em numerário, para além de constituir uma infração ao disposto no art.º 63.º-E da Lei Geral Tributária, impede a identificação do seu destinatário, impossibilitando a sua tributação no efetivo beneficiário do rendimento.
- T. As declarações prestadas pelas testemunhas arroladas pelo sujeito passivo apenas vieram corroborar as conclusões da inspeção:
- Confirmando a afetação a outro fim de numerário recebido da atividade que, ao contrário das práticas habituais da empresa, não foi depositado nas contas bancárias da sociedade;
 - Que esse numerário se destinava ao pagamento de despesas relacionadas com as novas instalações/obras;
 - E que desconhecem quem foi o beneficiário desse dinheiro.
- ce ao exposto, não resultam do direito de audição exercido pelo sujeito passivo quaisquer factos ou elementos de prova que alterem as conclusões do Projeto de Relatório, mantendo-se o quadro das despesas realizadas como despesas não documentadas por, apesar dos diversos pedidos de esclarecimento efetuados junto do sujeito passivo:
- Se comprovar a efetividade da saída do dinheiro do património da empresa, pela diferença entre os saldos de Caixa, os recebimentos em numerário provenientes da atividade e os depósitos nas contas bancárias;
 - As despesas não terem suporte documental;
 - Não ser cognoscível o beneficiário do dinheiro.

- d) A Requerente reconhece não ter suporte documental justificativo da saída de meios financeiros no montante de 200.000,00 €.
- e) A Requerente foi notificada da nota de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) com o n.º 2021..., referente ao ano de 2018, no montante de €108.556,95, o qual compreende juros compensatórios de €7.425,82

Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada e não contestada, que aqui se dá por reproduzida, bem como do processo administrativo junto aos autos.

Não foram dados como não provados factos com relevo para a decisão da causa.

III.2. Matéria de Direito

Atentas as posições das partes, a questão decidenda assenta na (i)legalidade da tributação autónoma de despesas não documentadas nem contabilizadas e, mais, do que isso, com o ónus da prova que tal questão implica.

Sustenta a Requerente que a Requerida não logrou fazer prova dos fundamentos para tal tributação defendendo que “*para que se possa concretizar a tributação autónoma relativa a despesas não documentadas, impunha-se que se comprovasse a efetiva movimentação de meios financeiros a favor de alguém cuja identidade se desconhece (e não um mero erro de lançamento passível de correção)*”. Aduz em abono da sua tese os princípios da verdade material e do inquisitório.

Defende, também, padecer a liquidação impugnada de falta de fundamentação e de preterição do direito de audição prévia, e resultar a omissão de documentação de erro contabilístico, justificando-se a aplicação de métodos indirectos.

Contrariando a tese da Requerente, a Requerida invoca que precisamente para dar “cumprimentos aos princípios do contraditório e da colaboração, previstos nos artigos 8º e 9º do RCPITA, a Requerente foi notificada, por duas vezes, para justificar as operações subjacentes à despesa registada na contabilidade e comprovada pela análise dos fluxos financeiros. A Requerente não exibiu qualquer documento comprovativo das operações nem

prestou esclarecimentos sobre as mesmas, quer na resposta às notificações quer em sede do direito de audição”.

Sustenta, ainda, estar o acto devidamente fundamentado e não estarem reunidos, no caso, requisitos para aplicação de métodos indirectos.

São, por isso, em suma, três as questões a apreciar:

- falta de fundamentação e preterição de audição prévia
- aplicação de métodos indiciários
- aplicação da tributação autónoma: requisitos, ónus da prova (princípios da verdade material e inquisitório).

- Falta de fundamentação – Audição Prévia

A Requerente assaca o vício de violação do direito de audição em sede de exercício do direito de audição no procedimento inspectivo, sustentando que a AT ignorou totalmente a audição por si exercida e os elementos facultados nessa sede, ignorando a existência de erro na contabilidade então invocada.

Antes de se avançar, há que esclarecer que uma coisa é a falta absoluta de audição dos contribuintes no caso de não estar prevista a possibilidade da sua dispensa (como é o caso). Outra diferente, é o efectivo exercício desse direito que o deverá ser de forma eficaz e adequada, quer por parte do contribuinte, a quem deve ser dada a possibilidade de tomar posição expressa na sequência da análise do que lhe é proposto pela AT, quer por parte desta que, designadamente no caso de serem invocados fundamentos novos por parte do contribuinte, os deve mencionar e apreciar na decisão final.

