

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 688/2024-T

Tema: IRC - Tributação Autónoma. Despesas não Documentadas. Art. 88.º, n.º 1 do CIRC. Ónus da prova.

Sumário

- I. A ocorrência de movimentos contabilísticos de “saídas de caixa”, efetuadas pela Requerente em 2020 sem documentação de suporte enquadra-se no conceito de despesas não documentadas, previsto no artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC, representando o exfluxo ou dispêndio de meios monetários contabilisticamente relevados, sem que para tanto esteja identificado um destinatário e documentado/comprovado o seu destino.
- II. Cabe ao contribuinte o ónus de provar o destino das saídas de valores da empresa e evitar a incidência de tributação autónoma.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (presidente), Carlos Alberto Monteiro da Silva e Nuno Pombo, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 6 de agosto de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., doravante “Requerente”, com o número único de matrícula e de pessoa coletiva..., com sede na Rua ..., ..., ..., ..., ...-... ..., veio requerer a constituição de Tribunal

1.

Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e nos artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

A Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade, e consequente anulação, dos atos de liquidação adicional de **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”)** e **respetivos juros compensatórios** respeitantes ao período de tributação de 2020, no valor total a pagar de € **134.504,05** (que inclui juros compensatórios de € 11.574,52), resultante de correções de **Tributação Autónoma de despesas não documentadas**, por padecerem de vício de violação de lei.

Em 29 de maio de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e, de seguida, notificado à AT.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar (v. artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e c) do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 6 de agosto de 2024.

Em 30 de setembro de 2024, a Requerida apresentou a Resposta, com defesa por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”), que complementou em 1 de outubro de 2024.

Por despacho de 4 de outubro de 2024, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT). Determinou ainda a notificação das Partes para, querendo, apresentarem alegações simultâneas e fixou o prazo para prolação da decisão até à data limite prevista no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente até ao termo do prazo para apresentação de alegações.

Requerente e Requerida apresentaram as suas alegações em 14 de outubro de 2024 e 24 de outubro de 2024, respetivamente.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente argumenta que a desconformidade dos registos contabilísticos da conta Caixa (#111) identificada pela AT, com referência a 31 de janeiro de 2020, no total de € 245.859,07, remonta ao ano 2008, do que fez prova através das atas da assembleia geral da sociedade, não existindo desde então qualquer despesa não documentada ou pagamento oculto a outro sujeito passivo.

Considera que a AT não demonstrou a razão da sua imputação ao ano de 2020 como sendo aquele em que ocorreu a saída em detrimento de qualquer outro em que também haveria saldo excessivo de caixa (ou até mesmo se não saiu em nenhum dos exercícios, porque nunca deu entrada na caixa).

Assim, segundo a Requerente, não se sabe, porque se desconhece, sendo justificável a dúvida:

- (i) Sobre se tais valores inscritos como saldo escritural da conta caixa-111 não teriam resultado de erro contabilístico, ou existindo,

- (ii) Sobre qual o exercício ou exercícios em que ocorreram as retiradas de fundos da sociedade, a que título ocorreram, e quem foram os destinatários dos mesmos.

Em relação ao movimento contabilístico efetuado pela Requerente em 30 de janeiro de 2020, explicita que aquele visou regularizar a divergência da contabilidade, nos termos do Parecer PT23838, de 6 de dezembro de 2019, da Ordem dos Contabilistas Certificados, já que não há lucros no histórico da Requerente que justifiquem a existência de uma quantia dessa dimensão. Tal não gerou alterações nos lançamentos dos exercícios seguintes pelo Contabilista Certificado, devido ao facto de já terem seguido os extratos para a AT, permanecendo o total apurado como divergência de valores com os saldos de caixa.

Aduz que a AT não encontrou justificativos documentais para a falta de valores monetários que invoca e que aí deveriam constar, como, por exemplo, levantamentos por conta de lucros, e que aquela não prova o nexo de causalidade entre as despesas não documentadas e o exercício em que foram efetuadas, ónus que sobre si impendia, ao abrigo do disposto no artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Sobre a presunção consagrada no artigo 75.º, n.º 2 da LGT, defende que, existindo consenso sobre a artificialidade do saldo de caixa, a AT devia recorrer à aplicação de métodos indiretos na determinação da matéria coletável (v. artigos 87.º, alínea b e 88.º da LGT) e não aproveitar a operação contabilística para dela extrair a tributação.

Conclui que os atos tributários padecem de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto, pois em 2020 não se verificou qualquer saída de dinheiro de caixa, nem em qualquer dos exercícios anteriores, a cargo dos atuais sócios-gerentes, tratando-se o movimento contabilístico de 2020 de uma correção contabilística sobre um erro existente desde 2008, para o qual não tinha ainda encontrado solução até àquela data.

Não sendo possível determinar em que exercício tal saída de dinheiro terá ocorrido, ou se terá mesmo ocorrido, há que entender-se ser a discrepância identificada mero erro na contabilidade, não havendo lugar à aplicação do artigo 88.º n.º 1 do Código do IRC.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida preconiza que a liquidação impugnada decorre diretamente da aplicação da lei e não enferma das ilegalidades arguidas pela Requerente. Sustenta, em síntese, que:

- (a) Apesar de a Requerente alegar que à data em que a atual gerência tomou posse (2008) os registos contabilísticos já se encontravam em situação irregular, o desconhecimento do valor em causa só foi efetuado em 2020, após a notificação efetuada pelos serviços de inspeção;
- (b) A Requerente não produziu prova idónea e suficiente para documentar e justificar os dois movimentos contabilísticos de saídas de dinheiro, registados a 31 de janeiro de 2020, no valor total de € 245.859,07, que não se encontravam documentados, em concreto não demonstrou que a divergência do saldo de caixa era “*decorrente de erros de contabilização que se prolongaram por diversos exercícios*”, remetendo convenientemente a sua obscuridade para um passado que já não é possível escrutinar;
- (c) Não é crível que se tivesse tratado de um mero “erro de contabilidade” com uma longevidade de, pelo menos, 12 exercícios. Ademais a sociedade, desde 2008, apresentou resultados transitados com valores significativos com “*uma ausência de distribuição de lucros*”;
- (d) As folhas de caixa apresentadas não justificam o destino dado ao movimento financeiro em crise, nem a ausência dos valores físicos;
- (e) O Parecer da Ordem dos Contabilistas Certificados a que a Requerente faz apelo, alerta para as consequências tributárias (v. artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC), caso as regularizações sejam efetuadas sem documentos de suporte válidos, como sucede no caso;

