

CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 442/2022-T
Tema: IRC - Despesas não documentadas.

Sumário:

Correspondem a despesas não documentadas, na aceção do artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, aquelas a que falta em absoluto comprovativo documental.

Em face de omissões/inexatidões detetadas na contabilidade do sujeito passivo, a presunção de veracidade dos respetivos registos claudica, nos termos do artigo 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT.

Por força da aplicação *a contrario* dos artigos 344.º, n.º 1, e 350.º, n.º 1, do Código Civil (aplicáveis *ex vi* artigos 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e 2.º, alínea d), da LGT), o ónus probatório passa a imponder sobre o sujeito passivo.

Não satisfeito o referido ónus probatório, as despesas não documentadas devem ser tributadas autonomamente à taxa de 50%.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Regina Almeida Monteiro (Árbitro-presidente), Rosa Branca Areias (Árbitro-adjunta Relatora) e David de Oliveira Silva Nunes Fernandes (Árbitro-adjunto), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 03-10-2022, acordam no seguinte:

I - Relatório

1. **A..., LDA.** (doravante, abreviadamente designada por “Requerente”), com o número de identificação fiscal ..., com sede no ..., ..., ... Almancil, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (doravante, RJAT).
2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente requer:

“ (...) , *deve a presente arbitragem pronunciar-se pela ilegalidade do acto tributário aqui sindicado com fundamento na inexistência do facto tributário sujeito a tributação autónoma em sede de IRC no ano de 2020 e, conseqüentemente declarar a sua anulação com fundamento em erro nos pressupostos de facto e de direito.*

Subsidiariamente, caso assim não se entenda, deve a presente arbitram (sic) pronunciar-se pelo erro nos pressupostos de facto e de direito quanto à quantificação e ao exercício (momento) em que ocorreram as alegadas despesas não documentadas, considerando-se que a imputação da tributação da totalidade do valor do saldo de Caixa ao exercício de 2020 viola o princípio da especialização e periodização dos exercícios, com a conseqüente anulação parcial do acto tributário de liquidação aqui sindicado, atenta também a fundada dúvida na sua quantificação, nos termos do artigo 100.º, n.º do CPPT.”
3. É demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante, AT ou Requerida).
4. O pedido de constituição de Tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT, em 29-07-2022.
5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6, n.º 2, alínea a) e do artigo 11, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os Signatários como

Árbitros do Tribunal arbitral coletivo, tendo estes comunicado a aceitação do encargo no prazo devido.

6. Foram as partes notificadas dessa designação, em 13-10-2022, não tendo manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11, n.º 1, al. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6 e 7 do Código Deontológico do CAAD), pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11 do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 03-10-2022.
7. Em 04-10-22, o Tribunal Arbitral proferiu despacho ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do processo administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. artigo 17.º do RJAT), o qual foi notificado na mesma data.
8. A Requerida veio apresentar resposta, em 03-11-2022, juntando documentos, bem como o Processo Administrativo.
9. Em 24-11-2022, foram as partes notificadas de despacho arbitral prolatado no dia anterior, por intermédio do qual foi designado o dia 5 de dezembro de 2022, pelas 14 horas e 30 minutos, para realização da reunião tendente à inquirição das testemunhas a apresentar pela Requerente.
10. Por despacho prolatado a 30-11-2022, a inquirição das testemunhas viria a ser reagendada para o dia 20-12-2022, pelas 14 horas e 30 minutos, no seguimento de requerimento apresentado pela Requerente, em 25-11-2022, fundamentado em diligência processual agendada para o mesmo dia, pela mesma hora, à qual teria de comparecer o seu mandatário, enquanto testemunha.
11. No dia 20-12-2022, pelas 14 horas e 30 minutos, decorreu a inquirição das testemunhas apresentadas pela Requerente, a saber:
 - a. B..., administrativa, residente na Rua ..., n.º ..., ...-... Tavira, titular do cartão do cidadão n.º...;
 - b. C..., administrativa, residente na Rua ..., n.º ..., ...-... Tavira, titular do cartão do cidadão n.º... .
12. Em 12-01-2023, a Requerente apresentou as suas alegações escritas, reiterando os argumentos já expostos no pedido de pronúncia arbitral.

13. Em 24-01-2023, a Requerida apresentou a suas alegações escritas, reiterando o seu pedido de improcedência total do pedido de pronúncia arbitral.

