

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 461/2022-T

Tema: IRC - Tributação autónoma. Despesas não documentadas.

SUMÁRIO:

I – *“Despesa não documentada é aquela a que falta em absoluto o comprovativo documental”*.

II – No processo tributário vigora o princípio da livre apreciação da prova (artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável subsidiariamente ex vi dos artigos 2.º, alínea e), do CPPT e 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, devendo a prudente convicção do julgador *“ser fundamentada, procedendo o tribunal à análise crítica das provas e à especificação das razões que o levaram à decisão tomada sobre a verificação de cada facto”*.

III – O quadro factual descrito permite concluir, com um razoável grau de probabilidade, ter havido uma distribuição de lucros ao sócio maioritário, mas não que esta não tivesse ocorrido em 2014.

IV – A liquidação ora impugnada, ainda que pudesse ter sido emitida a título de tributação autónoma reportada ao ano em que, com toda a probabilidade, a despesa ocorreu (2014), sempre seria ilegal, por efetuada para além do decurso do prazo de caducidade estabelecido pelo artigo 45.º, da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

Em 29 de julho de 2022, **A...**, **Ld.^a**, com o NIPC ... e sede na Rua ..., n.º ..., ...-... PORTO (adiante designada por Requerente), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o

Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com os artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), informando não pretender utilizar a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 1 de agosto de 2022, automaticamente notificado à AT na mesma data e, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, encargo aceite no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e a consequente anulação da liquidação de IRC n.º 2022 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2022 ..., em que se apurou imposto e juros compensatórios a pagar no montante global de € 36 592,47, referente a tributações autónomas do exercício de 2019, liquidação que reputa de ilegal, por padecer do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, bem como do vício de falta de fundamentação substantiva.

A Requerente pede ainda a condenação da Requerida no reembolso da quantia de € 36 592,47 indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios nos termos legais.

B. Fundamentação do pedido

A Requerente fundamenta o pedido nos seguintes termos:

1. A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária aos exercícios de 2018 e de 2019, aberto pela ordem de serviço n.º OI2019..., no decurso do qual se

verificou que esta se encontrava inativa desde 2013 e desde esse ano cessada para efeitos de IVA;

2. A contagem física do “saldo de caixa” da Requerente, efetuada no âmbito do procedimento de inspeção, apurou o valor de € 82 720,00 enquanto o valor inscrito nas IES dos anos de 2013 a 2019 seria de € 152 713,15, verificando-se uma divergência no valor de € 69 993,15;
3. Notificada para apresentar “*documentação comprovativa*” e prestar “*toda a informação (...) que permita conhecer a(s) data(s), montante(s), destinatário(s), natureza e origem das operações subjacentes de cada uma das saídas de caixa não registadas na contabilidade, as quais totalizam, à data de 17/12/2019, o montante global de € 69 003,15 (...)*”, bem como para esclarecer as razões que levaram “*à não relevação contabilística da(s) saída(s) de caixa questionada(s)*”, a Contabilista Certificada da Requerente enviou à AT a ata n.º 11, datada de 28/11/2014, referente à reunião de uma assembleia geral extraordinária na qual foi deliberada uma distribuição de lucros no montante de € 69 000,00 e que, por lapso, não teve tratamento contabilístico;
4. A AT entendeu que a referida deliberação de distribuição de lucros não demonstrava “*o seu efetivo pagamento, designadamente através dos seus fluxos financeiros que permitissem comprovar a data, o montante e o destinatário (...)*” e se estava perante despesas efetivas não documentadas, tendo emitido a liquidação ora impugnada, ao abrigo do n.º 1 do artigo 88.º, do Código do IRC;
5. A Requerente sustenta que a AT não pode considerar que o não tratamento contabilístico da ata n.º 11, por mero lapso administrativo, teve por objetivo omitir a distribuição de lucros até ao termo do prazo de caducidade do direito à liquidação, sob pena de violação do princípio da boa-fé;
6. E que, a entender-se que a diferença entre o saldo de caixa físico e o contabilístico apurada pela inspeção tributária corresponde a despesas não documentadas, não se descortina o motivo pelo qual as mesmas foram imputadas ao exercício de 2019 e não ao de 2014, nem a AT desenvolveu as diligências necessárias a precisar o momento em que tais despesas ocorreram;

7. Assim, defende a Requerente que a fundamentação constante do Relatório da Inspeção Tributária é manifestamente deficiente, não explicitando de forma clara os motivos que levaram a AT a concluir que as saídas de meios monetários correspondem a despesas não documentadas e que essas despesas ocorreram na data da contagem física do Caixa, ou seja, em 2019;
8. Defende ainda que a ata referente à deliberação de distribuição de lucros em 28/11/2014, sempre esteve arquivada no lugar próprio da sociedade e que a AT não invocou a sua falsidade nem impugnou a sua idoneidade, não podendo, sem mais, afastar os respetivos efeitos jurídicos;
9. E que, pelos motivos expostos, existindo uma fundada dúvida sobre o momento da verificação do facto tributário, deve o ato tributário impugnado ser anulado.

C. Da resposta da Requerida

Notificada por despacho arbitral de 7 de outubro de 2022, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT remeteu aos autos o processo administrativo (PA) e apresentou Resposta, na qual defendeu a manutenção da liquidação impugnada, pelas razões que, sucintamente, se enunciam:

1. Está em causa nos autos a questão de saber se a diferença entre o saldo contabilístico e as existências encontradas aquando da contagem física dos valores em Caixa está justificada pela ata n.º 11, apresentada pela Requerente cerca de dois anos após o primeiro pedido que lhe foi endereçado pelos Serviços de Inspeção Tributária.
2. A referida ata, datada de 28/11/2014, indica ter havido uma distribuição de lucros ao sócio maioritário e gerente, no montante de € 69 000,00, sem que tenham sido recolhidos quaisquer indícios da correspondência entre a deliberação adotada e a realidade, designadamente:
 - a. a alegada operação de distribuição de lucros não foi objeto de reconhecimento contabilístico, nem foi produzida qualquer prova sobre a mobilização de meios financeiros entre a sociedade e a esfera do sócio a esse título;