- (f) A AT cumpriu o ónus da prova dos pressupostos de aplicação do artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC, dentro dos limites que a sua atuação lhe permitia, demonstrando:
- A divergência entre o saldo contabilístico da conta Caixa e os meios financeiros;
 - A existência, nos registos contabilísticos, de duas saídas de valores significativos da conta caixa, uma no montante de € 177.832,79 e outra no montante de € 68.026,28, sem documentação justificativa; e
 - A solicitação dos documentos de suporte da diferença e dos exfluxos financeiros;
- (g) Fazer recair sobre a AT a recolha de elementos relativos a despesas (e o ónus de as provar) em relação às quais inexistem documentos comprovativos e registos contabilísticos dos exfluxos monetários, em circunstâncias em que a Requerente é a única que se encontra em condições de satisfazer esse ónus, redundaria numa exigência de *probatio diabolica*;
- (h) O momento da ocorrência do facto tributário foi o do registo contabilístico n.º 100015, a 31 de janeiro de 2020, de duas saídas de dinheiro, a par da verificação da falta destes meios financeiros detetada pela contagem física;
- (i) As características específicas das “despesas não documentadas” afastam-nas do princípio da especialização dos exercícios enunciado no artigo 18.º, n.º 1 do Código do IRC. O critério da competência económica é inaplicável dado o desconhecimento da natureza e origem das operações subjacentes;
- (j) A verificação do facto gerador da tributação autónoma, que são as despesas não documentadas, só ficou evidenciada na data do respetivo registo contabilístico no exercício de 2020;
- (k) A Requerente não logrou identificar as anomalias na contabilidade passíveis de afastar presunção legal de veracidade declarativa prevista no artigo 75.º da LGT, que opera em relação à contabilidade da Requerente, uma vez que a mesma se encontra devidamente organizada;

- (l) Não se encontram preenchidos os pressupostos para a aplicação de métodos indiretos (v. artigos 87.º e seguintes da LGT), sendo que foi possível proceder à quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação do valor das “despesas não documentadas”, sem recurso a indícios ou presunções;
- (m) O pedido de pronúncia arbitral deve, conseqüentemente, ser julgado improcedente.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação de IRC (Tributação Autónoma), à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado em 27 de maio de 2024, dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do CPPT, contado a partir de 26 de fevereiro de 2024 (v. artigo 279.º do Código Civil, por remissão sucessiva dos artigos 20.º, n.º 1 do CPPT e 3.º-A do RJAT).

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A.** A sociedade A..., LDA., aqui Requerente, encontra-se registada para o exercício, a título principal, de “Atividades de Prática Médica de Clínica Geral, Ambulatório”, com o CAE 86210, e é um sujeito passivo de IRC, enquadrado no regime geral deste imposto, desde o início de atividade, em 2 de abril de 1997 – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), junto pela Requerente como Documento 4 e constante do PA.
- B.** O objeto social da Requerente consiste na atividade de “*Clínica geral, consultas de especialidade, exames vários, recolha de análises e enfermagem*”. A Requerente presta, efetivamente, serviços de saúde na área da terapia da fala. O volume de negócios de 2019 e 2020, nas importâncias de € 132.218,65 e de € 100.469,78, respetivamente, resultam na quase totalidade da prestação de serviços médicos – cf. RIT e Documento 5, junto pela Requerente.
- C.** Da ata n.º 12 da assembleia geral da Requerente, de 12 de novembro de 2007, consta que “*Existem depositados no Banco e na posse da sociedade apenas a quantia global de € 10.950*” – cf. Documento 6, junto pela Requerente.
- D.** Nessa mesma assembleia geral, foram nomeados gerentes B... e C..., com subsequente renúncia da gerente D..., em 19 de março de 2008 – cf. RIT e Documentos 5 e 6, juntos pela Requerente.
- E.** Em 16 de novembro de 2007, foi registada a transmissão de duas quotas a favor de B... – cf. RIT e Documento 5, junto pela Requerente.
- F.** Nas atas n.ºs 16 e 18 a 27 das assembleias gerais da Requerente, ocorridas entre os anos 2010 a 2020, são referidos: (i) a necessidade de regularização do saldo de caixa constante das demonstrações financeiras, por ser inexistente e remontar a factos ocorridos em data anterior ao ano de 2008; (ii) o facto de essa situação ser alheia aos atuais sócios e gerentes – cf. Documento 6, junto pela Requerente.
- G.** Em 29 de julho de 2021, a Requerente submeteu a IES do período de tributação

de 2020, na qual reportou o saldo de caixa e de depósitos bancários de € 276.009,96 – cf. RIT.

- H.** A Requerente foi notificada por carta registada, em 29 de setembro de 2021, para remeter aos serviços da AT o balancete analítico com referência a 31 de dezembro de 2020 – cf. RIT.
- I.** Em 12 de outubro de 2021, a Requerente submeteu uma IES de substituição, na qual o saldo de caixa e depósitos bancários reportado passou a ser de € 448,80 – cf. RIT.
- J.** No dia seguinte, em 13 de outubro de 2021, a Requerente remeteu o documento solicitado (balancete analítico a 21/12/2020), através do seu contabilista certificado, do qual constava o saldo na conta 11 (caixa) de € 448,80 – cf. RIT.
- K.** Derivado da constatação da disparidade no saldo de caixa reportado na primeira IES e na IES de substituição, foi aberto o despacho DI202104799, no âmbito do qual foi efetuada, em 16 de novembro de 2021, uma diligência de contagem de caixa – cf. RIT.
- L.** Nesta diligência, verificaram os serviços de inspeção tributária que apenas existia em caixa o valor de € 346,12, confirmando a divergência entre o valor contabilizado em caixa e a contagem física realizada a 16 de novembro de 2021 – cf. RIT.
- M.** No termo de declarações da diligência de contagem de caixa, o gerente afirmou que os *“saldos existiam contabilisticamente à data da minha posse como gerente em 2008, mas não existiam na realidade, facto que foi declarado na acta da tomada de posse”* – cf. RIT.
- N.** A Requerente foi notificada da realização de um procedimento inspetivo externo, credenciado pela Ordem de Serviço OI2023..., referente ao exercício de 2021, de âmbito parcial – IRC, IVA e Retenções na Fonte. Os atos inspetivos tiveram início em 30 de maio de 2023, com assinatura da ordem de serviço pelo gerente da

sociedade, C... – cf. RIT.

- O. A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (“PRIT”), com proposta de correções de IRC (Tributação Autónoma), para exercício do direito de audição, nos termos previstos no artigo 60.º da LGT – cf. RIT.
- P. O direito de audição foi exercido em prazo, tendo a AT concluído pela manutenção das correções propostas e emitido o Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), cujos fundamentos se transcrevem na parte relevante – cf. RIT:

“V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

Da análise efetuada no âmbito do procedimento de inspeção, com a profundidade que se considerou adequada, e considerando os esclarecimentos prestados, foram detetadas as situações irregulares que neste capítulo se descrevem e fundamentam e das quais resultam as correções que devidamente se quantificam.

Releva ainda referir que a fundamentação legal mencionada se reporta à legislação em vigor, à data dos factos.

Tributação autónoma – despesas não documentadas, exercício de 2020

Em conformidade com o descrito em cima, verificou-se que o sujeito passivo depois de notificado para remeter o balancete de 2020, apresentou uma nova IES, na qual o valor em caixa e depósitos bancários, passou de 276.009,96€, declarado na primeira IES entregue, para 444,80€ declarado na IES de substituição.