II - Síntese da posição das partes

Compulsado o pedido arbitral, a Requerente considera, em síntese, que:

- a. A liquidação adicional de IRC n.º 2022..., referente ao exercício de 2020, no valor de 84.141,12 € (oitenta e quatro mil cento e quarenta e um euros e doze cêntimos), da qual derivou a demonstração de acerto de contas n.º..., no valor de 93.139,50 € (noventa e três mil cento e trinta e nove euros e cinquenta cêntimos), com data-limite de pagamento em 17-05-2022, compreendendo juros compensatórios no valor de 1.245,94 € (mil duzentos e quarenta e cinco euros e noventa e quatro cêntimos), é ilegal, com fundamento na inexistência de facto tributário e, subsidiariamente, parcialmente ilegal por violação do princípio da especialização e periodização dos exercícios;
- b. A divergência no saldo contabilístico da conta de caixa identificada no decurso da ação inspetiva realizada pela Requerida – no valor de 183.787,11 € (cento e oitenta e três mil setecentos e oitenta e sete euros e onze cêntimos) – justifica-se pela circunstância de os gerentes da Requerente possuírem em casa, num cofre, tais valores, em numerário, o que não era do conhecimento de quem acompanhou a equipa de inspeção tributária no decurso dos trabalhos inspetivos;
- c. Que, ainda no decurso da referida ação inspetiva, foi depositado, antes do final de 2020, na conta da Requerente aberta junto do BPI um montante total de 200.000,00 € (duzentos mil euros), correspondente às quantias que os gerentes da Requerente conservavam em casa, ao invés de as conservarem na caixa registadora sita no estabelecimento, devendo assim considerar-se justificada e regularizada a divergência de valores identificada pela Requerida.

- d. Não ser verosímil que uma sociedade familiar, como é a Requerente, de pequena dimensão e de produção artesanal, conserve na sua caixa registadora sita no estabelecimento valores de tal ordem, sendo que a discrepância entre os valores contabilísticos constantes da rubrica Conta Caixa e o valor em numerário disponível na caixa registadora provinha já de exercícios anteriores;
- e. A Sr.^aB..., que acompanhou os inspetores da Requerida, sendo filha dos titulares da sociedade, não é gerente, nem tem conhecimento do que se passa na mesma relativamente a questões financeiras, tendo sido por essa razão que, quando instada pela equipa de inspeção tributária, apresentou o dinheiro acumulado dos últimos recebimentos e que é periodicamente depositado nos bancos, o qual perfazia o valor de 26.455,74 € (vinte e seis mil quatrocentos e cinquenta e cinco euros e setenta e quatro cêntimos);
- f. Sendo que a pessoa que gere as questões financeiras da Requerente é a gerente D..., a qual, no dia da ação inspetiva, não se encontrava presente no estabelecimento, não tendo tido contacto com os inspetores da Requerida;
- g. Que a mesma gerente contactou por e-mail os serviços de inspeção tributária da Requerida, explicando a situação, não logrando obter resposta e que, por conseguinte, decidiu proceder ao depósito do valor correspondente a 200.000,00 € (duzentos mil euros) na conta bancária da Requerente, aberta junto do BPI;
- h. A divergência do saldo de caixa não pode, por si só, ser considerada como correspondendo a uma despesa não documentada, uma vez que a gerente da Requerente tinha na sua posse uma elevada quantia de dinheiro, que se manteve intacta e, entretanto, foi necessária para pagamento do imposto liquidado;
- i. Em todo o caso, ainda que se entendesse que tal divergência poderia consubstanciar uma despesa não documentada, uma parte da mesma teria que ser tributada com referência ao exercício de 2019, relativamente ao saldo de caixa desse ano, em virtude do princípio da especialização e periodização dos exercícios, pelo que a diferença do saldo de caixa a considerar em 16-12-2020

seria apenas de 10.943,03 € (dez mil novecentos e quarenta e três euros e três cêntimos);

- j. Mesmo que se entendesse que haveria lugar a tributação de despesas não documentadas, o único valor que poderia ser considerado como não regularizado seria a diferença entre o saldo apurado a 16-12-2020, no valor de 210.242,85 € (duzentos e dez mil duzentos e quarenta e dois euros e oitenta e cinco cêntimos), e o valor do numerário depositado na empresa, no valor de 200.000,00 € (duzentos mil euros).
- k. Em face do circunstancialismo fáctico alegado, resulta “fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário”, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 100.º do CPPT;
- l. A tributação autónoma em sede de IRC está sujeita às suas regras próprias, designadamente no que respeita às regras relativas à especialização dos exercícios e periodização do lucro tributável, como decorre do disposto nos artigos 8.º e 18.º do CIRC;
- m. O facto gerador do imposto é a realização de uma despesa, a qual deve ser concretamente identificada, sendo necessário demonstrar a respetiva ocorrência, ónus que recai sobre a Requerida, nos termos do disposto no artigo 74.º da LGT;
- n. A Requerida limitou-se a presumir que a inexistência do numerário na caixa social correspondia a uma despesa não documentada, ocorrida à data da inspeção tributária;
- o. Tais presunções apenas teriam cabimento legal no âmbito do procedimento com recurso a avaliação indireta, nos termos do disposto no artigo 87.º e seguintes da Lei Geral Tributária;
- p. Na tributação autónoma, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo;
- q. Os serviços de inspeção tributária da Requerida basearam-se na presunção de que existia correspondência entre a contabilidade e a realidade física da caixa

até à data da inspeção, quando existiam já saldos transitados de exercícios anteriores;