- b. não foi dado cumprimento à obrigação legal de retenção na fonte sobre os lucros distribuídos e à correspondente entrega do imposto;
 - c. nenhuma evidência foi produzida para demonstrar que os meios financeiros, cuja falta em Caixa foi detetada no momento da contagem, saíram da sociedade em 2014, a título de lucros distribuídos.
3. Deste modo, os SIT não consideraram necessário encetar qualquer procedimento para arguir da veracidade ou falsidade da ata; apenas se ativeram aos factos, que não revelaram a identificação do beneficiário dos meios financeiros subtraídos ao património da Requerente nem a natureza das operações realizadas, nem esta veio provar a efetiva transferência e tributação das verbas que invoca serem lucros distribuídos em 2014, ano em que à data da inspeção gozava de caducidade.
 4. A AT provou a falta de correspondência entre os registos contabilísticos dos ativos detidos pela Requerente e a realidade que encontrou no decurso do procedimento de fiscalização, que demonstra terem ocorrido saídas de meios financeiros que não foram contabilizadas, sem se saber o seu destino, preenchendo os pressupostos tipificados na norma de incidência de tributações autónomas.
 5. E é à parte que alega determinados factos que compete fornecer a demonstração da realidade dos factos alegados, necessários à procedência do pedido por si deduzido em juízo.
 6. A relevância da contabilidade afere-se pela capacidade de justificar os movimentos que reflete e que afetam o património e os resultados da empresa, englobando não só os livros e registos, mas também os documentos justificativos.

Não tendo sido requerida a produção de prova adicional e sendo a prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral e ao processo administrativo suficiente para a fixação da matéria de facto, foi, nos termos do despacho arbitral de 14 de novembro de 2022 dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, notificando-se as Partes para apresentação de alegações escritas, no prazo simultâneo de 15 dias (artigo 120.º, do CPPT, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT) e de que a decisão arbitral seria proferida dentro do prazo a que alude o n.º 1 do artigo 21.º, do RJAT, advertindo-se a Requerente para o cumprimento do

disposto no n.º 4 do artigo 4.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Apenas a Requerida apresentou alegações escritas, nas quais remeteu expressamente para quanto havia sido dito em sede de Resposta.

II. SANEAMENTO

1. O tribunal arbitral singular é competente e foi regularmente constituído em 7 de outubro de 2022, nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro;
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, do RJAT, e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março;
3. O processo não padece de vícios que o invalidem;
4. Não foram invocadas exceções que o tribunal arbitral deva apreciar e decidir.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa fixa-se como segue:

A – Factos provados:

1. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que iniciou a atividade de OUTRAS ATIVIDADES DE SAÚDE HUMANA, N. E., CAE 86096, em 06 de outubro de 2004, encontrando-se cessada para efeitos de IVA, desde 15 de outubro de 2013 (cfr. o processo administrativo, adiante, PA);
2. Trata-se de uma sociedade com o capital social de € 5 000,00, em que os sócios mantêm relações familiares entre si (cônjuges, com quotas de 70% o marido e de 20% a mulher e dois descendentes, com uma quota de 5% cada um), cuja sede social se localiza na morada de residência dos sócios e que tem por objeto social “a prestação de serviços de médicos; clínica geral, consultas de especialidade, enfermagem, medicina do trabalho, meios suplementares de diagnóstico e prestação de serviços radiológicos”, encontrando-se inativa desde 2013 (cfr. PA);
3. Pelo DI2019..., da Direção de Finanças do Porto, foi aberto um procedimento de inspeção externa, tendo por objetivo o “Controlo dos Saldos de Caixa” para os exercícios de 2018 e de 2019 (cfr. PA);
4. O saldo de Caixa constante da contabilidade da Requerente desde o exercício de 2013 e inscrito na IES do exercício de 2018, cifrava-se na quantia de € 152 713,15 (cfr. PA);
5. Em 17 de dezembro de 2019, a equipa dos Serviços de Inspeção Tributária, conjuntamente com o sócio-gerente representante da cessação da Requerente, deslocaram-se a uma dependência do Banco ..., no Porto, à guarda da qual se encontrava um cofre contendo o saldo de caixa da Requerente, cuja conferência física apurou o montante de € 82 720,00 (cfr. PA);
6. De acordo com o PA, o sujeito passivo foi então notificado para apresentar os seguintes elementos: (I) balancete analítico reportado a 31/12/2018; (II) balancete analítico o mais recente possível; (III) folhas de caixa relativas ao período de tempo que medeia entre o último balancete e a data da contagem do saldo de caixa; (IV) extratos da contabilidade das contas de Caixa (11), Depósitos à ordem (12) relativos ao ano de 2019 até à data do ato inspetivo; (V) extratos bancários relativos ao ano de

- 2019, até à data do ato inspetivo; (VI) cópias das atas de todas as deliberações em assembleia geral da sociedade, desde o início da atividade e (VII) cópia de contrato em vigor, e respetivas adendas, de cofre de aluguer (oneroso ou gratuito), caso aí se encontrasse hoje localizado o Caixa (cfr. PA);
7. Dos elementos solicitados pelos SIT, apenas foi disponibilizada a cópia do contrato do cofre de aluguer, em nome de uma empresa relacionada com a Requerente, tendo a Contabilista Certificada da Requerente prestado, em 27 de dezembro de 2019, a informação de que *“A empresa encontra-se cessada para efeitos de IVA desde 15/10/2013, não existindo movimentos contabilísticos desde essa data” e de que “Relativamente ao livro de atas, o mesmo não se encontra na nossa posse, pelo que não foi possível agilizar em tempo útil a sua entrega para digitalização das atas solicitadas. Remeteremos o mais breve possível.”* (cfr. PA);
 8. Face aos factos apurados a coberto do DI2019..., da Direção de Finanças do Porto, foram emitidas as ordens de serviço OI2019... e OI2019..., da mesma Direção de Finanças, para inspeção externa de âmbito parcial à Requerente, abrangendo IRC e Retenções na Fonte de IRS dos exercícios de 2018 e de 2019 (cfr. PA);
 9. Em 6 de julho de 2021, foi o sócio-gerente da Requerente notificado para, no prazo de 10 dias, proceder à entrega dos seguintes elementos: (I) Relatório e contas dos períodos de 2018 e 2019; (II) Cópias de todas as atas desde o início de atividade (2004) até ao ano de 2020 (ata de aprovação de contas do período de 2019); (III) Balancetes gerais analíticos antes de apuramento de resultados de cada um dos períodos de 2018 e 2019; (IV) Mapas de Base de Dados de Contas do Banco de Portugal (datado de 31/12/2019 ou posterior, disponível em <https://www.bportugal.pt/area-empresa>, utilizando as credenciais de acesso ao Portal das Finanças) e extratos bancários mensais dos anos de 2018 e 2019 de todas as contas de depósitos bancários; (V) Extratos de conta corrente (desde 01-01-2005 até 31-12-2019, de cada uma das subcontas que compõem a rubrica de balanço “Clientes” no montante de € 409 429,47 (constante nos anos de 2012 a 2019) e cópia dos documentos de suporte dos registos em aberto (débitos na conta #21 sem créditos associados na mesma conta); (VI) Exibir documentação comprovativa da realização