*No âmbito da Ordem de Serviço OI2023..., foi o sujeito passivo notificado para remeter os seguintes elementos: **anexo 8**:*

- a) Balancete analíticos reportados a 31-12-2020;*
- b) Todos os extratos de conta da contabilidade de 2020;*
- c) Extratos bancários de todas as contas de depósitos à ordem ou outras, que reflitam os movimentos financeiros da firma supra identificada para o ano de 2020;*
- d) Mapa de contas bancárias extraído do site do Banco de Portugal*
- e) Cópia das atas de todas as deliberações em assembleia geral da sociedade, desde a data de matrícula da sociedade na Conservatória do Registo Comercial;*
- f) Envio do ficheiro SAFT de 2020;*

g) *Documento comprovativo da gerência de facto;*

Da análise de todos os documentos remetidos pelo contabilista certificado, bem como de toda a documentação fiscal e outros elementos relevantes, nomeadamente e tendo em consideração o extrato de conta caixa -111, anexo 9, verificamos que:

<i>Extrato de conta caixa – 111 2020</i>		
<i>Designação</i>	<i>Saldo Abertura</i>	<i>Saldo final</i>
<i>Caixa (conta 11)</i>	<i>245.859,07€</i>	<i>444,80 €</i>
<i>Resultados líquidos transitados (conta 561)</i>	<i>316.336,07€</i>	<i>316.336,07€</i>

Tendo em conta o extrato de conta caixa-111, constatou-se que foram registadas 2 saídas de dinheiro no dia 31 de janeiro de 2020, uma no valor de 177.832,79 e outra no valor de 68.026,28€.

*Assim e de forma a percebermos o enquadramento destas saídas de dinheiro, foi o sujeito passivo notificado por via eletrónica, **anexo 10**, cujo o teor se transcreve:*

“1 – Solicita-se que relativamente aos seguintes movimentos da conta caixa (111) do exercício de 2020, de 31-01-2020, justifique através de nota explicativa a origem, destino e detalhe dos mesmos, juntando documentos que o comprovem os movimentos:

<i>Data</i>	<i>Movimento</i>	<i>Nº Interno</i>	<i>Crédito</i>
<i>31 Jan</i>	<i>...</i>	<i>177.832,79</i>	
<i>31 Jan</i>	<i>...</i>	<i>68.026,28</i>	

*O sujeito passivo veio através do seu mandatário remeter a justificação e outros elementos, **anexo 11**, da qual se transcreve as partes principais:*

“Relativamente aos movimentos da conta caixa (111) do exercício de 2020, de 31-01-2020, quanto à origem e destino dos dois movimentos com o n.º 100015, reitera-se que a desconformidade dos registos contabilísticos da Conta-Caixa com os valores de caixa existentes (resultantes da contagem física dos valores efetuada na visita da AT à empresa) era já existente no ano de 2008, na data na qual foi alterada a titularidade do capital social da empresa e a atual administração da sociedade assumiu a gerência (B... e C...), tal como resulta da Acta n.º 12 da Assembleia Geral de 12-11-2007, onde consta expresso que “Existem depositados no Banco e na posse da sociedade apenas a quantia global de €10.959.

Assim como resulta expresso da ordem de trabalhos da Acta n.º 16 da Assembleia Geral, relativamente ao Ponto Um: “Aprovação de deliberação sobre a regularização do saldo de caixa inexistente”, relativamente ao qual: “foi relemburada a necessidade de

regularização do saldo de caixa constante das demonstrações financeiras por ser inexistente, situação que remonta a factos ocorridos em data anterior ao ano de 2008. Com efeito, conforme resulta da acta n.º 12, o único valor de disponibilidades em posse da empresa à data e que se encontrava depositados no Banco era de €10.959,00, embora contabilisticamente fosse muito superior. Face à situação ora verificada, que é absolutamente alheia aos actuais sócios e gerentes foi aprovado por unanimidade tentar proceder à regularização da situação, designadamente tentar apurar se ocorreu algum lapso na contabilidade da empresa.”

Ou seja, em 2008 não existia a referida importância em caixa na empresa.”

Quanto ao detalhe dos dois movimentos com o n.º 100015, esclarece-se que os mesmos foram feitos por ter a gerência assumido o desreconhecimento do valor por contrapartida de resultados de exercícios anteriores, sendo detalhado em dois movimentos devido ao detalhe do Saldo-Débito de €177.832,79 do balancete do exercício de 2006, de 31-12-2006, e o detalhe do balancete de Junho de 2008. – DOC.2 e DOC.3

Tais lançamentos não foram pelo Contabilista Certificado da empresa alterados nos lançamentos dos exercícios seguintes devido ao facto de já terem seguido os extratos para a AT, permanecendo o total apurado como divergência de valores com os saldos de caixa.

Do supra exposto, verifica-se que o sujeito passivo veio apresentar como justificação para as saídas de dinheiro registadas contabilisticamente que as mesmas são o desreconhecimento do valor por contrapartida de resultados de exercícios anteriores. O sujeito passivo refere que este valor em caixa não existe, e que desde 2008, desde que a gerência tomou posse, estava essa situação refletida em termos de actas da sociedade.

A avaliação e controlo dos movimentos ocorridos nas contas, entre as quais a conta “Caixa”, “Reservas” e “Resultados Transitados” obedecem a normas, princípios e boas práticas.

Com base nas normas contabilísticas e declarativas, sem comprovação contrária, as declarações apresentadas pelo sujeito passiva consideram-se verdadeiras e de boa-fé.

Sem sustentação, apenas para desvirtuar aqueles princípios se poder alegar que os factos tributários não são os que relevam da contabilidade, mas outros que se reportam a períodos caducados, portanto, não tributáveis.

Aliás verifica-se que o sujeito passivo apresentou ao longo destes anos, quase sempre resultados líquidos positivos, tendo liquidado o respetivo IRC.

Os serviços da Inspeção Tributária sustentam o facto tributário (natureza, montante e momento) nos elementos que de uma forma mais legal, lógica, óbvia, natural e

comprovável resultam da contabilidade do sujeito passivo (a persistência no tempo de saldo do “Caixa”).

Da contabilidade resulta que ao longo dos anos sempre existiu um valor elevado registado em caixa.

No que respeita ao exercício de 2020, o extrato de conta caixa regista duas saídas de valores significativos no mês de janeiro, uma no montante de 177.832,79€ e outra no montante de 68.026,28€.

Ora não se percebe, a razão invocada pelo sujeito passivo que este saldo não existe desde 2008, mas na contabilidade sempre esteve evidenciado. Aliás as alterações efetuadas neste saldo ocorreram em 2020, efetuada após a primeira notificação efetuada pelos serviços de inspeção. Aliás na primeira IES entregue pelo sujeito passivo, o saldo de caixa era de 276.009,96€.

Sobre o livro de actas que foi junto pelo sujeito passivo, verifica-se que em nenhum momento consta o valor que deveria ou não existir, limitam-se a escrever que o saldo é inexistente. Ora logo na acta 16 apenas se refere que o saldo de caixa é inexistente. Seria facilmente demonstrado, referir o valor que seria inexistente, mas isso nunca foi efetuado.

Invocar factos de 2008, para descredibilizar a contabilidade atual, sempre inviabilizaria a ação dos serviços de inspeção tributária.