- r. O facto de a Requerida ter lançado mão da tributação autónoma, a qual tem uma natureza excecional relativamente à regra da tributação sobre o rendimento real acolhida na lei constitucional, obriga a que os respetivos factos constitutivos sejam por esta demonstrados de forma clara, suficiente e congruente.
- s. Caso contrário, não querendo ter esse ónus probatório e pretendendo cingir-se a meros indícios e a presunções e premissas conclusivas, teria que lançar mão da avaliação indireta, com recurso aos critérios próprios desse método de tributação, o que não fez no caso dos presentes autos.

A Requerida respondeu nos seguintes termos:

- t. A Requerente não envidou esforços para demonstrar em que medida o saldo da conta caixa não correspondia à realidade das existências em numerário ou outros meios monetários;
- u. A informação sobre a eventual existência de outros valores fora das instalações da sociedade não foi prestada logo no dia da contagem, a 15-12-2020, mas antes uma semana após esse procedimento se encontrar concluído;
- v. A Sr.^a B... é sócia da Requerente e auferiu rendimentos de categoria A pagos pela mesma, pelo menos de 2017, tendo ademais o mesmo domicílio fiscal que os seus pais, não sendo verosímil o desconhecimento que alegou acerca da situação financeira da Requerente;
- w. Residindo todos os sócios da Requerente num único e mesmo local, não é credível que apenas um dos membros da família tivesse conhecimentos dos valores existentes nesse suposto cofre, e que só uma semana depois da contagem física ter sido realizada, tivesse sido verificado que afinal existiam mais valores da empresa na titularidade privada e particular dos detentores do capital social;

- x. O facto de terem sido apresentados aos serviços de inspeção tributária valores recebidos, mas ainda não depositados e que se encontravam no domicílio fiscal dos sócios demonstra que os sócios perceberam perfeitamente o que lhes foi solicitado;
- y. Na medida em que as declarações prestadas no momento da contagem dos meios monetários, bem como os factos apurados e os elementos disponibilizados nesse momento, se revestem de verdadeiros e se têm como facultados de boa-fé, a subsequente sindicância implica um dever de prova acrescido, não sendo aceitável que a mesma se circunscreva a alegações genéricas sem qualquer documento ou elemento capaz de os demonstrar de forma inequívoca;
- z. Foi por si observado o ónus probatório subjacente à aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, ao identificar a falta de correspondência entre os valores evidenciados pela contabilidade e as disponibilidades efetivamente existentes;
- aa. A Requerente não coloca em causa a existência dessas saídas de meios financeiros que, por não se saber o seu destino, preenchem os pressupostos exigidos na norma de incidência relativa às tributações autónomas;
- bb. Partindo do entendimento da Requerente, esvazia-se o conceito de despesas não documentadas, porque, em bom rigor, exigindo-se uma *probatio diabolica* à Requerida, deixariam de ser “despesas não documentadas” para se transmutarem em “despesas indevidamente documentadas”, deixando, assim, de funcionar o carácter anti abusivo e anti elisivo que subjaz à tributação autónoma;
- cc. Aderir à tese da Requerente implicaria desvirtuar o combate à fraude e à evasão fiscal, compactuando com estes fenómenos, fazendo tábua rasa do esforço coletivo, legislativo e inspetivo no combate aos mesmos;
- dd. Confrontada com as divergências apuradas pelos serviços de inspeção tributária, a Requerente terá pretendido superar ou minimizar as consequências