A Requerente, pese embora invoque a violação do direito de audição, não alega que não lhe foi dada essa possibilidade mas antes invoca a deficiente apreciação da sua audição por parte da AT. Refere, a este propósito, que *“houve preterição do direito de audição prévia, uma vez*

que o Requerente invocou a realidade do erro na contabilidade, demonstrável pelo confronto com os extratos da conta bancária”.

Mas sem razão. Da análise ao requerimento de audição prévia a Requerente invocou factos tendentes a alcançar conclusões que a AT entendeu não terem a virtualidade de ser considerados como elementos ou fundamentos novos, susceptíveis de abalar a conclusão vertida no RIT, depois de ter ouvido as testemunhas por si apresentadas.

Como se diz no Ac. TCA Sul de 10-02-2009 – Proc. 02674/08: *“a AF não está obrigada, por força da existência do direito de audição, a atender aos argumentos vertidos pelo impugnante, caso não se demonstre, sem margem para dúvidas, que efectivamente os pressupostos de base das correcções não existiam, não se podendo afirmar que o princípio da participação não foi respeitado”.*

O mesmo se diga quanto ao próprio RIT na sua completude, o qual constitui o fundamento do acto. Com efeito, o que ocorre – e é bem diferente - é que a Requerente não concorda com os fundamentos invocados pela AT.

A Requerente pode não concordar com a fundamentação apresentada pela AT mas é indesmentível que ela existe, é clara, não contraditória e congruente com a conclusão que levou ao acto de indeferimento.

Da análise ao RIT, é manifesto que este cumpre tal dever de fundamentação. Com efeito, a AT descreveu de forma clara os elementos de facto que entendeu relevantes, invocou expressamente as normas legais em que se apoiou, permitindo à Requerente entender de modo claro as razões da sua actuação. Entendimento esse, aliás, que a própria Requerente demonstra ter atingido, pelo modo como atacou o acto.

A fundamentação do acto de liquidação mais não é do que a forma de a *“AF exteriorizar os motivos porque procedeu àquela liquidação e não a qualquer outra, de uma forma clara,*

congruente e racional de molde a constituir a base que suporta a decisão” (Ac. TCA Sul de 25-01-2011 – Proc. 04410/10

Como se diz no Ac. STA de 2-07-2014 - Proc. nº 01074/13: “**É inquestionável que a Administração tem o dever de fundamentar os actos que afectem os direitos ou os legítimos interesses dos administrados – em harmonia com o princípio plasmado no artigo 268º da CRP e acolhido nos artigos 124º do CPA e 77º da LGT. Ora, como a doutrina e a jurisprudência têm vindo exaustivamente a repetir, a fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação do acto; e congruente, de modo que a decisão constitua a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação. É também incontroverso que as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido, bastando-se com a expressão clara das razões que levaram a determinada deliberação decisória. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa. Assim, a fundamentação deve ser entendida como a obrigação de enunciar expressamente (de modo directo ou por remissão) os motivos de facto e de direito que determinaram o agente ou órgão decisor, esclarecendo o seu destinatário das razões que o motivaram e do porquê do sentido decisório, visando proporcionar ao administrado o conhecimento do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto. Deste modo, o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal - o *bonus pater familiae* de que fala o artigo 487º, nº 2, do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, por aceitar, ou não, o acto”.**

Acresce que “*não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do ato e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido*” (...», in (Ac. STA de 0-01-2013 – Proc. n.º 0105/12).

Estando o acto devidamente fundamentado está apto a produzir os seus efeitos, não lhe sendo apontada quaisquer ilegalidades.

Improcedem, assim, os invocados vícios de falta de fundamentação e de preterição da audição prévia.

- Aplicação de métodos indirectos

Está tido por assente que a Requerente reconhece não ter suporte documental para a saída de meios financeiros no valor de 200.000,00 €.

Como primeira justificação de tal facto é dito, em declarações do seu sócio-gerente, que “o valor real pago pelo terreno teria sido 300.000,00 € e não os 100.000,00 € declarados na escritura de compra e venda, correspondendo a diferença de 200.000,00 € ao valor pago para além do preço declarado”. Mais disse “não possuir qualquer documento de suporte a esta operação, tais como documentos de quitação, contratos promessa de compra e venda, confissão de dívida ou qualquer outro documento que permita comprovar as declarações prestadas no decurso do procedimento inspetivo”.