Mais, aquando da transmissão de quotas verificada, e apesar do alegado e registado nas referidas atas, a verdade é que com a transmissão de quotas são assumidos os ativos e passivos existentes na sociedade. Aliás, as atas em questão elaboradas após a transmissão de quotas, não foram confirmadas pelos anteriores representantes legais, nem existe ou não foi apresentado qualquer outro documento pelos anteriores representantes legais que confirme tais divergências.

Por conseguinte não se encontra justificada a saída de dinheiro a 31 de janeiro de 2020, registadas na conta caixa, uma no montante de 177.832,79€ e outra no montante de 68.026,28€, no total de 245.859,07€.

*Ora, estas saídas de dinheiro constituem um exfluxo de caixa sobre o qual não foram encontrados documentos de suporte na contabilidade da sociedade, representam aquilo que em termos fiscais se designa de **Despesas não Documentadas**, na medida em houve uma efetiva saída de meios monetários da sociedade, sem que para tal haja documentos que suportem a saída de tais valores.*

Senão veja-se,

- 1. O sujeito passivo apresentou a primeira IES de 2020 declarando, que a 31-12-*

2020 a sociedade possuía em Caixa e depósitos bancários o valor de 276.009,96€.

2. Foi notificado a 29-09-2021 ao abrigo do princípio da colaboração para remeter o balancete analítico a 31-12-2020, tendo a 12-10-2021 entregue nova IES, a qual o valor em caixa e depósitos bancários era de 22.150,89€.
3. No extrato da conta 11 – Caixa, de 2020, verifica-se que o saldo inicial era de 245.859,07€, tendo sido registadas duas saídas de dinheiro a 31 de janeiro no valor total de 245.859,07€.
4. Decorre do artº 75º, nº 1 da Lei Geral Tributária, a presunção legal de veracidade declarativa:

“1- 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”.
5. Assim, de acordo com o art 75.º n.º 1, da LGT, deve a AT, aceitar que em 31-01-2020, a sociedade registou duas saídas de dinheiro sem qualquer documento comprovativo.
6. O sujeito passivo alega que desde que a gerência tomou posse em 2008, tinha registado em acta a não existência do saldo de caixa.
7. Verifica-se que ao longo do tempo, a sociedade apresenta resultados transitados com valores significativos pelo menos desde 2008.
8. O Código do IRS, apenas permite a presunção de distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros quando se encontrem lançados em quaisquer contas correntes de sócios, (art. 6.º) o que não ocorreu no caso em apreço.
9. Por outro lado, verifica-se que nunca existiu distribuição de lucros.
10. Assim a situação em apreço apenas tem enquadramento na figura de despesa não documentada, que no caso em análise se traduz:
 - Em uma saída efetiva de valores monetários existentes em caixa, nomeadamente, “notas de banco ou moedas metálicas de curso legal, cheques ou vales postais, nacionais ou estrangeiros”
 - Estes movimentos de saída de dinheiro, traduzem-se necessariamente em pagamentos, e/ou a aquisição de bens e/ou serviços, e/ou ainda, uma liberalidade ou conjunto de liberalidades.

De facto, a situação em apreço configura uma despesa: «1. Acto de gastar dinheiro, de despender. 2. Quantia que se gasta, montante a pagar a outro (Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa).

A tributação autónoma das despesas não documentadas, traduz-se numa medida anti-abuso, veja-se o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011, de 12 de Janeiro de 2011, Processo n.º 204/2010, que passamos a citar: «A lógica fiscal do regime [não consideração como custo - o que agora não se coloca - e tributação autónoma] assenta na existência de um presumível prejuízo para a Fazenda Pública, por não ser possível comprovar, por falta de documentação, se houve lugar ao pagamento do IVA ou de outros tributos que fossem devidos em relação às transacções efectuadas, ou se foram declarados para efeitos de incidência do imposto sobre o rendimento os proventos que terceiros tenham vindo a auferir através das relações comerciais mantidas com o sujeito passivo do imposto. Para além disso, a tributação autónoma, não incidindo directamente sobre um lucro, terá ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afectar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de ilicitude penal ou de menor transparência fiscal»

*De acordo com o n.º 1 do art. 88.º do Código do IRC, “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”, sendo que o número 14 do mesmo artigo, refere ainda, “As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.”*

No caso em análise, aplica-se a taxa de tributação autónoma de 50%, uma vez que para o exercício de 2021 foi publicada uma norma transitória no âmbito da Lei do Orçamento, a qual dispõe o seguinte:

Artigo 375.º

Disposição transitória no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

1 - O disposto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC não é aplicável, nos períodos de tributação de 2020 e 2021, quando o sujeito passivo tenha obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores e as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º do mesmo Código, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos.

2 - O disposto no n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC não é igualmente aplicável, nos

períodos de tributação de 2020 e 2021, quando estes correspondam ao período de tributação de início de atividade ou a um dos dois períodos seguintes.

3- O disposto nos números anteriores apenas é aplicável às cooperativas e às micro, pequenas e médias empresas, de acordo com os critérios definidos no artigo 2.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

Assim, propõe-se que sobre a sociedade recaia uma taxa de tributação autónoma de 50% (nº 1 do art. 88º do CIRC), relativamente às saídas de dinheiro realizadas a 31 de janeiro de 2020, as quais não se encontram justificadas.

- Saídas de caixa a 31 de janeiro: 177.832,79€ e de 68.026,28€, no total de 245.859,07€.

- Taxa de tributação autónoma — 50% (nº 1 do art. 88º do CIRC)

- Imposto a entregar – 122.929,53 €.

[...]

X. Direito de Audição

[...]

Da análise de todo o alegado em sede de direito de audição, o sujeito passivo não juntou nenhum documento demonstrativo ou comprovativo que altere as correções propostas em sede de projeto de relatório. Aliás, verifica-se que a justificação dada é a mesma que no âmbito do procedimento inspetivo já tinha sido elencada. Verifica-se que o sujeito passivo veio apresentar como justificação para as saídas de dinheiro registadas contabilisticamente, o desconhecimento do valor por contrapartida de resultados de exercícios anteriores. O sujeito passivo refere que este valor em caixa não existe, e que desde 2008, desde que a gerência tomou posse, estava essa situação refletida em termos de atas da sociedade.

Ora nos termos do artigo 75º da Lei Geral Tributária, as declarações entregues pelo sujeito passivo bem como os dados inscritos na contabilidade, presumem-se verdadeiros.

1 - 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.

De forma a ilidir a presunção veio o sujeito passivo alegar que estamos perante erros da contabilidade desde pelo menos o exercício de 2008, será assim impossível á AT, ir

verificar se o mesmo corresponde ou não há realidade, uma vez que em termos de procedimentos inspetivos, não se pode realizar o mesmo depois do exercício do período de caducidade.

*Consta-se ainda que o sujeito passivo alega que desde 2008, os resultados líquidos dos exercícios foram na totalidade até 2019 o montante de 45.000,00€, e que por essa razão o saldo de caixa nunca poderia ser de **245.859,07€**.*

A verdade é que como se verifica, esse montante está enquadrado no saldo de caixa existente no início de 2020, logo este montante fez parte das saídas de dinheiro registadas na contabilidade a 31-01-2020, as quais levaram às correções propostas.

