

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 667/2024-T

Tema: IRC | Despesas não documentadas | Tributação Autónoma.

Sumário

- I. Deve entender-se por despesa não documentada aquela em que falte o respetivo suporte documental.
- II. A despesa não documentada reporta-se ao ato pelo qual o sujeito passivo suporta a despesa decorrente de um pagamento.

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. A... S.A., NIPC..., com sede no ..., ...-... ..., ..., (doravante “a Requerente”), apresentou, no dia 22 de Maio de 2024, pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, a) e 10.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral com vista à apreciação da legalidade do ato tributário de liquidação adicional de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante, IRC), referente ao período de tributação de 2020, que determinou um valor a pagar de 169.936,20 euros, em que peticiona:
 - i. A anulação do ato tributário de IRC, correspondente à liquidação (adicional) n.º 2024 ..., que deu origem ao acerto de contas n.º 2024..., no valor de 169.936,20 euros,

- referente ao período de 2020; e, conseqüentemente;
- ii. A restituição do montante indevidamente suportado, acrescido de juros indemnizatórios calculados nos termos dos artigos 43.º, n.º 1 e 100.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (doravante, LGT).
 3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
 4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
 5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), e 8.º do RJAT, e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
 6. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 9 de agosto de 2024; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
 7. Por despacho de 19 de agosto de 2024, foi a AT notificada para, nos termos do artigo 17.º do RJAT, apresentar resposta.
 8. Em 30 de Setembro 2024, a AT apresentou resposta e procedeu à junção do Processo Administrativo (doravante, PA).
 9. Por despacho de 15 de Outubro de 2024, foi designado o dia 19 de Novembro de 2024 para a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.
 10. A reunião, destinada à produção de prova testemunhal requerida pela Requerente, teve lugar na data agendada, tendo o processo prosseguido para alegações.
 11. A Requerente apresentou alegações em 2 de Dezembro de 2024, e a Requerida em 10 de Dezembro de 2024.

*

* *

12. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.
13. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.

14. O processo não enferma de nulidades.

*

* *

II – Matéria de Facto

FACTOS PROVADOS

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

- A. A A... S.A., com atividade desde 1976, é uma sociedade comercial anónima que tem como objeto social o “fabrico de artigos de cartão e comércio de produtos afins” (cf. documento n.º 6 junto com o PPA).
- B. A Requerente tem o CAE 17212 – Fabricação de outras embalagens de papel e de cartão, estando enquadrada no regime geral de tributação em IRC.
- C. No ano de 2020, a Requerente procedeu a correções e regularizações de diversos saldos (cf. RIT junto como documento n.º 2 com o PPA)
- D. Nesse ano, a Requerente efectuou um levantamento de situações de saldos e procedeu à análise e regularização dos mesmos.
- E. Ainda em 2020, a Requerente procedeu à regularização do saldo devedor, da conta E... c/c, cuja contrapartida foi a conta 561 – De exercícios anteriores, no montante de € 304.808,40 (cf. RIT junto como documento n.º 2 com o PPA).
- F. A contabilização em causa baseou-se no lançamento contabilístico n.º 94, efetuado no final de Dezembro de 2020 (cf. RIT junto como documento n.º 2 com o PPA).
- G. Da certificação legal de contas, anexa ao relatório de Ccontas 2020, consta o seguinte:

08 Transcrição das reservas e ênfases constantes da CLC

Reserva: Verificámos a existência de saldos com antiguidade nas rubricas de clientes, no valor total de cerca 1.017 mil euros (saldos devedores), cujo risco de realização consideramos elevado. Acresce-se ainda que cerca de 115 mil euros (saldos credores) se encontram em análise e conferência. Por tal motivo, entendemos que deveriam ser registados as respetivas imparidades e ajustamentos, pelo que os capitais próprios se encontram sobreavaliados em cerca 902 mil euros.

(cf. RIT junto como documento n.º 2 com o PPA)

-
- H. Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2023..., foi efetuada uma ação inspetiva à Requerente, pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Aveiro, tendo por objeto o IRC de 2020, de natureza externa e âmbito geral, referente a “comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários” (cf. Processo Administrativo).
- I. A ação inspetiva “teve origem numa seleção de contribuintes que reuniam alguns requisitos entre os quais a variação nas rubricas de capital próprio” (cf. Processo Administrativo).
- J. A Requerente foi notificada para exercer o direito de audiência prévia, o que fez em 12/12/2023, nos termos que constam do Anexo 4 ao Relatório de Inspeção Tributária (cf. Processo Administrativo).
- K. Do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, consta a fundamentação para as correções ao ano de 2020, de que destacamos o seguinte excerto, com interesse para a matéria em causa nos presentes autos:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1. Em sede de IRC

V.1.1. Correções à matéria coletável

No ano em análise (2020), o SP procedeu a correções e regularizações de diversos saldos. Os mais expressivos foram efetuados em contas da classe 2 – contas 21, 22 e 27, sobre os quais recaiu a nossa auditoria.

A contabilidade do SP demonstrou ter várias incorreções e inexatidões nos lançamentos contabilísticos, nomeadamente, nos saldos de clientes, (exemplos: troca nos registos contabilísticos entre clientes, falta de registo de pagamentos/recebimentos, ...).