- tributárias daí provenientes, o que fez por intermédio dos depósitos bancários datados do final de 2020;
- ee. No entanto, a Requerente não demonstrou a real e verdadeira origem desses fundos em numerário, os fatos que motivaram a sua retirada do património da empresa e a razão pela qual se encontravam na posse dos sócios;
 - ff. A Requerente não demonstrou, também, quais as razões que a impeliram a, contrariando o procedimento de depósito regular nas contas bancárias dos valores recebidos, ter retirado do seu património tais fundos em numerário e os ter deixado na posse dos titulares do capital social;
 - gg. Em face da inexistência de prova, são esses os factos que se verificaram no momento da contagem física, tendo os serviços de inspeção tributária apurado, nesse momento, a divergência que serviu de base às correções efetuadas e que aqui nos trazem;
 - hh. Com referência a 31-12-2020, os serviços de inspeção tributária apuraram uma divergência entre o saldo contabilístico de caixa e os meios monetários, no valor negativo de 16.212,89 € (dezasseis mil seiscientos e doze euros e oitenta e nove euros), o que corresponde precisamente à diferença entre o valor da divergência inicialmente apurada – no valor de 183.787,11 € (cento e oitenta e três mil setecentos e oitenta e sete euros e onze cêntimos) – e o valor dos depósitos efetuados, no valor total de 200.000,00 € (duzentos mil euros);
 - ii. A Requerente não teceu qualquer comentário ou justificação, nem tão pouco apresentou prova capaz de sustentar a diferença apurada, ficando demonstrado, objetiva e concretamente, que ocorreram retiradas de meios monetários da empresa, desconhecendo-se o seu destino;
 - jj. A entender que os serviços de inspeção tributária recorreram a presunções, a Requerente está implicitamente a reconhecer que as suas demonstrações financeiras não refletem a real e verdadeira situação patrimonial da sociedade;
 - kk. As correções efetuadas não se refletem na matéria coletável, pois apenas influenciam o imposto a pagar, sendo que o que está em causa é a tributação

- autónoma de despesas não documentadas, facto que por si só afastaria a possibilidade avaliação indireta por recurso à aplicação de métodos indiretos;
- ll. A Requerida estava legalmente vinculada a proceder à avaliação direta, na medida em que, face ao quadro legal aplicável, a utilização do método de avaliação indireta não tinha acolhimento em nenhuma das situações previstas pelo artigo 87.º da LGT;
- mm. A alternativa poderá consistir na utilização de correções técnicas, tendo ainda por fundamento a contabilidade do sujeito passivo com recurso às correções necessária efetuadas na contabilidade do sujeito passivo ou ainda com recurso ao método presuntivo, quando a declaração ou a correção técnica se mostrem inadequados ao apuramento do lucro tributável;
- nn. Não ocorre nos autos qualquer situação de fundada dúvida, compaginável na previsão do artigo 100.º do CPP, na medida em que existe a certeza quanto à saída de meios financeiros da empresa, cujo destino se desconhece;
- oo. Desconhecer o destino dos meios subtraídos ao património do sujeito passivo ou existir fundada dúvida sobre se essa saída ocorreu ou não configura uma situação completamente distinta;
- pp. Os serviços de inspeção tributária desenvolveram todas as diligências possíveis para apurar a verdade material subjacente aos registos contabilísticos que ocultam a saída de meios financeiros da empresa;
- qq. A sujeição a tributação autónoma da despesas não documentadas não depende da sua prévia contabilização como gastos, de modo a afetar negativamente o resultado do exercício, sob pena de se aceitar que o legislador implicitamente pretenderia beneficiar os contribuintes que optassem por não refletir na contabilidade todas as operações e acontecimentos relevantes da vida empresarial;
- rr. Em conformidade com a letra e espírito do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, devem ser incluídas na tributação autónoma em causa não apenas as despesas não documentadas contabilizadas como gastos, mas também aquelas com as mesmas características, que devendo ter sido reconhecidas na contabilidade,

- como gastos, embora fiscalmente não dedutíveis, não o foram e, portanto, não afetaram o resultado contabilístico e fiscal;
- ss. A demonstrar a divergência entre o saldo contabilístico da conta caixa e as existências reveladas pela contagem física e ao solicitar documentos justificativos da diferença apurada, a Requerida cumpriu o ónus da prova dos pressupostos de aplicação do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, mais não lhe sendo exigível;
- tt. A Requerente faz tábua rasa de que as práticas de gestão corrente da vida empresarial incorporam o controle dos fluxos financeiros, mormente por via do registo dos fluxos de entradas / saídas em folhas ou diários de caixa, da adoção de procedimentos de autorização de pagamentos e de movimentação de contas bancárias;
- uu. Como a Requerente incumpriu a obrigação de contabilizar as despesas não documentadas, é a verificação da falta de meios financeiros detetada pela contagem física que gera, por si mesma, o momento da ocorrência do facto tributário para efeitos do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC;
- vv. A verificação do facto gerador de tributação autónoma só ficou evidenciada na data da contagem física, conseqüentemente, só pode ser imputado ao exercício de 2020;
- ww. Não se encontram preenchidos nos presentes autos os pressupostos de que depende a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

III – Saneamento

O Tribunal arbitral foi regularmente constituído face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (cf. artigos 4 e 10, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). O processo não enferma de nulidades.