Em resumo, da contabilidade resulta que, ao longo dos anos sempre existiu um valor elevado registado em caixa. No que respeita ao exercício de 2020, o extrato de conta caixa regista duas saídas de valores significativos no mês de janeiro, uma no montante de 177.832,79€ e outra no montante de 68.026,28€.

As alterações neste saldo ocorreram em 2020, efetuadas após a primeira notificação dos serviços de inspeção. Aliás, na primeira IES entregue pelo sujeito passivo, o saldo de caixa era de 276.009,96€.

Da transmissão de quotas verificada, e apesar do alegado e registado nas referidas atas, a verdade é que com a transmissão de quotas são assumidos os ativos e passivos existentes na sociedade.

Não se encontra justificada a saída de dinheiro a 31 de janeiro de 2020, registadas na conta caixa, uma no montante de 177.832,79€ e outra no montante de 68.026,28€, no total de 245.859,07€.

*Ora, estas saídas de dinheiro constituem um exfluxo de caixa sobre o qual não foram encontrados documentos de suporte na contabilidade da sociedade, representam aquilo que em termos fiscais se designa de **Despesas não Documentadas**, na medida em houve uma efetiva saída de meios monetários da sociedade, sem que para tal haja documentos que suportem a saída de tais valores.*

Conclui-se assim que o alegado pelo sujeito passivo em sede de direito de audiência, não veio alterar a fundamentação das correções no âmbito do projeto de relatório, nomeadamente no que respeita às saídas de dinheiro registadas na sociedade em 31-12-2020.

[...]”.

Q. A Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2024..., datada de 5 de

janeiro de 2024, referente ao período de tributação de 2020, e da respetiva demonstração de acerto de contas no valor global a pagar de € 134.504,05, dos quais € 11.574,52 a título de juros compensatórios, com data limite de pagamento de 26 de fevereiro de 2024 – cf. Documentos 1 a 3, juntos pela Requerente.

- R.** Inconformada com a mencionada liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, a Requerente apresentou no CAAD, em 27 de maio de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) no SGP do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão não se provou:

- Que a desconformidade dos registos contabilísticos da Conta-Caixa (111) com os valores de caixa existentes (resultantes da contagem física dos valores efetuada na visita da AT à empresa) era já existente no ano de 2008, nem a medida em que o era (artigo 12.º do ppa);
- Que em 2020 não se verificou qualquer saída de dinheiro de caixa, nem em qualquer dos exercícios anteriores a cargo dos atuais sócios-gerentes (artigo 29.º do ppa);
- Que a discrepância do saldo de caixa registado contabilisticamente e as disponibilidades financeiras da empresa tenham resultado de mero erro na contabilidade (artigo 31.º do ppa).

Não foram identificados outros factos que devam considerar-se não provados.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do

Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

A convicção dos árbitros fundou-se unicamente na análise crítica da prova documental junta aos autos, que está referenciada em relação a cada facto julgado assente.

Em relação aos factos não provados, interessa salientar que a menção reiterada nas atas das assembleias gerais da Requerente, de que existiam divergências entre a contabilidade e os valores efetivamente em caixa nunca suscitou qualquer retificação dos registos contabilísticos por parte da Requerente, como decorre da leitura das deliberações, circunstância que se afigura contraditória.

Tal retificação (ainda assim, desprovida de documentos de suporte e/ou justificativos) somente veio a ter lugar na sequência da notificação por parte dos serviços da AT. Ou seja, ficou claro que a Requerente precipitou uma regularização contabilística, quando soube que ia ser objeto de uma fiscalização, evidenciando, pelo seu comportamento, que estava ciente do problema que ia ser identificado pela Requerida e eventualmente das consequências daí advenientes.

Acresce que a mera referência a uma discrepância na conta caixa e à necessidade de se promover a respetiva regularização, feita nas atas da Requerente, que são afinal o seu único suporte documental e de origem interna, não é acompanhada de qualquer explicação sobre as razões concretas para as alegadas divergências, nem os respetivos valores, apontando para responsabilidades da anterior gerência, sem mais.

Tais inconsistências e o facto (na convicção deste Tribunal, revelador) de nunca terem

sido feitas quaisquer correções pela Requerente ao saldo da conta caixa ao longo de anos e anos, mantendo os registos contabilísticos, não permitem a comprovação, que a Requerente pretende, de que a desconformidade encontrada na Conta-Caixa no período de tributação de 2020 remonte a 2008, nem o seu valor (da desconformidade) nesse ano e nos anos subsequentes.

Quanto à junção, pela Requerente, de folhas de caixa diárias para demonstrar o valor real existente em caixa, esta não logra provar qualquer facto relevante. Na verdade, o problema não está no valor real existente em caixa, refletido nessas folhas de caixa, mas naquele que não está lá mencionado e que, pela verdade contabilística, devia nelas constar.

Assim, não ficou este Tribunal convencido, por falta de meios probatórios, do momento que a Requerente aponta para a origem da divergência (2008), nem de esta se ter ficado a dever a um “mero” erro contabilístico.

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

1. QUESTÕES DECIDENDAS

Está em causa o enquadramento, a título de despesas não documentadas, de dois registos de saídas de dinheiro de caixa, feitos a 31 de janeiro de 2020, no valor total de € 245.859,07 (movimento 100015), sem documentação suporte, justificadas pela Requerente como movimentos de regularização contabilística, para retificação da divergência do saldo contabilístico da Conta-Caixa (#111) face aos valores de meios monetários efetivamente existentes na sociedade.

Interessa aferir se estão reunidos os pressupostos para a aplicação do artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC, bem como o critério temporal definidor dessa tributação e a caducidade do direito à liquidação.

2. REGIME JURÍDICO-TRIBUTÁRIO APLICÁVEL E NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA DE DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS

O artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC, na redação da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, dispõe o seguinte:

“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.”

Esta disciplina teve como antecedente a tributação das então denominadas “*despesas confidenciais ou não documentadas*”, que foi 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).

Mais tarde, o artigo 6.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, aditou ao Código do IRC o artigo 69.º-A que, sob a epígrafe “*Taxas de tributação autónoma*”, passou a integrar esta matéria no Código, determinando a respetiva tributação à taxa agravada de 50%, ao abrigo do seu n.º 1. Foi simultaneamente revogada, pelo artigo 7.º, n.º 11 daquela Lei [n.º 30-G/2000], a norma avulsa constante do artigo 4.º do citado Decreto-lei n.º 192/90.

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

A eliminação das despesas confidenciais do elenco dos factos sujeitos a tributação autónoma, mantendo-se, no entanto, o mesmo regime de tributação sob a categoria de despesas não documentadas, das quais as primeiras são um subconjunto, limitou-se a remover uma

redundância, pois a despesa confidencial é também uma despesa não documentada, sendo “*duvidoso que a distinção entre as duas figuras tenha tido alguma relevância no nosso regime fiscal enquanto existiu*”, como assinala a decisão arbitral n.º 7/2011-T, de 20 de setembro de 2012 (ponto 12).