de diligências para a cobrança dos valores a receber de “Clientes”, no montante global de € 409 429,47 e esclarecer as circunstâncias e razões para a manutenção do referido valor a receber no balanço ao longo de 7 ou mais anos; (VII) Extratos de conta corrente, desde 01-01-2007 até 31-12-2019, de cada uma das subcontas que compõem a rubrica de balanço “Fornecedores” , no montante de 15.034,00 (constante nos anos de 2012 a 2019) e cópia dos documentos de suporte dos registos em aberto (créditos na conta #22 sem débitos associados na mesma conta); (VIII) Esclarecer as circunstâncias e razões para a manutenção do referido valor a pagar no balanço ao longo de 14 ou mais anos, atendendo à existência de disponibilidades (caixa e depósitos bancários) manifestamente superiores aos valores a pagar; (IX) Extratos de conta corrente, desde 01-01-2013 até 31-12-2019 de cada uma das subcontas que compõem a rubrica de balanço “Outros passivos correntes”, no montante de € 801,12 (constante nos anos de 2013 a 2019) e cópia dos documentos de suporte dos registos em aberto nessas subcontas (sem débitos associados na mesma conta); (X) Atendendo a que os passivos correntes são por definição de curto prazo (parágrafo 17 da Estrutura concetual do SNC), esclarecer as circunstâncias e razões para a manutenção do(s) outro(s) passivo(s) corrente(s) referido(s) no ponto anterior, no balanço ao longo de 6 ou mais anos; (XI) Atendendo ao facto da sociedade ter cessado a atividade, em sede de IVA, no ano de 2013, informar da eventual existência de procedimentos tendentes ao encerramento e liquidação da sociedade e, caso inexistam, esclarecer das razões para a manutenção da sociedade (inativa) (cfr. PA);

10. Após diversa troca de correspondência eletrónica com a responsável pela contabilidade da Requerente, foi esta notificada na pessoa do seu representante legal, através do ofício da Divisão de Inspeção Tributária – I, da Direção de Finanças do Porto, de 22/10/2021, para, no prazo de 10 dias apresentar:

» Documentação comprovativa e toda a informação relacionada que permita conhecer a(s) data(s), montante(s), destinatário(s), natureza e origem das operações subjacentes de cada uma das saídas de caixa não registadas na contabilidade, as quais totalizam, à data de 17-12-2019, o montante global de € 69.003,15, correspondente à diferença, na referida data, entre o saldo contabilístico da conta # 111 "Caixa fixo", no montante de € 152.713,15, e o valor observado na contagem física realizada ao abrigo do Despacho externo n.º DI2019 ... , no montante global de € 82.720,00.

» Mais se solicita o esclarecimento das razões que assistiram à não relevação contabilística da(s) saída(s) de caixa(s) aqui questionadas.

11. Em 31 de outubro de 2021, a Senhora contabilista certificada da Requerente remeteu aos SIT da Direção de Finanças do Porto e-mail de que consta o teor seguinte:

No seguimento da notificação recebida remetemos em anexo a ata n.º 11 da referida empresa onde está deliberada uma distribuição de lucros datada de 2014.

Mais informamos que a mesma não teve tratamento contabilístico à data, em virtude de não nos ter sido comunicado pela gerência.

12. Através do ofício da Divisão de Inspeção Tributária – I, da Direção de Finanças do Porto, de 12 de janeiro de 2022, foi a Requerente notificada, na pessoa do seu representante legal, do projeto de correções do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), com indicação de que dispunha do prazo de 15 dias para exercer o direito de audição (cfr. PA);

13. As correções propostas assentaram, entre outros, nos seguintes fundamentos:

II.3.3. Comportamento fiscal e organização da contabilidade

A contabilidade encontra-se organizada de acordo as Norma Contabilísticas das Micro Entidades (NC - ME) previstas no SNC.

Não foram constatadas faltas declarativas, quer ao nível do IRC e do IES, quer das retenções na fonte.

Foi verificado o cumprimento das obrigações de pagamento de impostos, por recurso à aplicação da base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), designadamente através do item "sistemas de execuções fiscais WEB".

Contudo, as análises efetuadas a coberto deste procedimento inspetivo permitiram concluir por inexatidões contabilísticas e fiscais que se traduziram em correções ao imposto em falta relativo a tributações autónomas em IRC, conforme se descreve no capítulo III. deste relatório.

(...)

O saldo de Caixa inscrito na IES de 2018, reportado à data de 31/12/2018, é de €152.713,15, tal como o constante de todas as IES desde o ano de 2013². Acresce que, o saldo manteve-se inalterado à data da contagem de Caixa (17/12/2019), bem como em 31/12/2019 e 31/12/2020.

Constataram, assim, uma divergência no saldo de caixa no montante de € 69.993,15 (€152.713,15 - €82.720,00).

(...)

Ora, não obstante a empresa se encontrar cessada para efeitos de IVA, a empresa não está cessada para efeitos de IRC, não foi dissolvida nem liquidada, pelo que continua obrigada a prestar contas, nos termos do artigo 65.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), as quais estão por sua vez sujeitas a aprovação, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 246.º do CSC. Consequentemente, ainda que possa não ter havido registos contabilísticos durante 2019, deveria existir e ter sido disponibilizado o balancete geral

análítico de 31/12/2018. Quanto aos extratos bancários das contas bancárias em nome da empresa, teriam necessariamente que existir. No entanto, nenhum extrato foi disponibilizado.

(...)

III.3.2.1. Valores Declarados – Período de 2019

O sujeito passivo entregou a IES, do período de 2019, em 08/09/2020. Através das demonstrações financeiras relevadas naquela declaração, verificou-se que o Caixa se mantinha inalterado face ao período antecedente (€152.713,15).

Acresce que, já após iniciada a presente ação inspetiva, o sujeito passivo submeteu a IES de 2020, e também nesta o Caixa relevado no Balanço totaliza €152.713,15.

(...)