IV – Matéria de facto

§1 – Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2022..., referente ao exercício de 2020, com o valor a pagar de 84.141,12 € (oitenta e quatro mil cento e quarenta e um euros e doze cêntimos), incluindo o valor de 1.245,94 € (mil duzentos e quarenta e cinco euros e noventa e quatro cêntimos) (cfr. documentos n.º 1 e 2, juntos com o pedido de pronúncia arbitral);
2. Da referida liquidação adicional resultou a demonstração de acerto de contas n.º 2022..., por intermédio da qual se apurou um montante a pagamento no valor de 93.139,50 € (noventa e três mil cento e trinta e nove euros e cinquenta cêntimos), com data-limite de pagamento em 17-05-2022 (cfr. documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral);
3. O saldo contabilístico da Conta Caixa da Requerente ascendia, em 31-12-2020, a 11.088,33 € (onze mil e oitenta e oito euros e trinta e três cêntimos) (cfr. documento n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral);
4. Nos dias 30 e 31 de dezembro de 2020 foram depositados na conta bancária da Requerente, aberta junto do BPI, montantes correspondentes a, respetivamente, 65.000,00 € (sessenta e cinco mil euros) e 135.000,00 € (cento e trinta e cinco mil euros).
5. A coberto da ordem de serviço n.º OI2021..., foi levada a cabo uma ação inspetiva de âmbito geral para o exercício de 2020, imposto IRC e de carácter interno (cfr. processo administrativo);
6. Tal procedimento foi desencadeado na sequência de uma anterior ação de inspeção realizada no dia 15-12-2020, levada a efeito ao abrigo do Despacho externo n.º DI2020..., que teve como objetivo proceder à contagem dos meios monetários disponíveis em caixa (cfr. processo administrativo);

7. Na contagem de caixa supramencionada foi apurado o valor de 26.455,74 € (vinte e seis mil quatrocentos e cinquenta e cinco euros e setenta e quatro cêntimos) (facto aceite por ambas as partes, nos respetivos articulados);
8. Nas instalações da Requerida não existiam cheques, ou valores de outra natureza, nomeadamente pagamentos por TPA (cfr. processo administrativo);
9. Os serviços de inspeção tributária concluíram pela existência de uma divergência no valor de 183.787,11 € (cento e oitenta e três mil setecentos e oitenta e sete euros e onze cêntimos), resultante da diferença entre o saldo contabilístico da Conta Caixa a 15-12-2020 – no valor de 210.242,85 € (duzentos e dez mil duzentos e quarenta e dois euros e oitenta e cinco cêntimos) – e o montante da contagem efetuada na mesma data (facto aceite por ambas as partes, nos respetivos articulados);

§2 – Factos não provados

Com relevo para a decisão, consideram-se não provados os seguintes factos:

- A. O gerente que teve intervenção no início da inspeção, E..., para além de estar ligado apenas à gestão da produção, não tem um grau de instrução que lhe permitisse compreender o alcance do que estava a ser pedido pela inspeção, não tendo os inspetores sido tão esclarecedores do propósito e alcance da inspeção como se pretende fazer crer no que se alega no relatório de inspeção;
- B. A Sr.^a B... não tinha cabal conhecimento da realidade financeira da empresa;
- C. A Sr.^a B... desconhecia que a sua mãe tinha guardado num cofre em casa uma elevada quantia de dinheiro que pertencia à sociedade e que a maior parte desse dinheiro já aí se encontrava, pelo menos, desde 2019;
- D. A Sr.^a B... apenas teve conhecimento da existência do dinheiro em cofre quando ao final do dia falou com a sua mãe sobre este assunto e ela lhe deu conhecimento do mesmo;

E. Uma parte significativa dos valores em numerário encontrava-se na residência dos sócios e apenas os valores dos recebimentos correntes que usualmente eram depositados periodicamente é que se encontravam na mesma casa, mas fora do cofre.

§3 – Fundamentação da decisão da matéria de facto

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

No que se refere à matéria de facto dada como provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e, portanto, admitidos por acordo, bem como na análise crítica da prova documental que consta dos autos, designadamente os documentos juntos pela Requerente, cuja correspondência à realidade não é contestada pela Requerida, bem como aqueles outros juntos por esta, plasmados no processo administrativo

Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, com natureza meramente conclusiva, ainda que tenham sido apresentadas como factos, por serem insuscetíveis de comprovação, sendo que o seu acerto só pode ser aferido em confronto com a fundamentação da decisão da matéria jurídica.

Por outro lado, quanto à prova testemunhal produzida, importa salientar o seguinte:

a) A Sr.ª B... declarou, no âmbito do seu depoimento, ser trabalhadora da Requerida, mais referindo ser titular de uma quota de 25% do capital social. No mesmo contexto, afirmou que apenas na noite da inspeção tributária tomou conhecimento de que a sua mãe havia guardado o valor de 200.000,00 € num cofre, localizado em casa, no qual o seu pai guarda as suas armas. Mais afirmou que não tem responsabilidades financeiras na empresa e que se limita a entregar o dinheiro à sua mãe. No entanto, resulta do seu depoimento que instada pelos serviços de