Neste âmbito, convém também notar que a tributação autónoma incide sobre distintas tipologias de despesas, com diferentes objetivos e “*as considerações a respeito de certo tipo de tributações autónomas, podem não ser pertinentes e válidas relativamente a outro tipo de tributações autónomas*” (cf. decisão arbitral proferida no processo n.º 256/2018-T, de 12 de fevereiro de 2019).

Como salienta o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 27 de setembro de 2017, no processo n.º 0146/16, há que ter “*presente o tipo de tributações autónomas em causa [...], uma vez que, como veremos adiante, sob esta denominação cabem realidades com teleologia e finalidade distintas, a reclamarem tratamento diverso. Desde logo, porque a par das tributações autónomas sobre gastos, as mais frequentes, existem também tributações autónomas sobre rendimentos. Mas também, e essencialmente, porque há tributações autónomas que podem ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável e outras insuscetíveis de dedução*” – em idêntico sentido vide os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 21 de março de 2012, processo n.º 0830/11, e de 31 de março de 2016, processo n.º 0505/15.

Refere ainda o aresto citado [processo n.º 0146/16] que as “*tributações autónomas, inicialmente previstas como meio de combater a evasão e fraude fiscais, designadamente as despesas confidenciais e não documentadas, reportavam-se a encargos fiscalmente não dedutíveis; ulteriormente, na prossecução da obtenção de receita fiscal, o seu âmbito foi progressivamente alargado a despesas cuja justificação do ponto de vista empresarial se revela duvidosa e a despesas que podem configurar uma atribuição de rendimentos não tributados a terceiros, relativamente às quais a dedutibilidade só era admitida se acompanhada pela tributação autónoma. [...]*” “*a ratio legis parece ser, não só a de obviar à erosão da base*

tributável e conseqüente redução da receita fiscal, mas também a de tributar (na esfera de quem os distribui) rendimentos que de outro modo não conseguiriam ser tributados na esfera jurídica dos seus beneficiários.”

Ressalta notória a finalidade anti elisiva da tributação autónoma das despesas não documentadas e a clara afirmação de que estas não têm de ser despesas que em termos contabilísticos afetam o resultado do exercício.

Assim, é de entender que as despesas não documentadas a que se refere o artigo 88.º, n.º 1, do Código do IRC se reconduzem a saídas de meios financeiros do património da empresa sem um documento de suporte que permita apurar o seu destino ou o seu beneficiário. Este entendimento é o que assegura o sentido útil e a finalidade regulatória do preceito em causa, portanto o entendimento que adequadamente valora o elemento finalístico da lei.

A respeito da análise de uma questão de retroatividade no domínio fiscal¹, também o Tribunal Constitucional se pronuncia sobre a caracterização da tributação autónoma de despesas não documentadas, fazendo-o nos seguintes moldes:

“[...] estamos perante despesas que são incluídas na contabilidade da empresa, e podem ter sido relevantes para a formação do rendimento, mas não estão documentadas e não podem ser consideradas como custos, e que, por isso, são penalizadas com uma tributação de 50%. A lógica fiscal do regime assenta na existência de um presumível prejuízo para a Fazenda Pública, por não ser possível comprovar, por falta de documentação, se houve lugar ao pagamento do IVA ou de outros tributos que fossem devidos em relação às transações efetuadas, ou se foram declarados para efeitos de incidência do imposto sobre o rendimento os proventos que terceiros tenham vindo a auferir através das relações comerciais mantidas com o sujeito passivo do imposto. Para além disso, a tributação autónoma, não incidindo diretamente sobre um lucro,

¹ Que não é discutida nos presentes autos.

terá ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de ilicitude penal ou de menor transparência fiscal.” – acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011, de 12 de janeiro de 2011.

Com relevância para a determinação da natureza da tributação autónoma, afirma ainda o Tribunal Constitucional, no acórdão 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).

Para além disso, a tributação autónoma, embora regulada 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 perceção de um rendimento mas à realização de despesas). E, desse modo, 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, e é explicada por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal.

Naquelas situações especiais elencadas na lei, o legislador optou, por isso, por sujeitar os gastos a uma tributação autónoma como forma alternativa e mais eficaz à não dedutibilidade da despesa para efeitos de determinação do lucro tributável, tanto mais que quando a empresa venha a sofrer um prejuízo fiscal, não haverá lugar ao pagamento de imposto, frustrando-se o objetivo que se pretende atingir que é o de

desincentivar a própria realização desse tipo de despesas. [...] como se fez notar, o IRC e a tributação autónoma são impostos distintos, com diferente base de incidência e sujeição a taxas específicas. O IRC incide sobre os rendimentos obtidos e os lucros diretamente imputáveis ao exercício de uma certa atividade económica, por referência ao período anual, e tributa, por conseguinte, o englobamento de todos os rendimentos obtidos no período de tributação. Pelo contrário, na tributação autónoma em IRC - segundo a própria jurisprudência constitucional -, 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).

Como é de concluir, a tributação autónoma, embora prevista no CIRC e liquidada conjuntamente com o IRC para efeitos de cobrança, nada tem a ver com a tributação do rendimento e os lucros imputáveis ao exercício económico da empresa, uma vez que incidem sobre certas despesas que constituem factos tributários autónomos que o legislador, por razões de política fiscal, quis tributar separadamente mediante a sujeição a uma taxa predeterminada que não tem qualquer relação com o volume de negócios da empresa (acórdão do STA de 12 de abril de 2012, Processo n.º 77/12).”

Resulta das considerações expostas que as tributações autónomas têm diversas finalidades além da reditícia, destacando-se, no caso das despesas não documentadas, a de prevenção da fraude e evasão fiscais (anti abuso) e a sancionatória ou penalizadora, associadas ao facto de, provavelmente, ou em muitos casos, aquelas despesas terem conexão com a distribuição de proventos que não serão tributados na esfera dos beneficiários (embora devessem sê-lo), ou que escapam à tributação em IVA, presumindo-se o inerente prejuízo para a Fazenda Pública e a desigualdade na repartição dos encargos públicos. A que acresce,

eventualmente, poderem respeitar a atuações ilícitas, designadamente a práticas ilegais de corrupção².

Por outro lado, da jurisprudência constitucional citada infere-se que o facto gerador da tributação autónoma corresponde à “realização da despesa” e é caracterizado como um facto tributário instantâneo que gera uma obrigação de pagamento com carácter avulso, de obrigação única, por contraposição aos impostos periódicos.

3. SOBRE A NÃO JUSTIFICAÇÃO DAS DESPESAS E A SUA QUALIFICAÇÃO

O significado de despesas não documentadas reconduz-se, como acima dito, a saídas de meios financeiros do património empresarial, por movimentação da conta caixa ou de contas bancárias (onde esses meios financeiros estavam registados), desprovidas de suporte documental.