O sujeito passivo para dar cumprimento ao solicitado, através de diversos e-mails da Contabilista Certificada e com referência aos itens acima descritos, até 02/08/2021, remeteu:

- 1) Cópia das Atas n.ºs 1 a 10⁴ (folhas 1 a 12 do livro de Atas), respeitantes à aprovação de contas de 2004 a 2013, respetivamente.

(...)

Em 02/08/2021, através de e-mail remetido à Contabilista Certificada, foi exposto o ponto de situação da resposta à notificação efetuada a 06/07/2021, e reiterou-se o pedido dos elementos e esclarecimentos em falta. Nesse e-mail, quanto às Atas, foi questionado da existência ou não de mais Atas. Solicitou-se, ainda que, em caso afirmativo, fosse remetida cópia dessas atas, ou, em caso negativo, fosse enviada cópia da folha 13 do livro de Atas.

(...)

Em resposta à notificação, em 31/10/2021 e através de e-mail da Contabilista Certificada, fomos informados do seguinte:

"No seguimento da notificação recebida remetemos em anexo a ata n.º 11 da referida empresa onde está deliberada uma distribuição de lucros datada de 2014.

Mais informamos que a mesma não teve tratamento contabilístico à data, em virtude de não nos ter sido comunicado pela gerência." (Negrito nosso).

De acordo com o teor da cópia da Ata remetida, em anexo à resposta, em Assembleia Geral Extraordinária, de 28/11/2014, os sócios da " A... " haviam deliberado, por unanimidade, a distribuição de lucros no montante de €69.000,00 ao sócio B...

(...)

III.3.2.3. Recolha de Informação sobre Comunicação de Pagamentos de Rendimentos e de Pagamento de Imposto Sobre os "Lucros Distribuídos"

Em sequência das alegações e do teor da Ata n.º 11 apresentadas pelo sujeito passivo, em resposta à notificação (ofício n.º 2021 ... , de 22/10/2021), foram realizados os seguintes procedimentos:

- Verificação de eventual comunicação pela " A... " de pagamento de rendimentos de capitais e pagamento de retenções na fonte sobre rendimentos de capitais, relativos a períodos entre janeiro de 2014 e dezembro de 2019, por consulta à base de dados da AT; e
- Verificação se o beneficiário (B...) declarou rendimentos de capitais nas declarações de rendimentos Modelo 3 do IRS de 2014 a 2019, ambas inclusive.

Através destas consultas constatou-se que a A... não comunicou o pagamento de rendimentos, nem declarou quaisquer retenções na fonte sobre rendimentos de capitais pagos, nos períodos entre janeiro de 2014 e dezembro de 2019 e que B... não declarou quaisquer rendimentos desta natureza nas declarações de rendimentos Modelo 3 do IRS de 2014 a 2019, ambos inclusive.

(...)

Perante a divergência entre o saldo contabilístico da conta #111 - Caixa FIXO# e as existências reveladas pela contagem física, foi pedido através de notificação "*Documentação comprovativa e toda a informação relacionada que permita conhecer a(s) data(s), montante(s), destinatário(s), natureza e origem das operações subjacentes de cada uma das saídas de caixa não registadas na contabilidade, as quais totalizam, à data de 17/12/2019, o montante global de €69.003,15 (€152.713,15 - €82.720,00).*".

Em resposta, o sujeito passivo apresentou a Ata n.º 11, "lavrada a 28/11/2014", a deliberar distribuição de lucros de €69.000,00. Porém, não foi demonstrado o seu efetivo pagamento, designadamente através dos fluxos financeiros que permitissem comprovar a data, o montante e o destinatário. Sendo certo que as verbas "eventualmente" atribuídas seriam valores em caixa, ou seja, valores em numerário, e por isso sem documento externo de suporte, sempre poderia ser apresentado pelo alegado beneficiário – sócio-gerente – o depósito daquela verba em conta bancária por si titulada ou, caso tenha sido utilizado diretamente na

aquisição de bens ou serviços a seu favor, cópia dos respetivos documentos de suporte das respetivas despesas pessoais.

Por outro lado, note-se a estranheza de, em 06/07/2021, a " A... " ter apresentado a estes serviços de Inpeção Tributária cópia das Atas n.ºs 1 a 10, ambas inclusive, e não ter apresentado a Ata n.º 11, quando tinham sido solicitadas todas as Atas das assembleias gerais realizadas até 2020.

(...)

O sujeito passivo sugere, como referido, que a diferença entre o saldo contabilístico e o efetivamente existente no património da empresa deve-se à falta do reconhecimento contabilístico de uma distribuição de lucros no valor de €69.000,00, ocorrida em 2014. Porém, além da Ata n.º 11, não apresenta qualquer prova do alegado, pelo que não há qualquer razão para afastar a presunção de verdadeiros os dados constantes da contabilidade, e em particular os meios financeiros que existiam no património da empresa.

Consequentemente, terá de se concluir que foi dado destino desconhecido aos valores correspondentes à divergência entre o saldo contabilístico de caixa e o efetivamente existente no património da empresa. Assim, estamos perante a ocorrência de despesas efetivas, correspondentes a saída(s) de meios monetários, e que não estão documentadas.

Além da falta de documentação de suporte à(s) saída(s) de meios monetários, o sujeito passivo não reconheceu as despesas em contas de gastos, facto que também impede conhecer quando ocorreram. A

(...)

III.5. Enquadramento Fiscal

Do exposto nos pontos anteriores concluiu-se que o sujeito passivo efetuou despesas, correspondentes a saídas de meios monetários, que não estão documentadas, no valor global de €69.003,15, à data da contagem física do Caixa.

Nos termos do n.º 1 do art.º 88.º do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC), "As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A."

III.6. IRC – Imposto em Falta - Tributação Autónoma

As despesas não documentadas no valor de €69.003,15, em 2019, estão sujeitas a tributação autónoma, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 88º do CIRC.

A tributação autónoma em falta^a, de 2019, é de €34.501,58, conforme cálculo seguinte:

$$\text{> } 50\% * €69.003,15 = €34.501,58$$

14. Não tendo a Requerente exercido o direito de audição, o projeto de correções tornou-se definitivo, conforme a notificação expedida através do ofício da Divisão de Inspeção Tributária – I, da Direção de Finanças do Porto, de 08 de fevereiro de 2022 (cfr. PA);
15. Em 31 de março de 2022, foi emitida à Requerente a liquidação de IRC n.º 2022... e a demonstração de acerto de contas n.º 2022..., de 4 de abril de 2022, que apurou imposto de € 34 501,58 e juros compensatórios de € 2 090,89, num total a pagar de € 36 592,47, até 11 de maio de 2022 (cfr. Doc. junto à PI);
16. A Requerente procedeu ao pagamento da referida liquidação de IRC e juros compensatórios, em 10 de maio de 2022 (cfr. Doc. junto à PI).