inspeção tributária a exibir as quantias disponíveis em numerário, apresentou cerca de “20 a 30 euros” que estariam na fábrica e prestou-se a ir a casa para trazer o remanescente, a que designou o “dinheiro recorrente do mês”, o qual foi contabilizado em cerca de “20 e tal mil euros”. Explicou que costumam receber dinheiro dos clientes, com periodicidade semanal, que acumulam numa pasta, em casa, e depois deposita de dois em dois meses. Ora, considerando o procedimento que a própria testemunha descreveu, afigura-se o mesmo frontalmente incongruente com o desconhecimento alegado acerca dos montantes que se encontravam no seu domicílio fiscal, bem como a circunstância de se limitar a entregar o dinheiro à sua mãe e de não contar o dinheiro. Deste modo, fica irremediavelmente em causa a credibilidade do depoimento, em virtude da falta de coerência interna, pelo que não pode este tribunal valorar o seu depoimento, no sentido de fazer prova do que foi alegado pela Requerente

- b) A Sr.^a C... depôs que não estava presente no momento em que ocorreu o controlo da conta de caixa por parte dos serviços de inspeção tributária, o que naturalmente colide com o seu conhecimento direto dos factos. A própria testemunha confirmou que apenas teve conhecimento do que se falou em família, ao final do dia, pelo que o seu conhecimento é meramente indireto, não logrando, assim, fazer prova dos factos alegados pela Requerente. Alegou que também desconhecia que a sua mãe conservava avultadas quantias de dinheiro em casa, no valor aproximado de 200.000,00 €. Não é também crível, como alega a testemunha, que a sua mãe não tenha explicado a origem do dinheiro que se encontrava no cofre. Por outro lado, detetou-se uma contradição face ao depoimento prestado pela sua irmã; enquanto esta afirma ter ido a casa recolher o dinheiro “recorrente do mês”, em quanto aproximada de 26.000,00 €, para contagem pelos serviços de inspeção tributária, aquela afirma ter estado em casa todo o dia, em teletrabalho, não se tendo cruzado com a sua irmã, tendo ambas declarado ser residentes na Rua ..., n.º ..., ...-... Tavira.

Mais se salienta que nenhuma das testemunhas prestou qualquer esclarecimento credível, coerente e informado sobre a razão e factualidade subjacentes à divergência identificada pelos serviços de inspeção tributária.

V – Matéria de direito

Uma vez fixada a matéria de facto dada como provada, cumpre determinar o direito aplicável face às questões a dirimir.

Na presente situação, a Requerente inicia o seu petitório requerendo que se considere o ato tributário sob contenda ilegal, com fundamento na inexistência de facto tributário sujeito a tributação autónoma em sede de IRC no exercício de 2020, com a consequente anulação total do ato tributário sindicado.

A título subsidiário, a Requerente pugna pela fundada dúvida sobre o exercício em que ocorreram as alegadas despesas não documentadas que terão consumido as disponibilidades de caixa, invocando a preterição do princípio da especialização (e periodização) dos exercícios e a aplicação do artigo 100.º do CPPT, com a consequente anulação parcial do ato tributário sindicado.

Em causa nos presentes autos está a aplicação do artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, na redação em vigor no ano de 2020, de cujo conteúdo resulta: "*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 [do CIRC]*".

De acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores, designadamente o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 07-02-2012, proferido no âmbito do Processo n.º 04690/11, "*despesas não documentadas são aquelas que não têm qualquer suporte documental a nível contabilístico. (...) [Diferentemente,] despesas não devidamente documentadas serão aquelas cujo suporte documental não obedece aos requisitos legalmente exigidos, embora permita identificar os beneficiários e a natureza da operação*".

Em matéria de tributação autónoma, o facto gerador do imposto consiste na própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva, mas perante um facto tributário instantâneo que se esgota naquele dispêndio.

Por outro lado, parafraseando CASALTA NABAIS, *"a imposição de tributações autónomas explica-se (...) pela necessidade de prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos a IRC enquanto lucros da sociedade, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem, não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores para a segurança social"* - cfr. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.^a Edição, Almedina, outubro de 2010, p. 614.

Em consonância, RUI MORAIS enfatiza consistir o objetivo da tributação autónoma em *"evitar, anulando ou atenuando a vantagem fiscal daí resultante, que, através dessas despesas, o sujeito passivo utilize para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis (...) ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que, normalmente, seriam por estes devidos"* - cfr. RUI MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, p. 203.

Conforme expressamente decorre do relatório final da inspeção tributária, as correções operadas pela Autoridade Tributária (propulsoras da emissão do ato tributário sindicado no âmbito dos presentes autos) tiveram origem na discrepância entre o montante contabilizado pela Requerente na Conta Caixa (210.242,85 €) e a verificação física operada pelos serviços inspetivos a 15-12-2020 (26.455,74 €), totalizando 183.787,11 € (210.242,85 € - 26.455,74 €).