Inclusivamente, o sujeito passivo indicou que:

Conforme já referido, a gestão da atividade da empresa e relacionamento com clientes encontrava-se inteiramente a cargo do Sr. [redacted], praticamente até muito próximo do seu deteriorar do estado de saúde e falecimento em finais de 2019.

A partir do ano de 2020, foi efetuado um levantamento exaustivo de situações de saldos sem movimento de natureza devedora e credora e demos início a um trabalho bastante moroso e exaustivo de análise e regularização de saldos.

Nas análises que já foi possível efetuar e que também tiveram oportunidade de analisar nos documentos que disponibilizamos, muitas das regularizações respeitam a trocas de contas, que após análise histórica foram corrigidos.

Desde a assunção da gestão por parte da Dra. [redacted] D... que também existe uma política muito rígida na gestão das contas correntes dos clientes, bem como a empresa iniciou também trabalho com uma nova sociedade de advogados para reclamação de créditos, sempre que necessário e se justifique.

Denote-se a existência de reserva elencada no ponto 8 da Declaração Anual de Informação Empresarial Simplificada (DA IES) e no ponto 1.14 da Declaração do Órgão de Gestão, datada de 21 de julho de 2021, que se encontra anexa ao Relatório de Contas 2020, que relata o seguinte:

08 Transcrição das reservas e ênfases constantes da CLC

Reserva: Verificámos a existência de saldos com antiguidade nas rubricas de clientes, no valor total de cerca 1.017 mil euros (saldos devedores), cujo risco de realização consideramos elevado. Acresce-se ainda que cerca de 115 mil euros (saldos credores) se encontram em análise e conferência. Por tal motivo, entendemos que deveriam ser registados as respetivas imparidades e ajustamentos, pelo que os capitais próprios se encontram sobreavaliados em cerca 902 mil euros.

No sentido de clarificar os motivos para a existência de saldos devedores e credores elevados de clientes, fornecedores e outros devedores e credores, foi notificado o sujeito passivo (anexo 2) para o efeito, e para que apresentasse os procedimentos efetuados aquando da contabilização da respetiva regularização.

Em resposta ao solicitado, o sujeito passivo informou o seguinte:

Conforme já referido, a gestão da atividade da empresa e relacionamento com clientes encontrava-se inteiramente a cargo do Sr. ..., praticamente até muito próximo do seu deteriorar do estado de saúde e falecimento em finais de 2019.

A partir do ano de 2020, foi efetuado um levantamento exaustivo de situações de saldos sem movimento de natureza devedora e credora e demos início a um trabalho bastante moroso e exaustivo de análise e regularização de saldos.

Nas análises que já foi possível efetuar e que também tiveram oportunidade de analisar nos documentos que disponibilizamos, muitas das regularizações respeitam a trocas de contas, que após análise histórica foram corrigidos.

Desde a assunção da gestão por parte da Dra. ... que também existe uma política muito rígida na gestão das contas correntes dos clientes, bem como a empresa iniciou também trabalho com uma nova sociedade de advogados para reclamação de créditos, sempre que necessário e se justifique.

Refira-se que, desde longa data, o SP é assessorado pelo mesmo Gabinete de Contabilidade e pelo ROC (este ultimo desde 1999), e sobre estas correções e regularizações debruçar-nos-emos no ponto seguinte deste relatório.

V.1.1.1. Rendimentos não reconhecidos

Um dos clientes analisados foi o cliente B..., Lda. (conta SNC 211110670)) por este evidenciar um saldo credor no montante de €3.458,69, conforme print da conta corrente abaixo:

Conta	ContaDescritivo	DataTransacac	DescritivoLinha	Debito	Credito	Saldo
211110670	B...	01/01/2020	Abertura		3.458,69	3.458,69

Feita uma retrospectiva dos movimentos desta conta, até onde foi possível, verificamos que a mesma teve movimentos a crédito (entrega de meios líquidos financeiros – recebimento de clientes) em 2015, nos meses de julho e outubro, que totalizaram €5.000,00, conforme a seguir se apresenta, e originaram um saldo credor no valor de €3.827,69 que se manteve até ao início do ano de 2018:

A... , S.A

Extracto de Conta de Conferencia

Moeda - Euros

Pag. 1

Conta : 211110670		B... , LDA				
Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2015	ABANO	1	Mov. de Abertura	1,172.31		1,172.31 D
31.07.2015	REC.	1202	POR C/PROC.HML		3,750.00	2,577.69 C
31.10.2015	REC.	1677	POR C/PROC.HML		1,250.00	3,827.69 C
Total do Periodo				1,172.31	5,000.00	3,827.69 C
Total				1,172.31	5,000.00	3,827.69 C

Licenciado a /Software |

Segundo o esclarecimento do sujeito passivo estes recebimentos foram efetuados a coberto do processo judicial n.º.../11...TBVFR e os movimentos contabilísticos foram os seguintes (documentos em anexo 3):

- Doc. n.º 1202 registado em 31.07.2015 – débito da conta 1203 [BPI] o montante de €2.500,00 e da conta 2788117 o valor €1.250,00, por contrapartida do lançamento a credito na conta 211110670 [B..., Lda.] da importancia de €3.750,00.