B – Factos não provados:

Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C – 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 antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Assim, 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. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados decorrem da análise crítica dos documentos juntos pelas Partes.

III.2 DO DIREITO

1. As questões a decidir

Tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira procedido à liquidação, ao abrigo do disposto no artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC, da tributação autónoma, à taxa de 50%, sobre o valor da divergência entre o saldo contabilístico da Requerente e o relevado na contagem física do saldo da conta Caixa, está em causa apurar se, no caso concreto dos autos, estamos na presença de “despesas não documentadas” que justifiquem o enquadramento jurídico tributário que lhes foi atribuído pela Requerida.

Estando provado que a contabilidade da Requerente não reflete fidedignamente o exfluxos dos meios financeiros em falta, importa saber a quem cabe a prova do destino, natureza e finalidade da despesa em causa, a fim de apurar a data da ocorrência do facto tributário e saber se, à data da contagem do saldo da conta “Caixa” tinha já decorrido, ou não, a caducidade do direito à liquidação.

1.1. Despesas não documentadas e tributações autónomas.

O n.º 1 do artigo 88.º, do Código do IRC, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, estatui que:

“Artigo 88.º - Taxas de tributação autónoma

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

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

A referência a “despesas confidenciais” e a “despesas não documentadas” viria a transitar para o Código do IRC, através do aditamento, pelo artigo 6.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, do artigo 69.º-A que, sob a epígrafe “Taxas de tributação autónoma” determinou, no seu n.º 1, a respetiva tributação à taxa agravada de 50%.

Esta referência cumulativa a despesas confidenciais e a despesas não documentadas levou à elaboração jurisprudencial da distinção entre ambas: *“as primeiras serão aquelas relativamente às quais não é revelada a sua natureza, origem e finalidade, enquanto as segundas serão despesas relativamente às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem ou finalidade. Todas elas, no entanto, serão despesas não comprovadas documentalmente”*. (Cfr. o Acórdão do STA, de 07 de julho de 2010, processo n.º 204/2010).

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

Mais recentemente, no Acórdão do STA de 02 de fevereiro de 2022, proferido no processo n.º 02421/15.5BEPRT, foi decidido que *“Despesa não documentada é aquela a que falta em absoluto o comprovativo documental.”*

Quanto ao escopo das tributações autónomas, afirmou-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, de 13 de abril de 2016, que “[a] *introdução do mecanismo de tributação autónoma é justificada, por outro lado, por se reportar a despesas cujo regime fiscal é difícil de discernir por se encontrarem numa «zona de interseção da esfera privada e da esfera empresarial» e tem em vista prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição oculta de lucros ou atribuam rendimentos que poderão não ser tributados na esfera dos respetivos beneficiários, tendo também o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscais (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, Coimbra, pág. 407)*”, pois “*a tributação autónoma tem ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de menor transparência fiscal (...)*”.

Quanto à sua natureza, tem a jurisprudência dominante entendido que “*As tributações autónomas, embora formalmente inseridas no Código do IRC, sempre tiveram um tratamento próprio, uma vez que não incidem sobre o rendimento, cuja formação se vai dando ao longo do ano, mas antes sobre certas despesas avulsas que representam factos tributários autónomos, sujeitos a taxas diferentes das de IRC.*” (Cfr. o Acórdão do STA de 21 de março de 2012, Processo: 0830/11).

1.2. Despesas não documentadas. Ónus da prova. Valor probatório da Ata n.º11.

As pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, estão, nos termos do artigo 123.º, do Código do IRC, obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei, devendo todos os lançamentos contabilísticos estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário, devendo as operações ser registadas cronologicamente e não sendo permitidos atrasos superiores a 90 dias na sua elaboração.

Esta obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada permite não só o controlo do lucro tributável, como constitui meio de prova dos factos inscritos nos seus registos e respetivos documentos de suporte, beneficiando da presunção de veracidade a que se refere o n.º 1 do artigo 75.º, da Lei Geral Tributária (LGT).

No caso em análise, é a própria Requerente a assumir que a sua contabilidade não é fidedigna, caso em que, nos termos do n.º 2, alínea a), do mesmo artigo 75.º, da LGT, cessa a referida presunção, daí não decorrendo, necessariamente, que se tenha por verdadeiro o valor do saldo da conta “Caixa” inscrito nas IES apresentadas para os sucessivos anos, desde 2013 a 2019, mantendo-se inalterado, pelo menos até 31 de dezembro de 2020 (cfr. pág. 5 do RIT).

Cessando a presunção de veracidade da contabilidade da Requerente, cabe a esta o ónus da prova dos factos constitutivos do direito que pretende fazer valer em juízo (artigo 74.º, n.º 1, da LGT), ou seja, cabe à Requerente provar que o saldo inscrito na conta “Caixa” não correspondia à realidade.

A Requerente remeteu aos Serviços de Inspeção Tributária a “Ata n.º 11”, datada de 28 de novembro de 2014, que incorpora a deliberação da Assembleia Geral extraordinária, cujo ponto único, aprovado por unanimidade, consistiu na “Distribuição de lucros”, no montante de € 69 000,00, ao seu sócio Dr. B... (cfr. pág. 38 do PA), alegando que o não tratamento contabilístico da mesma se tinha ficado a dever a mero lapso administrativo de comunicação ocorrido entre a gerência e os serviços contabilísticos.

Em sede de resposta, vem a Requerida colocar como questão central a de “*saber se a diferença entre o saldo contabilístico e as existências encontradas aquando da contagem física dos valores em Caixa está justificada pela acta n.º 11*”, afirmando que “*o que está em causa é a omissão do registo do facto (distribuição de lucros) e não o não uso acta n.º 11 para o seu registo ou a sua veracidade*”, que “*nunca é colocada em causa a veracidade da acta, tão só que a mesma não permite aferir a data, montante e destinatário quanto ao efectivo e alegado pagamento e, bem assim, da hipotética entrega de imposto devido naquele ano.*”.