Neste contexto, a Autoridade Tributária concluiu estar *"perante uma divergência de 183.787,11 € (resultante da diferença entre o saldo contabilístico da Conta Caixa a 15-12-2020 (exclusive), portanto a 16-12-2020, no montante de 210.242,85 € e o montante da contagem efetuada em 15-12-2020 e que ascendeu a 26.455,74 €), sendo*

entendimento destes Serviços de Inspeção Tributária que a mesma se refere a despesas não documentadas, sujeitas a tributação à luz do preceituado no artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC (CIRC). (...) Não existindo suporte documental que justifique a divergência apurada (183.787,11 €), entre o saldo contabilístico e o saldo real e que permita identificar o destinatário da saída de Caixa, a natureza ou o motivo da operação, está[-se] perante despesas qualificadas como despesas não documentadas (uma despesa (...)) [que] não se encontra apoiada em documento fidedigno que permita conhecer fácil, clara e precisamente a operação que lhe está subjacente nem permita evidenciar a causa, a natureza e, pelo menos, o beneficiário), situação que se encontra legalmente prevista e que o legislador decidiu sujeitar a tributação autónoma, nos termos do já mencionado n.º 1 do artigo 88.º do CIRC" - cfr. páginas 11 e 12 do relatório final da inspeção tributária (documento n.º 4 junto ao pedido de pronúncia arbitral).

Em face do exposto, a questão que se coloca é a de saber se este circunstancialismo se traduz em despesas não documentadas, bem como as consequências jurídico-tributárias daí advenientes.

Atenta a matéria de facto dada como provada - assente na prova documental carreada para os autos pelas partes e, bem assim, na valoração dos depoimentos prestados pelas testemunhas apresentadas pela Requerente -, dever-se-á ter por suficientemente demonstrada a ocorrência de despesas não documentadas (*i.e.*, a ocorrência de despesas "a que falta em absoluto o comprovativo documental" - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02-02-2022, proferido no âmbito do processo n.º 02421/15.5BEPRT).

Com efeito, a contabilidade da Requerente reflete omissões/inexatidões - e, por conseguinte, falta de fidedignidade -, na medida em que a realidade constatada pela Autoridade Tributária, aquando da contagem efetuada a 15-12-2020, não coincide com os valores monetários registados contabilisticamente pela Requerente, não tendo esta logrado justificar verosimilmente o dissídio detetado.

Deste modo, a situação da Requerente espelha, com consistência suficiente, a ocorrência de despesas não documentadas. Em concreto, por referência ao exercício de 2020, a Autoridade Tributária detetou ter a Requerente incorrido em despesas, no montante global de 183.787,11 €, desprovidas de suporte documental.

Perante as omissões/inexatidões de que padece a contabilidade da Requerente, a presunção de veracidade dos respetivos registos claudica, em conformidade com o disposto no artigo 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT (*"A presunção [de veracidade e de boa-fé] referida no número anterior não se verifica quando: as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo"*).

Por outras palavras, tendo a Autoridade Tributária demonstrado com êxito as referidas omissões/inexatidões contabilísticas, a Requerente deixou de ter a seu favor a presunção legal prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT (*"Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos"*).

Em consequência, por força da aplicação *a contrario* do regime ínsito nos artigos 344.º, n.º 1, e 350.º, n.º 1, do Código Civil (aplicáveis *ex vi* artigos 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e 2.º, alínea d), da LGT), o ónus probatório passou a impender sobre a Requerente.

Assim sendo, incumbia à Requerente demonstrar que no exercício de 2020 não incorreu em despesas (não documentadas) no montante de 183.787,11 € ou que efetivamente as suportou, ainda que parcialmente, em período de tributação distinto, o que, face ao conteúdo dos parágrafos 1, 2 e 3 do ponto IV do presente aresto, não sucedeu.

Neste contexto, atento o disposto no artigo 63.º-C, n.º 1, da LGT, nos termos do qual *"Os sujeitos passivos de IRC (...) estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta*

bancária através da qual devem ser, exclusivamente movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida", poderia a Requerente ter voluntariamente disponibilizado à Autoridade Tributária os movimentos da(s) sua(s) conta(s) bancária(s) do exercício em referência e, desse modo, logrado demonstrar as despesas por si efetivamente suportadas, o que não sucedeu.

Em suma: se a contabilidade da Requerente não reflete a realidade - como efetivamente demonstrou a Autoridade Tributária no âmbito da ação inspetiva, tendo, desse modo, ilidido a presunção legal prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT -, incumbia à Requerente demonstrá-la, não tendo conseguido fazê-lo no âmbito dos presentes autos.