- Doc. n.º 1677 registado em 31.10.2015 – débito da conta 1203 o montante de €200,00 e da conta 278811 o valor €1.050,00, por contrapartida do lançamento a credito na conta 211110670 da importancia de €1.250,00.

No ano de 2018 a conta deste cliente volta a ser movimentada a débito pelo valor de €369,00, pela contabilização da fatura n.º FT 15/922:

A... , S.A

Extracto de Conta de Conferencia

Moeda - Euros

Pag. 1

Conta : 211110670		B... , LDA				
Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2018	ABANO	1	Mov. de Abertura		3,827.69	3,827.69 C
06.04.2018	N/FAC	922	FT 15/922	369.00		3,458.69 C
Total do Periodo				369.00	3,827.69	3,458.69 C
Total				369.00	3,827.69	3,458.69 C

Licenciado a Software

O saldo final da conta 211110670 – “B... Lda.”, no exercício 2018, era de €3.458,69 e manteve inalterado até ao final do ano 2020. Contudo, a sociedade B..., Lda. encontra-se cessada desde 2018.

Questionado o SP sobre a proveniência do saldo da conta 278809 – “E... c/c”, no montante de €304.808,40, apresentou o extrato de conta corrente das contas SNC 278809 – “E...c/c” e conta 22110126 – “E..., Lda.”, reportado ao ano 2010, conforme a seguir se apresenta:

A... S . A

Extracto de Conta de Conferencia

Moeda - Euros Pag. 1

Conta : 278809 E... C/C

Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2010	ABANO	1	Mov. de Abertura	287,968.24		
01.00.2010	ABANO	1	Mov. de Abertura	21,889.52		287,968.24 D
Total do Periodo				309,857.76	0.00	309,857.76 D
Total				309,857.76	0.00	309,857.76 D

Licenciado a ... /Software Sage Portugal

A... S . A

Extracto de Conta de Conferencia

Moeda - Euros Pag. 1

Conta : 22110126 E... LDA.

Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2010	ABANO	1	Mov. de Abertura		5,049.36	5,049.36 C
Total do Periodo				0.00	5,049.36	5,049.36 C
Total				0.00	5,049.36	5,049.36 C

Licenciado a ... /Software Sage Portugal

Conforme elementos entregues, no final do exercício 2015, a sociedade regularizou o saldo da conta 22110126 – “E..., Lda.” por contrapartida da conta 278809 – “E... c/c” conforme a seguir se exhibe:

A... , S.A

Extracto de Conta

Moeda - Euros

93

Pag. 1

Conta : 221110126		E... , LDA.				
Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2015	ABANO	1	Mov. de Abertura		5,049.36	5,049.36 C
Total do Periodo				0.00	5,049.36	5,049.36 C
Total				0.00	5,049.36	5,049.36 C

221110126 - 5.049.36
278809 - 5.049.36

A... , S.A

Extracto de Conta de Conferencia

Moeda - Euros

Pag. 1

Conta : 278809		E... C/C				
Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2015	ABANO	1	Mov. de Abertura	309,857.76		309,857.76 D
31.12.2015	DIVER	93	TRANSF. P/OUT.DEV		5,049.36	304,808.40 D
Total do Periodo				309,857.76	5,049.36	304,808.40 D
Total				309,857.76	5,049.36	304,808.40 D

Licenciado a ... /Software Sage Portugal

O SP esclareceu que o valor regularizado em 2020, no montante de €304.808,40, derivou da compensação do saldo devedor da conta 278809 – “E... c/c” por contrapartida do saldo credor da conta 22110126 – “E..., Lda.”:

Em suma, no final de 2020, mais precisamente no âmbito das operações de regularizações efetuadas aquando do encerramento das contas do período, o sujeito passivo procedeu ao desreconhecimento de ativos e passivos que constavam de contas de terceiros (clientes e fornecedores com saldos devedores e credores), conforme se retira da análise aos lançamentos contabilísticos anteriormente exibidos.

Denote-se que o sujeito passivo optou, indevidamente, pela compensação de saldos entre contas, credoras e devedoras, e não registou cada uma das operações de forma separada de acordo com a sua natureza.

Segundo o ponto 2.6 do SNC8, constante do Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, “os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, (...) não devem ser compensados (...)”, vigorando, assim, o “princípio da não compensação.

Ora, a regularização do saldo da conta 22110126 – “ E..., Lda.” corresponde a um desreconhecimento de um passivo, pelo que apenas se poderá concluir que saldo da conta em causa não respeita a obrigação do sujeito passivo perante terceiros (“perdão de dívida).

Tal como preconiza o parágrafo 90 da Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o desreconhecimento de um passivo (saldo credor em contas de terceiros) configura-se como um rendimento.

Ora nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IRC consideram-se rendimentos e ganhos, os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória.

Por sua vez, para efeitos do apuramento do lucro tributável, a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º do CIRC estabelece que a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas naquele código.

Face ao exposto, nos termos dos artigos 17.º e 20.º, ambos do CIRC, tais rendimentos são tributáveis, pelo que importa que o sujeito passivo proceda ao acréscimo do montante de €5.049,36, no C.752 do Q.07 da DR Mod. 22 de IRC, do período de 2020.

V.1.2. Correções ao Imposto - Tributação Autónoma

V.1.2.1. Despesas não documentadas

De acordo com o referido no ponto V.1.1.2. o SP procedeu à regularização de saldos de contas de terceiros, credores e devedores, por contrapartida da conta de Resultados Transitados [561 – “De exercícios anteriores”].