No entanto, adianta a Requerida argumentos, alguns dos quais já constantes do RIT e outros inovadores (que sempre constituiriam, estes, fundamentação a posteriori), no sentido da não aceitação do facto declarado na referida ata n.º 11, designadamente, que:

- *“Confrontado o sócio-gerente B..., aquando do início do procedimento inspectivo a coberto da OI2019... (06/07/2021), sobre a diferença verificada entre o saldo contabilístico da conta # 111 – Caixa fixo # e o valor observado na contagem física, não o despertou para o facto - alegada distribuição – “ocorrida” em 2014, no valor de €69.000,00”;*
- *“nem a acta n.º 11 esteve disponível para consulta”* quando solicitado o seu envio;
- *“a alegada operação de distribuição de lucros não foi objecto de reconhecimento contabilístico, nem foi produzida qualquer prova sobre a mobilização de meios financeiros entre a sociedade e a esfera do sócio a esse título.”;*
- *“não foi dado cumprimento à obrigação legal de retenção na fonte sobre os lucros distribuídos e à correspondente entrega do imposto”;*
- *“Salienta-se ainda o definido pelos artºs 63º-C e 63º-E da LGT¹, que prevê que os sujeitos passivos de IRC estão obrigados a possuir conta bancária para os movimentos inerentes à actividade empresarial e, que os pagamentos de valor igual ou superior a € 1.000,00 devem ser efectuados por meio de pagamento que permita a identificação do beneficiário.”;*
- *“(…) em resposta à notificação para apresentação de cópia de todas as actas, desde o início de actividade (ano de 2004) até ao ano de 2020 (acta de aprovação das contas o período de 2019), a Requerente enviou cópia das Actas n.ºs 1 a 10 (a acta n.º 10 corresponde à folha n.º 12 do livro de actas).”;* *“Ora, não tendo sido exibidas mais actas, depreende-se que a folha 13 e seguintes do livro de actas estaria em branco, e por consequentemente a ata n.º 11 poderia ser elaborada em qualquer altura.”;*
- *“Sendo certo que as verbas “aleadamente” atribuídas seriam valores em caixa, ou seja, valores em numerário, e por isso sem documento externo de suporte, sempre poderia ser apresentado documento interno onde era declarado pelo sócio o recebimento (...).”;*

¹ O artigo 63.º-E, da LGT, foi aditado Lei n.º 92/2017, de 22 de agosto.

- “nem a Requerente declarou e pagou quaisquer retenções na fonte sobre rendimentos de capitais, entre 2013 e 2019”; “nem o sócio (...) declarou rendimentos desta natureza, no mesmo período”.

Conclui a AT que “Assim, é certo que a AT não afirmou expressamente a falsidade da acta n.º 11, mas também é certo que o referido documento não foi relevado na contabilidade, não foi apresentado quando solicitado e parece ter sido “feito à medida” por forma à requerente resolver o problema da divergência do saldo de caixa identificado pela AT.”.

Se bem se compreende, a Requerida não questiona a veracidade do documento em si (falsidade material), mas tão só a do seu conteúdo – a chamada falsidade intelectual ou ideológica, que consiste na desconformidade entre o que realmente se passou e o que se exarou no documento, no sentido de não ter a Requerente procedido a qualquer distribuição de lucros em 2014.

Estamos, pois, perante uma questão de valoração de meio de prova constituído por documento particular.

As provas, entendidas como instrumentos ou fontes de prova, têm por função demonstrar a realidade dos factos (artigo 341.º, do Código Civil); porém, a prova como resultado “não é certeza lógica, mas tão só um alto grau de probabilidade, suficiente para as necessidades práticas da vida”².

Ora, no processo tributário vigora o princípio da livre apreciação da prova (artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável subsidiariamente ex vi dos artigos 2.º, alínea e), do CPPT e 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, segundo o qual “ O juiz aprecia livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto; a livre apreciação não abrange os factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, nem aqueles que só possam ser provados por

² Cfr. Manuel de Andrade, “Noções Elementares de Processo Civil”, Coimbra Editora, Limitada, 1956, pág. 180.

documentos ou que estejam plenamente provados, quer por documentos, quer por acordo ou confissão das partes.”).

Esta prudente convicção do julgador deve assentar “*em padrões de racionalidade e com uma valoração subjetiva devidamente controlada, com substrato lógico e dominada pelas regras da experiência*” (cfr. o Acórdão do TCA Sul de 12 de junho de 2014, Processo n.º 01220/06 e, no mesmo sentido, o Acórdão do STA, de 12 de maio de 2016, Processo n.º 09393/16), ou seja, “*esta convicção deve ser fundamentada, procedendo o tribunal à análise crítica das provas e à especificação das razões que o levaram à decisão tomada sobre a verificação de cada facto (...)*”³, mas “*deve ter presente que não se lhe exige uma convicção de absoluta certeza, basta que a sua convicção assente num juízo de suficiente probabilidade ou verosimilhança.*”⁴.

Na situação sub judice, é possível extrair do RIT que a contabilidade da Requerente se encontra em atraso desde a data em que cessou a sua atividade para efeitos de IVA em 2013, como ali se refere, “*com o motivo art.º 33.º, n.º 1, alínea a) do CIVA*”⁵ e que, quer o cumprimento das obrigações declarativas, quer a manutenção do valor do saldo de caixa, se não devam senão à repetição da realidade existente à data da cessação da atividade, por falta de entrega de outros elementos relevantes à responsável pela elaboração dessa contabilidade.

Aliás, os próprios Serviços de Inspeção Tributária não deixaram de manifestar a sua estranheza quanto à divergência detetada ao referir que “*Os valores elevados dos saldos de caixa – notas e moedas efetivamente existentes nas empresas – mantidos durante vários anos*

³ Cfr. José Lebre de Freitas, “A Ação Declarativa Comum à Luz do Código de Processo Civil de 2013”, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2013, pág. 315.

⁴ Cfr. Cristina Flora “A Prova no Processo Tributário” [Em linha], Centro de Estudos Judiciários, 2017, disponível em <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=wmHi2vB6wfm%3D&portalid=30>. ISBN: 978-989-8815-86-6.

⁵ Tratar-se-á de lapso de escrita, porquanto, desde a remuneração operada pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho, que o anterior artigo 33.º, do CIVA, passou a artigo 34.º, cujo n.º 1, alínea a), tem a seguinte redação:

“*Artigo 34.º Conceito de cessação de atividade*

1 - Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se verificada a cessação da atividade exercida pelo sujeito passivo no momento em que ocorra qualquer dos seguintes factos:

a) Deixem de praticar-se atos relacionados com atividades determinantes da tributação durante um período de dois anos consecutivos, caso em que se presumem transmitidos, nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º, os bens a essa data existentes no ativo da empresa;

(...)”

e mesmo em situação de inatividade da empresa não são razoáveis, nem normais” (cfr. pág. 11 do RIT), tanto mais, acrescente-se, que se trata de uma microempresa, sujeita às Normas Contabilísticas das Micro Entidades (NC-ME)⁶.