Na situação *sub iudice*, verificam-se duas saídas de caixa, cujo registo contabilístico efetuado pela Requerente remonta a 31 de janeiro de 2020, e que perfazem € 245.859,07. Essas saídas não têm documentação de suporte e a única justificação dada pela Requerente é a regularização da situação de divergência de valores entre o saldo de Caixa e as quantias que efetivamente estavam na disponibilidade da Requerente a essa data. Ambas as situações – a de retificação e a retificada – se enquadram sem margem para incerteza no conceito de despesas não documentadas, representando o exfluxo ou dispêndio de meios monetários reconhecidos na sua contabilidade no período de referência, sem que para tanto tenha identificado um destinatário e documentado/comprovado o seu destino.

Apesar de a Requerente alegar que a divergência radica num erro contabilístico que se verificou antes de 2008, momento em que os atuais gerentes começaram o exercício das suas

² Acompanha-se aqui a decisão arbitral no processo n.º 213/2020-T, de 23 de dezembro de 2020.

funções, na realidade, não demonstra o invocado erro, nem que a divergência constatada em 2020 (aqui em apreciação) seja aquela que diz ter existido em 2008, ou que tenha aí origem.

A ata n.º 12 da assembleia geral de sócios de 12 de novembro de 2007, de que consta que a sociedade só tem depositados no banco a quantia de € 10.950, não traz qualquer luz para a divergência e movimento retificativo reportados em 2020, aqui em análise, treze anos volvidos. Desde logo, essa ata não salienta qualquer divergência entre a contabilidade da sociedade e o valor depositado no banco aí referido. Ademais, no decurso dos últimos treze anos, a Requerente desenvolveu a sua atividade, gerou lucros, dispêndios/gastos e receitas/rendimentos, numa dinâmica em que só o trato sucessivo poderia evidenciar algum nexo de causalidade entre a situação atual [2020] e uma hipotética origem em ano(s) precedente(s), e que a Requerente não demonstrou.

Por outro lado, o facto de ao longo dos anos diversas atas das assembleias gerais da Requerente mencionarem a necessidade de regularização do saldo de caixa, sem, contudo, indicarem o valor da divergência a regularizar ou as razões para ela e, sistematicamente, sem que aquela tenha dado sequência à dita regularização, ano após ano, até ao momento preciso em que é notificada pela AT (dias depois), não milita, de igual modo, em benefício da Requerente, ao contrário do que esta preconiza.

Desde logo, porque nada é dito sobre o valor a regularizar, pelo que, de novo, inexistente trato sucessivo sobre a divergência e a sua dimensão e a comparação com a que foi identificada e “regularizada” contabilisticamente em 2020. Por outro lado, tal conduta, na prática, a ser aceite, significaria deixar em aberto, sem limite temporal e de valor, a possibilidade de dispêndios indocumentados da Requerente, sem quaisquer consequências, pois seriam branqueados, no momento em que fossem identificados (como foram) com uma narrativa que, por apelo à sua origem histórica e dado o decurso do tempo (caducidade) os tornaria inatacáveis do ponto de vista tributário.

De referir, além do mais, que a Requerente ao longo dos anos foi registando lucros sem que os mesmos tenham sido distribuídos aos seus sócios, tendo havido, de 2008 em diante, várias transmissões de quotas. O facto de esses lucros não serem de valor acumulado na ordem de grandeza da divergência não tem qualquer relevância, pois os movimentos de caixa e os lucros são realidades distintas, não comparáveis. Do mesmo modo, uma sociedade que tenha um volume de negócios de 5 biliões de euros e movimentos de caixa substanciais, pode não registar qualquer lucro, ou até ter prejuízos.

Em síntese, não estando demonstrada qualquer divergência em 2008 ou nos anos subsequentes (nem o seu valor), as saídas de caixa que a Requerente relevou contabilisticamente em 2020 (31 de janeiro) sem documentação de suporte, não podem deixar de ser qualificadas como dispêndio ou desembolso não documentado.

Podem existir múltiplas explicações para a saída não documentada de fundos da sociedade, todavia, na ausência de documentos de suporte ou outros elementos de prova que possam indicar a respetiva finalidade (dos dispêndios), a saída de fundos permanece na categoria de despesa não documentada.

4. REPARTIÇÃO DO ÓNUS PROBATÓRIO

Convém, antes de mais, sublinhar que o facto de não se ter apurado a que se ficou a dever a elevada divergência entre a conta Caixa e a caixa física deriva unicamente de incumprimento dos deveres acessórios declarativos do contribuinte. É sobre este que recai o dever de declarar as suas operações com verdade e rigor, declarações que se presumem válidas nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT.

É a Requerente que dispõe (ou devia dispor) dos elementos passíveis da comprovação e documentação dos movimentos de saída de caixa. Não o tendo feito, não satisfaz o ónus que lhe competia (v. artigo 74.º, n.º 1 da LGT) de demonstrar o destino das saídas de caixa registadas em 31 de janeiro de 2020.

Não tem razão a Requerente, quando sustenta, com o objetivo de operar uma inversão do ónus probatório desprovida de base legal, que a AT não demonstrou que as saídas de caixa em apreço configuram despesas não documentadas, numa exigência inatingível e impraticável que implicaria que Requerida teria de identificar “o como, quais e quando” das despesas, elementos a que, em princípio, só a Requerente tem acesso.

Neste sentido, como salienta a decisão do processo arbitral n.º 235/2020-T:

“[...] o ónus da prova dos alegados erros e irregularidades recai sobre a Requerente, por força do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, pelo que a falta de prova que permite concluir pela sua existência tinha de ser valorada no procedimento tributário e no presente processo contra a Requerente. De resto, é a Requerente que está em melhor posição probatória, dispondo ou devendo dispor dos elementos documentais e materiais necessários e suficientes para justificar as saídas de valores da empresa e evitar a incidência de tributação autónoma.

Por isso, há fundamento factual para a conclusão subjacente à liquidação impugnada, de que se está perante «despesas não documentadas», para efeitos do artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, consubstanciadas por saída de meios financeiros da empresa sem documentos de suporte que permitam concluir pelo destino que lhes foi dado.

Não tem aqui aplicação, quanto à existência do facto tributário gerador da tributação autónoma, o preceituado no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, pois apenas é aplicável quando exista «fundada dúvida» e, neste caso, não se vislumbram razões que abalem a presunção de terem ocorrido despesas não documentadas a que conduzem as presunções referidas.

[...]

Acresce que, ao não contabilizar tais despesas – daí, o saldo elevado da conta 11-Caixa – a Requerente torna opacas as saídas de caixa, as quais podem ter tido lugar por mero esvaziamento dos meios monetários gerados pelas prestações de serviços de restauração, como torna opacas as datas em que tal ocorreu.”