Relativamente à regularização, no ano 2020, do saldo devedor da conta SNC 278809 – “ E...c/c” efetuada em contrapartida da conta 561 – “ De exercícios anteriores” , a mesma em tem impacto nos capitais próprios da empresa. Ocorreu com este lançamento uma diminuição do património por via dos Resultados Transitados, sendo que estes não são mais do que lucros acumulados ao longo dos anos que pertencem aos sócios.

Assim, procedemos à análise e desagregação dos movimentos ocorridos na conta de Resultados Transitados e os documentos que os suportam, no sentido de apurar, em termos fiscais, as consequências desta diminuição deste ativo.

Foi solicitado ao sujeito passivo para apresentar justificação para o lançamento contabilístico nº 94, efetuado no final de dezembro de 2020, referente à regularização de saldos das contas SNC 278809 – E... c/c, por contrapartida da conta 56 – Resultados Transitados (saldo no valor de €304.808,40), bem como, a razão pela qual apenas efetuaram esta regularização neste exercício.

Com o agravar do estado de saúde e posterior falecimento do Sr. C... em finais de 2019, a Dra. D... teve necessidade de tomar pulso da gestão da empresa e a partir do ano de 2020, foram iniciados trabalhos de análise de saldos antigos pendentes de clientes.

Conforme tiveram oportunidade de verificar, o trabalho é bastante moroso, pois o mesmo está a ser efetuado com critério, com base em análises exaustivas saldo a saldo, para se aferir a proveniência e justificação dos mesmos.

No que respeita ao saldo em análise, foi verificado através de consulta ao portal das publicações do Ministério da Justiça que a empresa em causa tinha registado o encerramento da liquidação no ano de 2013, pelo que não reunindo as condições de ativo foi registado o seu desreconhecimento por contrapartida de Resultados Transitados.

De acordo com a resposta recebida verifica-se que esta posição de desreconhecimento dos saldos devedores e credores foi assumida pela atual administradora do SP.

Constatou-se ainda, que o documento de suporte ao correspondente lançamento contabilístico (lançamento n.º 94, supra retratado) é, apenas, um “print” do site do Ministério da Justiça, com a informação do averbamento do “Encerramento da liquidação” da sociedade “E... Lda. Em liquidação”¹⁰ [NIF: ...], pela apresentação n.º AP.7/201..., conforme a seguir se apresenta:

Atos Societários e de outras entidades <https://publicacoes.mj.pt/DetailPublicacao>

Publicações de Atos Societários e de outras entidades

Imprimir | Ajuda | Fechar

Publicação

NIF/NIPC: E... LDA - EM
Entidade: LIQUIDAÇÃO

Data Publicação: 2013-07-08

Publica-se que em relação à entidade:
n.º de Matrícula/NIPC: E... SA - EM LIQUIDAÇÃO
Primas: ...
Natureza Jurídica: SOCIEDADE POR QUOTAS
Sede: Rua ...
Distrito: Porto Concelho: ... Freguesia: ...
VILA NOVA DE GAIA

pela Apresentação AP. 7/2013, referente à inscrição 3,
foi efectuado o seguinte acto de registo:

Insc. 3 - AP. 7/2013 39:44:02 UTC - ENCERRAMENTO DA LIQUIDAÇÃO

Declaração imediata de liquidação oficiosa com base em decisão judicial
Data: 2008-02-21
Causa: Insolvência do activo
Liquidatário judicial: ... Porto
Domícilio: F

Os documentos que serviram de base ao presente registo estão depositados em suporte electrónico.

Desenvolvimento: IGFEJ
Help Desk - Correio electrónico: publicacoes@irm.mj.pt
Help-Desk do serviço de certidões permanentes - Correio electrónico: certidaopermanentes@irm.mj.pt

LINHA 211 950 500

As alegações apresentadas pelo SP sobre este movimento contabilístico, não se encontram sustentadas por prova documental suficiente, mas apenas com a mera informação da liquidação da sociedade E... .

Foram efetuadas várias diligências, nomeadamente, nos sistemas informáticos da AT, todas elas sem sucesso, no sentido de validar as operações declaradas entre estes dois operadores económicos (A... vs E...).

Neste seguimento, solicitou-se que esclarecesse a natureza do saldo da conta 278809 – “E...c/c”, bem como apresentasse evidências das transferências dos recursos avultados a este “credor”.

O SP informou o seguinte:

“-E...– em termos de programa informático, o máximo que conseguimos ir para anos anteriores é até 2010, ano de entrada em vigor do SNC; O saldo em causa já era anterior a essa data; Extrato em anexo;”

(Nota: Quando refere “Extrato em anexo” reporta-se aos extratos exibidos nas imagens anteriores)

Denote-se que, não ficou comprovado qual a qualidade do titular da conta 278809 – “E... c/c”, isto é, o SP não logrou provar se o titular da conta 278809 se tratava de um cliente ou fornecedor, se as operações registadas diziam respeito à sociedade E... [qual a proveniência deste credito, justificação para a sua manutenção deste saldo ao longo de todos estes anos, ...], nem foram exibidos, no decurso do procedimento, documentos de suporte aos registos contabilísticos, que o demonstrassem.