O quadro factual traçado, incluindo o facto de a Requerente ter a sua sede social na casa de morada dos sócios, unidos por relações familiares, e o seu objeto social (eventualmente relacionado com a(s) atividade(s) profissional(ais) de um ou de ambos os sócios maioritários), permite ajuizar, com um razoável grau de probabilidade, ter havido uma distribuição de lucros ao sócio maioritário, no montante de € 69.000,00, mas não que esta não tivesse ocorrido em 2014, conforme, quanto ao destino, natureza e finalidade daquele pagamento atesta a Ata n.º 11, de 28 de novembro de 2014, pois não se afigura razoável nem “normal” que uma empresa da dimensão da Requerente mantivesse improdutivo, durante tanto tempo, um capital no montante registado no saldo da conta Caixa.

Isto, pese embora não exista documento externo que comprove a transferência de fundos para o sócio – nem poderia haver, já que o pagamento não foi efetuado por transferência bancária, pois os respetivos meios terão saído do saldo da conta Caixa e este, por definição, é constituído por valores em numerário –, nem o sócio ter tido a preocupação de conservar a prova dessa transferência.

1.3. Momento da ocorrência do facto tributário. Caducidade do direito a liquidar.

Como já se aludiu anteriormente, a jurisprudência, incluindo a do Tribunal Constitucional, tem vindo a considerar que “*a tributação autónoma, embora regulada*

⁶ Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, que aprovou, entre outros o regime da normalização contabilística para as microentidades, são consideradas como tal:

“Artigo 2.º - Microentidades

1 — Para efeitos do presente decreto-lei consideram-se microentidades as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

a) Total do balanço: € 500 000;

b) Volume de negócios líquido: € 500 000;

c) Número médio de empregados durante o exercício: cinco.

(...)”

normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide não diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário (que se refere não à percepção de um rendimento mas à realização de despesas)” (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016) e que “o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, caracterizando-se como um facto tributário instantâneo que surge isolado no tempo e gera uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Por isso se entende que estamos perante um imposto de obrigação única, por contraposição aos impostos periódicos, cujo facto gerador se produz de modo sucessivo ao longo do tempo, gerando a obrigação de pagamento de imposto com carácter regular (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012).

Nesse seguimento, deverá entender-se que o facto tributário na génese da tributação autónoma a que se reporta o n.º 1 do artigo 88.º, do Código do IRC, ocorre no momento em que é realizada a despesa tida como não documentada.

A fundamentação da liquidação ora impugnada, conforme consta do RIT (pág. 12), estriba-se no Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 228/2020-T, que em parte transcreve e na qual é considerado que “«O momento da tributação das despesas deve, desta forma, aferir-se com base no critério de “competência de caixa”. O tax point reporta-se à data em que ocorreu a saída de Caixa (o desembolso), sendo as despesas imputadas ao período (exercício) em que essa data se inscreve, assim se articulando com o regime de periodização do IRC. Todavia, nos casos em que os sujeitos passivos, incumprindo os seus deveres declarativos, **omitem a contabilização das saídas de caixa**, como sucede na situação vertente, **é inviável a determinação da data de saída de caixa, pelo que terá de recorrer-se como indicador supletivo à data da contagem física de Caixa.» (negrito nosso)”.**

Transpondo esta jurisprudência para a situação em apreço, os Serviços de Inspeção Tributária concluíram que “o sujeito passivo efetuou despesas, correspondentes a saídas de meios monetários, que não estão documentadas, no valor global de €69.003,15, à data da

contagem física do Caixa”, pelo que “A tributação autónoma em falta, de 2019, é de € 34.501,58 (...).”

Contudo, julga-se que a jurisprudência dimanada do supracitado Acórdão Arbitral não é, sem mais, transponível para o caso ora em apreço, desde logo, por se reportar a uma situação factual assaz diversa da que resulta do probatório nos presentes autos – enquanto ali se tratava de uma empresa em plena atividade, aqui estamos perante uma sociedade cuja atividade se encontrava reconhecidamente (pela AT) encerrada há vários anos à data do procedimento inspetivo; – enquanto a situação tratada no processo n.º 228/2020-T se reportava a alegados pagamentos a fornecedores por contrapartida, a crédito, da conta Caixa, não existindo qualquer documento de suporte comprovativo desses pagamentos, no caso dos autos não houve regularização de quaisquer contas e a divergência apurada entre a contagem física da conta Caixa e o saldo constante das IES apresentadas para os anos de 2013 a 2020 é, pelos motivos já apontados, compatível com uma distribuição de lucros.

Em sede de resposta, vem a Requerida argumentar que *“Não havendo motivos para afastar a presunção de verdadeiras, quer a contabilidade, quer as declarações do contribuinte, à data de 31/12/2018, as saídas de caixa tiveram de ocorrer no exercício de 2019, mais concretamente entre 01/01/2019 e 17/12/2019”* (artigo 117.º da Resposta), apesar de, anteriormente, ter afirmado que *“a primeira condição para a relevância da contabilidade é que ela exista e esteja em condições de justificar os movimentos que reflete e que afectam o património e os resultados da empresa”* (artigo 61.º da Resposta), que *“A contabilista certificada veio informar que a sociedade se encontrava cessada em IVA desde 15/10/2013 e que não existiam movimentos contabilísticos desde essa data”* (artigo 75.º da Resposta) e que a Ata n.º 11, apresentada pela Requerente como prova da distribuição de lucros em 2014 (*ano caduco em termos de direito a liquidar*) não merece crédito porquanto, *“não tendo sido exibidas mais actas, depreende-se que a folha 13 e seguintes do livro de actas estaria em branco, e por consequentemente a ata n.º 11 poderia ser elaborada em qualquer altura”* (artigos 95.º e 96.º da Resposta).

Ora, face a tais asserções, dificilmente se descortina a razão pela qual uma contabilidade em que não são efetuados registos contabilísticos desde 15/10/2013 (como se julga decorrer também do facto de o saldo de “Caixa” se manter inalterado desde essa data até ao termo do procedimento de inspeção tributária) mereça mais crédito à AT do que uma Ata datada e assinada por todos os sócios da Requerente em Assembleia Geral, que não se encontra refletida nessa contabilidade.