De igual modo, a decisão arbitral no processo n.º 752/2019-T, de 3 de outubro de 2020, pronuncia-se no sentido de que, tendo sido a Requerente “*notificada para apresentar elementos contabilísticos e prestar esclarecimentos*”, teve a oportunidade de juntar documentos de suporte de despesas a justificar a divergência. Acrescenta que “*o Relatório de Inspeção Tributária tem valor probatório próprio que apenas poderia ter sido posto em causa caso a Requerente tivesse logrado pôr em dúvida os resultados probatórios aí coligidos, o que manifestamente não ocorreu. Com efeito a Requerente não prova quais as despesas efetivas que a sociedade teve no ano de 2015 e quais terão sido despesas que possam ter ocorrido nos anos anteriores e que tivessem deixado de passar pela contabilidade.*”

No caso, a Requerente não demonstrou a existência de erros no lançamento das suas disponibilidades monetárias a débito na conta 111- Caixa, passíveis de abalar a credibilidade dos correspondentes registos contabilísticos, devendo assumir-se que, conforme por aquela contabilizado, tais valores chegaram a ingressar na sua esfera patrimonial. Posto isto, os subsequentes dispêndios ocorridos, registados na sua contabilidade, mas não documentados e justificados configuram, como já afirmado, despesas não documentadas, enquadráveis no artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC.

É inaplicável, neste âmbito, o disposto no artigo 100.º do CPPT, que postula a anulação do ato de liquidação sempre que exista dúvida fundada sobre a existência e quantificação do facto tributário. Tal dúvida não se verifica *in casu*, em virtude de a Requerente não ter produzido qualquer prova suscetível de abalar ou fragilizar os registos contabilísticos de lançamento de valores na conta Caixa e os pressupostos de aplicação do regime da tributação autónoma pela AT, que são, sem mais, originados nos elementos inscritos na sua própria contabilidade [da Requerente], *i.e.*, a saída de meios monetários a 31 de janeiro de 2020 (registo contabilístico n.º 100015), sem documentação comprovativa do dispêndio.

5. IMPUTAÇÃO TEMPORAL DAS DESPESAS

Segundo a Requerente, o saldo da conta Caixa no ano 2020 (antes da regularização) é

oriundo do ano 2008, pelo que a divergência, que refere, sem explicar nem muito menos comprovar, ser um mero erro contabilístico, é imputável a esse ano³. Porém, antes de mais, importa notar que o movimento contabilístico que suscita a correção tributária respeita a duas saídas de caixa que a própria Requerente registou com referência a 31 de janeiro de 2020.

Movimento que não tem documentação de suporte e que a explicação para tal da Requerente nos reconduz à divergência – também não justificada e acima assinalada – que pretendia sanar entre o saldo contabilístico e os meios monetários efetivamente existentes na sociedade. Como se as consequências tributárias de um dispêndio não documentado se pudessem ultrapassar, sem mais, com uma mera regularização contabilística ... Naturalmente, não podem.

Como atrás referido, a alegação genérica, sem indicação de quaisquer valores, de poderem existir erros de exercícios anteriores, não foi comprovada, pelo que não produz quaisquer efeitos.

A tributação autónoma, apesar de inserida do Código do IRC, apresenta uma natureza particular, o seu facto gerador corresponde à realização da despesa, é um facto tributário instantâneo, de obrigação única, e não de formação sucessiva como o IRC.

Como salienta a decisão do processo arbitral n.º 235/2020-T, a liquidação das tributações autónomas tem de ser efetuada relativamente ao período fiscal em que ocorreram as despesas a elas sujeitas. Não revestindo a tributação autónoma a natureza de um imposto periódico afigura-se que não lhe é aplicável o princípio da anualidade e da especialização dos exercícios, que pressupõe a abrangência de um período prolongado de formação do facto tributário [o exercício], que em Portugal corresponde, em regra, ao ano civil (artigos 8.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1 do Código do IRC).

³ A ser assim, em 2020 já estaria caducado o direito de a Requerida proceder à liquidação, conforme estipula o artigo 45.º, n.º 1 da LGT.

O momento da tributação das despesas deve, desta forma, reportar-se à data a que se reporta o registo contabilístico dos exfluxos na conta caixa (111), que terá correspondência com a data em que ocorreu a saída das disponibilidades financeiras de caixa, sendo as despesas imputadas ao período (exercício) em que essa data se inscreve, assim se articulando com o regime de periodização do IRC.

Na situação vertente, o sujeito passivo registou na sua contabilidade saídas de caixa reportadas a 31 de janeiro de 2020, pelo que as presentes correções respeitam ao período de tributação de 2020.

Conclui-se, desta forma, não assistir razão à Requerente relativamente ao momento temporal a que se reporta o facto gerador, não tendo logrado demonstrar que as saídas de Caixa em causa ocorreram em anos anteriores, pelo que o *tax point* ocorreu em 2020, não se verificando a caducidade do direito à liquidação.

6. SOBRE OS MÉTODOS INDIRETOS

A Requerente afirma que dada a ocorrência de erros nos lançamentos contabilísticos, não é aplicável a presunção de veracidade das declarações dos sujeitos passivos, prevista no artigo 75.º LGT, pelo que deveria ter recorrido à aplicação de métodos indiretos, nos termos do artigo 87.º da LGT.

Todavia, a Requerida não questionou a contabilidade da Requerente, nem se suscita um quadro factológico passível de abalar a credibilidade da escrita desta, pelo que se trata de uma correção hipotética, que não se verificou.

Acresce que os elementos necessários à correta determinação do imposto estão disponíveis, dispensando o recurso a métodos indiretos, que são subsidiários dos métodos

diretos⁴, e que implicam necessariamente que seja inexequível a quantificação direta e exata da matéria tributável, de acordo com artigo 87.º, n.º 1, alínea b), conjugado com o artigo 88.º, ambos da LGT.

Na situação vertente, a quantificação não era impossível e resultou da forma mais fiável que se pode equacionar: o valor dos movimentos contabilísticos de saídas de caixa efetuados pela Requerente, representativos dos desembolsos indocumentado, constitui a base de incidência da tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC, precisamente as despesas não documentadas.

O facto de não se saber a que despesas respeita a base de incidência não constitui requisito de enquadramento na modalidade de avaliação indireta, que é sempre uma *última ratio*. Dir-se-á até que, em geral, as despesas não documentadas não são cognoscíveis, pretendendo o legislador tributar de forma agravada, mas sempre por via da avaliação direta, essa mesma opacidade por aquilo que ela pode representar (e provavelmente representa).

A aplicação de métodos indiretos prende-se com a dificuldade em alcançar a base tributável, o *quantum*. Ora essa, como vimos, foi objeto de quantificação direta, pelo valor dos registos contabilísticos efetuados pela Requerente, nada havendo a censurar à correção meramente aritmética, através de avaliação direta, que lhe foi efetuada, pois não foram identificados motivos para desconsiderar a contabilidade e não se encontram reunidos os demais pressupostos previstos no artigo 87.º da LGT.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – *cf.* artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

⁴ Conforme disposto no artigo 85.º, n.º 1 da LGT.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com as legais consequências, mantendo-se os atos impugnados de liquidação de IRC (Tributação Autónoma) e juros compensatórios.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **134.504,05**, correspondente ao valor da liquidação adicional de IRC respeitante à Tributação Autónoma aqui impugnada, incluindo juros compensatórios – v. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **3.060,00**, a cargo da Requerente, por decaimento, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de janeiro de 2025

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, relatora

Carlos Alberto Monteiro da Silva

Nuno Pombo