Na sequencia das questões colocadas ao SP, este declarou, ainda, o seguinte:

“- E... – a Dra. D... não tinha qualquer ideia, pois não é do tempo dela na empresa quando a gestão estava ao cargo do Sr. C... . No entanto, questionamos as pessoas mais antigas lá e elas recordam-se que sendo esta empresa fornecedora de cartão micro, o Sr. C... costumava adiantar valores por conta de fornecimentos.

Não lhe conseguimos muito mais informação...”

Perante a nossa notificação para indicar qual a proveniência do saldo devedor da conta SNC 278809 –E...c/c, no montante de €309.857.76, composto por dois movimentos de abertura no valor de €287.968,24 e 21.889,52 e juntar documentos de suporte correspondentes, e ainda, justificar a existência destes dois movimentos, acrescentou ainda:

Conforme foi informado anteriormente, a proveniência do saldo devedor da conta SNC 278809 – E... c/c no montante de 309.857,76€ é anterior ao ano de 2010, ano até ao qual nos é possível efetuar consultas no sistema informático.

Os dois movimentos que são referidos resultarão da centralização numa só conta dos saldos existentes aquando da passagem de POC para SNC em 2010.

O referido saldo anterior a 2010 vem do tempo da gestão do Sr. c... falecido em finais de 2019. No entanto, questionamos as pessoas mais antigas na empresa e elas recordam-se que sendo esta empresa fornecedora de cartão micro, o Sr. c... costumava adiantar valores por conta de fornecimentos, pelo que será esta a justificação para a existência do saldo.

(...)

Em síntese, para apreciação das operações contabilísticas anteriormente evidenciadas, verificamos a inexistência de:

- Registos contabilísticos e documentos de suporte, nomeadamente:
- Documentos de suporte para os movimentos contabilísticos que possam ter originado os saldos de abertura da conta 278809 – E..., nomeadamente, a sua proveniência, quando ocorreram e qual(ais) a(s) transação(ões) comercial(ais) correspondente(s);
- Prova das diligencias efetuadas no sentido da recuperação do valor do crédito e/ou pedido de garantias;

- Esclarecimentos, plausíveis e razoáveis, para a manutenção do saldo devedor da conta 278809 –E... por mais de uma década;
- Explicações sobre o facto do SP não ter procedido em conformidade com as normas contabilísticas e fiscais, nos exercícios em que ocorreram factos tributários que deram origem as referidas operações.
- Comprovativo da existência da reclamação de créditos, em sede do processo de insolvência, dos valores reclamados, bem como, se foi recebido algum valor do crédito ou não.

A falta de documentação de suporte que justifique os lançamentos contabilísticos relacionados com E..., assume um fator preponderante, para uma plausível explicação da redução do capital próprio da empresa, no exercício de 2020, no montante de €309.857,76.

Perante todas estas dúvidas e falta de provas documentais, a única informação que se retira é que da empresa saíram recursos (meios financeiros) em relação aos quais desconhecemos o que visam remunerar e em que determinado momento saíram da empresa, sendo certo que, só no exercício em que este saldo é anulado, é que a AT toma conhecimento de que esses recursos saíram definitivamente da sociedade, desconhecendo-se quem são os beneficiários e o que visavam remunerar.

(...)

Resulta das considerações expostas que existe fundamento material para se alcançar a conclusão de que se está perante “despesas não documentadas”, consubstanciadas por saída de meios financeiros da empresa sem qualquer suporte documental que permita concluir o destino que lhes foi dado e apurar o seu beneficiário.

Perante os factos apresentados, somos a concluir que o valor a débito da conta 278809 – “E... c/c, no montante de €309.857,76 está sujeito a tributação autónoma, à taxa de 50 %, nos termos do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, devendo o montante de €309.857,76 ser acrescido no C.438 do Q.13, bem como, o valor de €154.928,88 ser acrescido no C.365 do Q.10, ambos da DR Mod. 22 de IRC, do período 2020.

- L. No âmbito da já mencionada Ordem de Serviço e inspeção, e tendo por base o Relatório elaborado, foram efetuadas correções ao exercício de 2020, em sede de IRC, das quais:

“resultaram correções de natureza meramente aritméticas, em sede de IRC, que se encontram devidamente descritas e fundamentadas no ponto V deste relatório. As correções propostas são:

IRC – Matéria Coletável ... €8.509,05 (rendimentos não reconhecidos)

IRC – Imposto (Tributação autónoma) ... €154.928,88 (despesas não documentadas) (...)”, nos seguintes termos:



IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO (IRC)