Reiterando inexistir na contabilidade suporte documental justificativo da operação, esclareceu, por escrito que “relativamente aos movimentos contabilísticos em questão, não existe suporte documental para que os mesmos tenham sido efetuados. Neste sentido com o

suporte documental existentes os saldos correspondentes deveriam estar refletidos na conta de caixa”.

Quer dizer, as partes convergem na factualidade descrita, apenas divergindo das consequências da mesma resultante, defendendo a Requerente que tal se traduziu num erro de contabilização que a AT *“representou como uma ficção contabilística sem correspondência com supostas saídas de meios monetários da empresa, seja de bancos, seja de caixa”*. Perante tais erros da contabilidade, a AT ou recorria à aplicação de métodos indirectos ou procedia à investigação dos movimentos contabilísticos que estavam relacionados com tais erros.

No que respeita à segunda solução, debruçar-nos-emos no ponto seguinte. No que toca à aplicação de métodos indirectos, diga-se, desde já, que se nos afigura que a Requerente assenta o seu raciocínio num lapso.

É sabido que, como regra, a matéria colectável é efectuada de modo directo, constituindo a avaliação indirecta, designadamente por métodos indirectos, uma aplicação excepcional de carácter subsidiário (artigos 83º, n.º 1 e 2 e 85º, n.º 1 da LGT) que só pode ter lugar nos casos expressamente definidos no artigo 87º do mesmo diploma.

Quer dizer, a avaliação por métodos indirectos só pode ter lugar quando a AT não puder quantificar de forma directa e exacta os factos sujeitos a tributação. Como se diz no Acórdão do TCA-Norte de 29-05-2014 – Proc. 00018/02: *“o lançar mão de qualquer dos meios alternativos disponíveis, - correcções técnicas/avaliação indirecta -, e de um deles em detrimento do outro, não depende de um critério discricionário da AT, antes, qualquer deles constitui um seu poder vinculado”*.

Por outro lado, outro acórdão do mesmo TCA, de 11-01-2013 – Proc. 00739/05.4BEPRT, esclareceu que *“a administração tributária só tem o dever de recorrer a métodos indirectos para presumir custos não declarados e não documentados se a sua existência for evidenciada ou demonstrada e o seu valor não puder ser directamente determinado (...) só os custos cuja*

existência possa ser confirmada mas cujo valor não possa ser diretamente determinado por falta de documentação devem ser apurados por métodos indirectos, como decorre do artigo 90.º, n.º 1, alínea f), da Lei Geral Tributária”.

Tais circunstâncias não ocorrem no caso, onde a AT identificou e quantificou de forma precisa o facto sujeito a tributação: o registo da saída de meios financeiros sem o respectivo suporte documental e sem que a Requerente tenha feito o esforço de justificar tal facto de forma minimamente credível.

Acresce que, contrariamente ao que a Requerente quer fazer crer, a AT não fez funcionar qual ficção que, ainda que em tese, pudesse justificar o recurso à aplicação de métodos indirectos. Apenas aplicou uma correcção técnica resultante de comprovação directa aos elementos fornecidos pela Requerente, nenhuma censura merecendo a sua actuação.

- Tributação autónoma: requisitos, ónus da prova (princípios da verdade material e inquisitório)

O artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, na redação da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, estabelece 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”*.

Para a determinação do conceito de despesa – não coincidente com o de gastos previsto no artigo 23º do CIRC - recorreremos ao que dispõe o Acórdão do STA de 07-07-2010, proferido no Processo n.º 0204/10, quando considera que *“tratar-se-á de encargos ou despesas suportadas pelo sujeito passivo que em termos contabilísticos afetam o resultado líquido do exercício, diminuindo-o”*. Conforme refere a decisão arbitral no processo n.º 213/2020-T, 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), desprovidas de suporte documental”*.

A despesa não estará devidamente documentada quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ela foi efetivamente suportada pelo sujeito passivo. A apreciação da existência ou não da devida documentação é feita tendo por objeto o acto através do qual o sujeito passivo suporta o encargo ou a despesa que é suscetível de afetar o resultado líquido do exercício, para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC.