A adoção de entendimento distinto - pressupondo impender sobre a Autoridade Tributária um ónus probatório acrescido - redundaria numa inadmissível *diabolica probatio*, face à total ausência de suporte documental para as despesas em causa e à falta de fidedignidade da contabilidade da Requerente.

Deste modo, a aplicação pela Autoridade Tributária do regime previsto no artigo 88.º, n.º 1, do CIRC não merece censura por parte deste Tribunal Arbitral.

Perante o exposto, não assiste razão à Requerente quando, estribando-se na alegada inexistência de facto tributário, peticiona a declaração de ilegalidade do ato tributário sob contenda.

De igual modo, não lhe assiste razão quando, invocando a preterição do princípio da especialização (e periodização) dos exercícios e a aplicação do artigo 100.º do CPPT, requer a declaração de ilegalidade parcial do ato tributário sob contenda.

De igual modo, não lhe assiste razão quando, invocando a preterição do princípio da especialização (e periodização) dos exercícios e a aplicação do artigo 100.º do CPPT, requer a declaração de ilegalidade parcial do ato tributário sob contenda. A este respeito, adere-se à fundamentação ínsita na decisão proferida no processo n.º 473/2020-T, a qual se transcreve na parte relevante:

“Não pode deixar de reconhecer-se que a norma do artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC, ao sujeitar a tributação autónoma as despesas não documentadas, constitui uma norma de incidência tributária e não assenta em qualquer presunção legal quanto qualificação das despesas a que a disposição se torna aplicável.

Isso mesmo foi confirmado pelo acórdão do STA de 24 de Março de 2021 (Processo n.º 021/21, que uniformizou a jurisprudência no sentido de que as disposições legais que estabelecem a tributação autónoma objecto dos n.ºs 3 e 9 do artigo 88.º do Código do IRC constituem normas de incidência tributária e não consagram qualquer presunção que seja passível de prova em contrário. Sendo que esse entendimento é transponível para a disposição do n.º 1 desse artigo, que igualmente prevê a tributação autónoma em relação a despesas não documentadas.

O ponto é que, como se deixou esclarecido, nas circunstâncias do caso, a incidência da tributação autónoma opera por referência ao momento em que ocorreu a contagem física dos saldos de caixa, não sendo aplicável o princípio da especialização de exercícios e periodização do lucro tributável, sendo irrelevante que as despesas não documentadas, reveladas pela divergência entre o saldo de caixa e o registo contabilístico, possam ter sido realizadas em exercícios anteriores.

A tributação autónoma resulta, como se vê, não de qualquer um juízo presuntivo quanto à realização de despesas não documentadas, mas da própria constatação de uma discrepância contabilística relativamente ao saldo de caixa, sem suporte documental, sendo essa divergência que permite caracterizar a ocorrência de uma situação enquadrável na disposição do n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC.

Finalmente, no que tange à “regularização” promovida pela Requerente após a contagem dos saldos de caixa, segue-se a jurisprudência vertida na decisão maioritária proferida no processo n.º 259/2021-T quanto ao ónus da prova que sobre aquela impendia para demonstração da real afetação daqueles meios financeiros; ónus da prova que, no entender deste coletivo, não foi observado. Ao exposto acresce, em complemento, que a “regularização” efetuada – no valor agregado de 200.000,00 € (duzentos mil euros) – não tem sequer correspondência exata com o montante da divergência identificada nos saldos de caixa – no valor de 183.787,11 € (cento e

oitenta e três mil setecentos e oitenta e sete euros e onze cêntimos) –, razão pela qual não pode ser considerada como credível e, por inerência, relevante para efeitos de sanar a supra referida divergência ou afastar a tributação autónoma sobre a mesma incidente.

VI – Decisão

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente;
- b) Manter na ordem jurídica a liquidação adicional de IRC n.º 2022 ..., referente ao exercício de 2020, no montante global de 84.141,12 €, e, concomitantemente, a demonstração de acerto de contas n.º 2022..., no montante global de 93.139,50 €;
- c) Condenar a Requerente nas custas do processo arbitral *infra* fixadas.

VII – Valor do processo

Em conformidade com o disposto no artigo 306, n.º 2 do CPC, no artigo 97-A, n.º 1, al. a) do CPPT « 1- Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende (...)», e no artigo 3, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária «O valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário», fixa-se o **valor do processo em € 93.139,50 (noventa e três mil cento e trinta e nove euros e cinquenta cêntimos)**, valor atribuído pela Requerente, sem contestação da AT.

VIII – Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12, n.º 2 e 22, n.º 4 do RJAT, no artigo 4, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante de custas é fixado em 2.754 € (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros).

Notifique-se.

Lisboa, 31 de março de 2023

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro - Árbitro Presidente)

(Rosa Branca Areias - Árbitro Adjunta Relatora)

(David de Oliveira Silva Nunes Fernandes - Árbitro Adjunto)