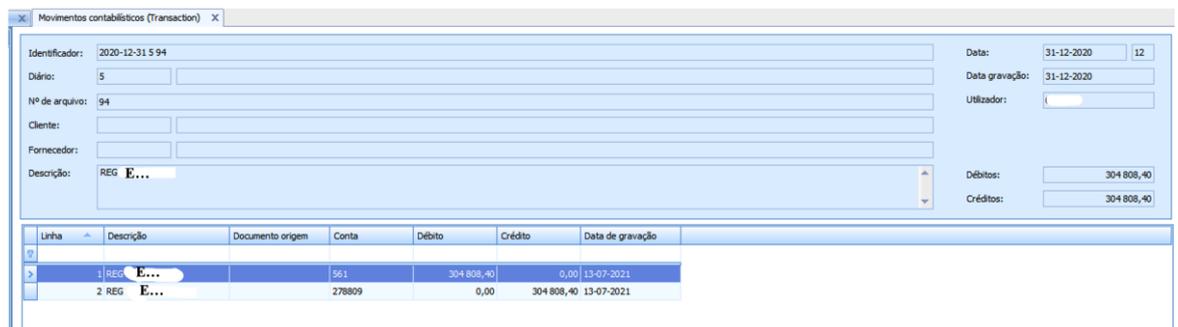
ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ANO/ PERÍODOS	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
V.1.1.	Rendimentos não reconhecidos	2020	Art.º 20.º CIRC	Art.º 119.º RGIT	€3.459,69
V.1.1.	Rendimento tributável - Desreconhecimento de passivo	2020	Art.º 17.º e 20.º CIRC	Art.º 119.º RGIT	€5.049,36
IRC – total de correções à matéria tributável					€8.509,05

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ANO/ PERÍODOS	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
V.1.2.	Tributação autónoma - despesas não documentadas	2020	Art.º 88.º CIRC	Art.º 119.º RGIT	€154.928,88
IRC – total de imposto em falta					€154.928,88

(cf. Processo Administrativo).

M. Consta da contabilidade da empresa que, no ano de 2020, a conta do cliente B..., Lda. (conta n.º 211110670) registava um saldo devedor de 3.458,69 € (cf. PA).

N. A Requerente procedeu à regularização, do saldo devedor, da conta 278809 –E... c/c, cuja contrapartida foi a conta 561 – “De exercícios anteriores”, no montante de €304.808,40, nos seguintes termos:



Identificador:	2020-12-31 5 94	Data:	31-12-2020 12			
Diário:	5	Data gravação:	31-12-2020			
Nº de arquivo:	94	Utilizador:				
Cliente:		Débitos:	304 808,40			
Fornecedor:		Créditos:	304 808,40			
Descrição:	REG E...					
Linha	Descrição	Documento origem	Conta	Débito	Crédito	Data de gravação
1	REG E...		561	304 808,40	0,00	13-07-2021
2	REG E...		278809	0,00	304 808,40	13-07-2021

(cf. PA).

- O. A regularização efetuada teve origem no saldo da conta do saldo da conta 278809 – “E... c/c”, no montante de 304.808,40 €, conforme resulta extrato de conta corrente das contas SNC 278809 – “E... c/c” e conta 22110126 – “E..., Lda.”, reportado ao ano 2010, apresentado pela Requerente:

A... S.A

Extracto de Conta de Conferencia

Moeda - Euros Pag. 1

Conta : 278809 E... C/C

Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2010	ABANO	1	Mov. de Abertura	287,968.24		287,968.24 D
01.00.2010	ABANO	1	Mov. de Abertura	21,889.52		309,857.76 D
Total do Periodo				309,857.76	0.00	309,857.76 D
Total				309,857.76	0.00	309,857.76 D

Licenciado a ... Software Sage Portugal

A... S.A

Extracto de Conta de Conferencia

Moeda - Euros Pag. 1

Conta : 22110126 E... LDA.

Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2010	ABANO	1	Mov. de Abertura		5,049.36	5,049.36 C
Total do Periodo				0.00	5,049.36	5,049.36 C
Total				0.00	5,049.36	5,049.36 C

Licenciado a ... Software Sage Portugal

- P. No final do exercício de 2015, a Requerente regularizou o saldo da conta 22110126 - “E..., Lda.” por contrapartida da conta 278809 – “E... c/c”:

A... S. A

Extracto de Conta de Conferencia

Moeda - Euros

Pag. 1

Conta : 278809		E...		C/C			
Data	Doc	No. Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo	
01.00.2015	ABANO	1	Mov. de Abertura	309.857.76		309.857.76 D	
31.12.2015	DIVER	93	TRANSF. P/OUT. DEV		5.049.36	304.808.40 D	
Total do Período				309.857.76	5.049.36	304.808.40 D	
Total				309.857.76	5.049.36	304.808.40 D	

Licenciado a ... Software Sage Portugal

- Q. O valor regularizado pela Requerente, em 2020, no montante de “€ 304.808,40 derivou da compensação do saldo devedor da conta 278809 – “E... c/c”, por contrapartida da conta 22110126 “E..., Lda.”.
- R. Foi apurado imposto em falta e juros, relativamente ao exercício de 2020, no valor de 169.936,20 euros, com deferimento de pagamento em prestações da nota de cobrança n.º 2024..., conforme resulta do DOCUMENTO DE COBRANÇA, *Plano de Pagamento da Prestações IRC 2020* (cf. Documento n.º 7 junto com PPA).
- S. Em 22/05/2024, a Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo.

Matéria não-provada

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

Fundamentação da matéria de facto

16. Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA (Pedido de Pronúncia Arbitral) e no Processo Administrativo (PA), onde se inclui o Relatório de Inspeção Tributária (RIT e Anexos).

17.