Ora, como se disse, as despesas não documentadas são objecto de tributação autónoma.

De acordo com o acórdão do STA de 31-03-2016, proferido no Processo n.º 0505/15: *“As despesas em questão são tributadas apenas porque são efectuadas, havendo mesmo a cargo do contribuinte a obrigação de as tornar aparentes na sua declaração de rendimentos. Se todas ou parte delas poderiam ter sido consideradas como custos da empresa para efeitos da determinação do seu lucro tributável, aumentando a despesa fiscal com a conseqüente diminuição do lucro tributável, e a empresa por decisão consciente, ou esquecimento, não as considerou desse modo na sua declaração de rendimentos, nem por isso, elas perdem a sua natureza de despesas tributáveis em sede de tributação autónoma, que, por definição é uma tributação destacável da tributação em sede de IRC”.*

Por outro lado, é pacífico, na jurisprudência, que nos casos de despesas não documentadas é sobre o sujeito passivo que recai o ónus da prova do direito que se arroga a deduzir os custos ao lucro tributável, não reconhecido pela AT pelo facto da inexistência de suporte documental.

Diz-se no Acórdão do STA de 27-02-2019, proferido no Processo n.º 01424/05.2BEVIS que *“basta à AT provar a factualidade que a levou a não aceitar esses custos, factualidade essa que tem de ser suscetível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respetivos documentos de suporte, só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova do direito de que se arroga (o de exercer o direito de deduzir os custos ao lucro tributável) e que não é reconhecido pela AT, ou seja, o ónus de prova de*

que as operações se realizaram efetivamente e ocorrem os pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução”.

Na mesma linha se refere na decisão arbitral n.º 235/2020.T que “o ónus da prova dos alegados erros e irregularidades recai sobre a Requerente, por força do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, pelo que a falta de prova que permite concluir pela sua existência tinha de ser valorada no procedimento tributário e no presente processo contra a Requerente. De resto, é a Requerente que está em melhor posição probatória, dispondo ou devendo dispor dos elementos documentais e materiais necessários e suficientes para justificar as saídas de valores da empresa e evitar a incidência de tributação autónoma. (...) Por isso, há fundamento factual para a conclusão subjacente à liquidação impugnada, de que se está perante «despesas não documentadas», para efeitos do artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, consubstanciadas por saída de meios financeiros da empresa sem documentos de suporte que permitam concluir pelo destino que lhes foi dado. (...) Não tem aqui aplicação, quanto à existência do facto tributário gerador da tributação autónoma, o preceituado no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, pois apenas é aplicável quando exista «fundada dúvida» e, neste caso, não se vislumbram razões que abalem a presunção de terem ocorrido despesas não documentadas a que conduzem as presunções referidas”.

Ou na decisão arbitral no processo 752/2019-T, de 03-10-2020, quando se pronuncia no sentido de que, “tendo sido a Requerente notificada para apresentar elementos contabilísticos e prestar esclarecimentos”, teve a oportunidade de juntar documentos de suporte de despesas a justificar a divergência. Acrescenta que “o Relatório de Inspeção Tributária tem valor probatório próprio que apenas poderia ter sido posto em causa caso a Requerente tivesse logrado pôr em dúvida os resultados probatórios aí coligidos, o que manifestamente não ocorreu. Com efeito a Requerente não prova quais as despesas efetivas que a sociedade teve”.

No caso em apreço, a AT demonstrou inequivocamente as razões que, no seu entender, justificavam a aplicação de tributação autónoma e, em cumprimento dos princípios da verdade

material e inquisitório notificou a Requerente para justificar e/ou apresentar suporte documental para as despesas não documentadas que identificou, o que esta não logrou fazer quer no decurso da inspeção, quer no exercício do direito de audição quer, muito menos, no presente pedido de pronúncia arbitral.

Desse modo, aderindo aos fundamentos vertidos nas mencionadas decisões, conclui-se que a AT cumpriu o ónus de prova quanto aos elementos constitutivos da tributação autónoma, pelo que improcede o pedido com base neste fundamento.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral formulado, dele se absolvendo a Requerida.
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 106.865,36 €, 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 Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 3.060,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Setembro de 2022

Os Árbitros

Fernanda Maçãs (Presidente)

Prof. Doutora Cristina Aragão Seia (vogal- Relatora)

Dr^a Maria da Graça Martins (vogal)