Em suma, no sentido de que a ocorrência do facto tributário não pode coincidir com a data da contagem física do saldo da conta Caixa, aderimos sem reservas a quanto a esse respeito consta do voto de vencido do Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa no Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 235/2020-T, que, com a devida vénia, se transcreve:

“São, obviamente, coisas diferentes a existência de despesas e o momento em que ocorrem, e a prova da sua existência e o momento em que a prova é obtida.

O facto tributário, que justifica a tributação, é a existência de despesas, que não se confunde com a prova da sua ocorrência.

Na tese que fez vencimento, o momento da ocorrência do facto tributário acaba por ser aquele em que se fez a contagem física da caixa, o que se reconduz à possibilidade de multiplicação ilimitada dos factos tributários, pois sempre que fosse efectuada uma contagem e fosse detectada uma falta de valores na caixa física estar-se-ia perante um novo facto tributário: isto é, houve um facto tributário no dia 17-12-2018, porque foi feita uma contagem, mas, se fosse feita nova contagem no dia seguinte, haveria aí um novo facto tributário, pois ainda não haveria os valores em caixa. E assim sucessivamente, a mesma apropriação de quantias seria suporte de multiplicação de tributações autónomas todas as vezes (duas, três, cinco, dez ou mais) que fosse efectuada uma contagem física e se verificasse que continuava a faltar aquele valor em caixa física.

Esta seria uma hipotética solução legislativa tão desacertada e desproporcionada, por razões que suponho serem óbvias, que tem de se presumir não ter sido legislativamente

adoptada, por força da presunção que impõe o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil de que o legislador consagrou as soluções mais acertadas.

E, da mesma forma, as mesmas despesas não documentadas que, pelo menos parcialmente, mas na sua maior parte terão ocorrido antes de 2014 poderiam ser repetidamente tributadas, tanto antes da data em foi feita a contagem como posteriormente, ad eternum, sempre que se fizer uma nova contagem que confirme que continua a falta de valores na caixa física.

Esta tese, para além de contrariar o texto do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, que identifica as despesas e não a contagem física da caixa como o facto tributário sujeito a tributação autónoma, é também incompatível também com o n.º 14 do mesmo artigo que impõe a conexão das despesas com determinado período de tributação.

Para além disso, esta tese, que prescinde do momento da realização das despesas para efeitos da sua tributação autónoma, é incompatível com o regime da caducidade do direito de liquidação, que, em sede tributação autónomas de IRC, impõe a irrelevância fiscal de factos ocorridos em períodos fiscais há mais quatro anos em relação àquele em que se emite a liquidação.

E esta tese, ao permitir tributar com tributação autónomas despesas ocorridas em qualquer momento do passado, desde que a contagem se faça dentro do prazo de caducidade, é também incompatível com a proibição da retroactividade das leis fiscais (artigo 103.º, n.º 3, da CRP), pois, em última análise, permite, por essa via, tributar, inclusivamente, despesas realizadas antes da introdução no nosso sistema jurídico das tributação autónomas (há 20, 30 ou mais anos) e aplicar as taxas actuais a despesas que foram realizadas quando as taxas eram menores.”.

Revertendo para o caso dos autos, não subsistem dúvidas de que exista uma divergência entre o valor do saldo da conta Caixa inscrito na contabilidade e nas declarações fiscais apresentadas pela Requerente desde 2013 e o montante apurado na contagem física do “Caixa”, em 2019, traduzida numa saída de meios financeiros do património da sociedade.

No entanto, atendendo ao circunstancialismo atrás descrito e não havendo qualquer evidência de que aquele exfluxo de meios financeiros tenha ocorrido na data da contagem física do Caixa, crê-se haver um elevado grau de probabilidade de que tais fundos tenham sido apropriados pelo sócio maioritário, a título de lucros, pouco após cessação da atividade da Requerente, em 2014.

Os lucros constituem rendimentos de capitais, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h), do Código do IRS, ficando sujeitos a tributação no momento em que são colocados à disposição (artigo 7.º, n.º 3, alínea a) -2, do Código do IRS) à taxa liberatória prevista no n.º 1 do artigo 71.º, do mesmo Código, por retenção na fonte a efetuar pela Requerente, de acordo com o disposto no respetivo artigo 101.º.

Não tendo a Requerente efetuado essa retenção na fonte aquando da distribuição dos lucros, em 2014, nem o sócio declarado esses rendimentos na declaração modelo 3 de IRS daquele ano ou de qualquer dos anos subsequentes, a liquidação ora impugnada, ainda que pudesse ter sido emitida a título de tributação autónoma reportada ao ano em que, com toda a probabilidade, a despesa ocorreu (2014), sempre seria ilegal, por efetuada para além do decurso do prazo de caducidade estabelecido pelo artigo 45.º, da LGT.

Termos em que se justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT.

Fica, deste modo, prejudicado o conhecimento das demais questões colocadas pelas Partes.

2. Do direito a juros indemnizatórios

O processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 (primeira parte), da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para

2010), devendo entender-se incluídos na competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD os poderes que, na impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, como é o de apreciar o erro imputável aos serviços.

Determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que incluiu *“o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”*.

De igual modo, o n.º 1 do artigo 100.º, da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º, do RJAT, estabelece que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*.

O restabelecimento da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, obriga, por um lado, à restituição do imposto indevidamente pago e, por outro, ao pagamento de juros indemnizatórios, sendo caso disso.

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, cujo n.º 1 estabelece que *“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou*

impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”.

Concluindo-se pela ilegalidade da liquidação de IRC (tributações autónomas) n.º 2022..., por erro sobre os pressupostos de facto e de direito imputável aos serviços, de que decorreu pagamento da prestação tributária em montante superior ao legalmente devido, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios, a calcular à taxa legal desde a data desse pagamento, até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos enunciados supra, decide-se em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarar a ilegalidade e determinar a anulação da liquidação de IRC (tributações autónomas) n.º 2022..., no valor global de € 36 592,47;
- b) Condenar a Requerida na restituição à Requerente da quantia de € 36 592,47;
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre o referido montante, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º, da LGT.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 36 592,47 (trinta e seis mil, quinhentos e noventa e dois euros e cinquenta e quarenta e sete cêntimos).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 1 836,00 (mil, oitocentos e trinta e seis euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de março de 2023.

O Árbitro,

/Mariana Vargas/

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.