17. A convicção do Tribunal assenta, ainda, nos depoimentos prestados:

Em declarações de Parte, por:

- a) D..., administradora da Requerente, filha do anterior responsável pela empresa, Senhor C..., que indicou que, enquanto o seu Pai foi vivo e esteve responsável pela sociedade, não acompanhava os assuntos da empresa. Após o decesso do Pai, constatou que a contabilidade estava caótica. Mais indicou que, aquando da inspeção em curso, apurou que o seu Pai costumava adiantar dinheiro ao Senhor F... (gerente da empresa E...) para pagar salários. Que quando se inteirou da contabilidade da empresa constatou que antes de 2010 não havia documentação adequada. Apurou que a E... havia sido fornecedora (da Requerente) de cartão micro-canelado em bobina, e que a empresa havia sido liquidada em 2013.

Pelas testemunhas:

- b) Dra. G..., que declarou exercer as funções de TOC da Requerente desde 2009, sendo contabilista certificada da empresa desde 2016. Confirmou que havia uma preocupação com saldos em conta-corrente que levou a que, em 2020, se haja procedido a uma análise mais exaustiva, com correção de saldos por movimentos transitados, que deram origem a uma variação patrimonial positiva.
- c) Américo Lopes Fonseca, que colabora com a Requerente desde 1983, e é responsável de produção, referiu que assistiu ao Senhor F... (gerente da E...) a deslocar-se à empresa para pedir dinheiro para pagar salários aos trabalhadores.

18. A declaração de parte e os depoimentos das testemunhas revelaram-se concordantes com o que consta da matéria de facto, apresentando a testemunha, Dra. G..., a confirmação das correções efetuadas, bem como a sua leitura e interpretação acerca da prova documental (documentos da contabilidade da empresa, processo administrativo e RIT).

*

19. Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123º n.º 2, do CPPT e artigos 596.º n.º 1 e 607.º n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (doravante, CPC), aplicáveis *ex vi*

- artigo 29.º n.º 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cf. artigos 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e artigos 5º n.º 2 e 411.º do CPC).
20. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16º, e) do RJAT, e artigo 607º, n.º 4, do CPC, aplicável ex vi artigo 29º, n.º 1, e) do RJAT).
21. Apenas relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5 do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, e) do RJAT).

III – Posição das partes

22. Nos presentes autos, a Requerente contesta uma parte das correções que tiveram origem no RIT, delimitando a sua discordância quanto ao mesmo às correções efetuadas ao IRC referente ao exercício de 2020, no que respeita a três pontos:
- a) *Não reconhecimento do rendimento no valor de 3.459,69 euros,*
 - b) *Desreconhecimento de um passivo do qual resultou um acréscimo no valor de 5.049,36 euros;*
 - c) *Tributação, como “despesa não documentada”, do valor de 304.808,40 euros.*
23. A Requerida, como a seguir desenvolveremos, estriba a sua posição no RIT, que esteve na origem da liquidação adicional de IRC, referente ao ano de 2020, não aceitando a argumentação da Requerente.

Posição da Requerente

24. A Requerente sustenta a sua posição do seguinte modo:

- i. A questão central que resulta do pedido de pronúncia arbitral instaurado pela Requerente versa sobre a legalidade da liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 2020, no valor de 169.936,20 euros, resultante da ação inspetiva realizada na sequência da Ordem de Serviço n.º OI2023..., na qual a AT promoveu, entre outras, as seguintes correções:
 - a) Não reconhecimento do rendimento no valor de 3.459,69 euros,
 - b) *Desreconhecimento* de um passivo do qual resultou um acréscimo no valor de 5.049,36 euros;
 - c) Tributação, como “despesa não documentada”, do valor de 304.808,40 euros.
- ii. Na ótica da Requerente, as “movimentações contabilísticas” identificadas no RIT são meras correções de saldos, que – contrariamente ao sustentado pela AT – não correspondem a despesas ou rendimentos.
- iii. Relativamente ao não reconhecimento do rendimento no valor de 3.459,69 euros, a Requerente sustenta que o mesmo deve ser registado como imparidade por referência ao artigo 28.º-B, n.º 1, alíneas a) e b) do Código do IRC, porquanto:
 - Manteve uma relação comercial com a empresa B..., Lda., (B...), sua cliente, que lhe ficou a dever “milhares de euros”.
 - Instaurou uma ação executiva, que correu termos no Juízo de Execução de Oliveira de Azeméis – Juiz 1, do Tribunal da Comarca de Aveiro, sob o n.º .../11...TBVFR, com o valor de 7.700 euros.
 - Apesar de assim não estar inscrito na contabilidade, o valor recebido (3.459,69 €), deve ser inscrito na contabilidade como imparidade, não devendo ser tido como rendimento, conforme sustenta a AT.
- iv. Relativamente ao desreconhecimento no valor de 5.049,36 euros, a Requerente rejeita as conclusões da AT, que, nos termos do RIT, considerou errada a forma como se efetuou o desreconhecimento do passivo e determinou que este procedesse ao acréscimo do montante de 5.049,36 euros, porquanto:

- Se trataria de uma “abordagem menos profissionalizada à gestão corrente da sociedade”, verificando-se certos lapsos na contabilidade da sociedade, enquanto a mesma foi gerida pelo Senhor C..., que assumiu a sua administração, até ao seu falecimento (em finais de 2019).
 - Constatou-se então que as inscrições contabilísticas referentes ao fornecedor E... estavam registadas em duas contas separadas: uma, a conta 278809 – E... c/c, no montante de 309.857,76 euros e outra a conta 22110126 – E..., Lda., no montante de 5.049,36 euros.
 - Por se tratar de duas contas do mesmo fornecedor, a Requerente procedeu, por um lado, à compensação de saldos e, por outro lado, à regularização do saldo devedor, da conta 278809 – E... c/c, cuja contrapartida foi a conta 561 – “De exercícios anteriores”, no montante de 304.808,40 euros.
 - Alega a Requerente que, por se tratar do mesmo fornecedor, com quem teve uma relação, operou uma mera compensação de saldos.
 - Embora reconheça que existe um erro contabilístico (que decorre do facto de os saldos devedor e credor não estarem inscritos na mesma conta, embora se reportem ao mesmo fornecedor), realça que: (a.) esse lapso se reporta a um período anterior ao SNS, (b.) a compensação seria legítima caso ambos os valores estivessem adstritos à mesma conta; e, por fim, que (c.) este erro tem um efeito fiscal inexistente, que não se coaduna com o princípio da justiça material.
 - Conclui a Requerente, neste segmento, pela primazia do princípio da justiça material, em detrimento de uma justiça formal, conforme o mesmo se encontra previsto nos artigos 5.º, n.º 2 e 55.º da LGT.
- v. Quanto às “despesas não documentadas”, o Requerente reitera, na senda do anteriormente alegado, que procedeu a uma mera correção de saldos. Explica que até ao ano de 2020, a conta SNC 278809 –E... c/c – tinha (desde antes de 2010) um saldo devedor de 309.857,76 €, composto por dois movimentos de abertura, no valor de 287.968,24 euros e 21.889,52 euros. E esclarece:

- No decurso de 2020, ao proceder à análise da contabilidade, a administração que sucedeu ao Senhor C..., apercebeu-se da existência de um crédito na conta SNC 278809 sobre o fornecedor E... Lda., com o NIPC... .
- Por se tratar de uma “dívida muito antiga”, “cuja cobrança era impossível” (porque a E... estava liquidada desde 2013), procedeu a uma “correção/acerto de saldos, de modo a repor a verdade contabilística da empresa”.
- E, assim o fez, porque apenas em 2020 (já sob a gestão da administradora, Dra. D...), se apercebeu de que a sociedade E...– fornecedor de matéria-prima da Requerente, com quem a administração a cargo de C..., mantinha uma estreita relação (fruto da amizade entre este e o Senhor F..., gerente da E...) – havia sido declarada insolvente em 2005, o que tornava a dívida “impossível de cobrança”.
- A Requerente contesta, com base no entendimento de que se está perante uma “despesa não documentada”, a liquidação adicional de IRC, da iniciativa da AT, no valor de 163.437,93 euros, por aplicação do disposto no artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC.
- A Requerente alega que o valor presente na contabilidade “*corresponde a adiantamento de valores por conta do fornecimento que a A... fez à E...*”, e não se conforma com o entendimento de que este valor corresponda a uma “despesa não documentada”, porquanto: (a.) não existe qualquer proveito/despesa ou gasto (i.e., um “exfluxo financeiro”, saída de dinheiro) mas um mero acerto de saldo; (b.) o titular do crédito é conhecido – a sociedade E..., Lda. (c.) o movimento contabilístico é claro (acerto de saldos). Em abono do seu entendimento, invoca as decisões arbitrais proferidas pelo CAAD, no Processo n.º 504/2022-T, de 20 de Abril de 2023, e no Processo n.º 487/2029, de 13 de Março de 2029.
- Acrescenta, ainda, que “a correção de saldos, para reposição da verdade, via rubrica de resultados transitados” não originou “qualquer despesa contabilística e fiscal, mas antes uma variação patrimonial, sem efeitos fiscais,

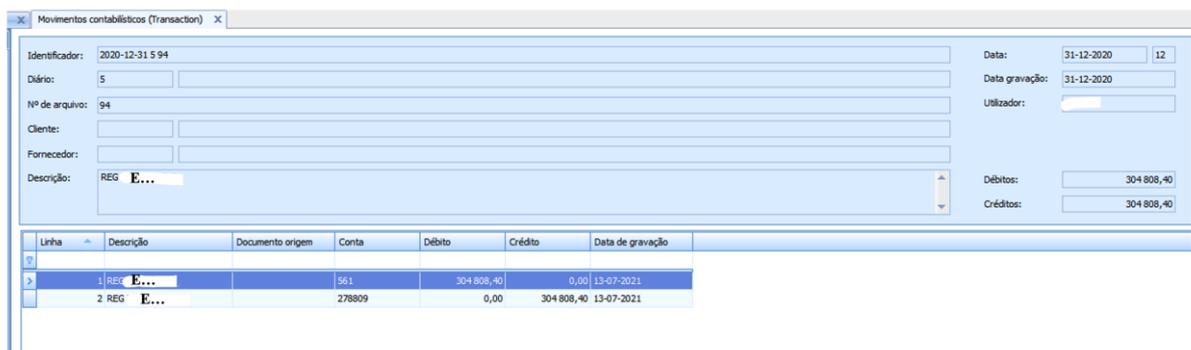
até porque a Requerente não deduziu o valor desta variação patrimonial negativa”.

- vi. Conclui pedindo a anulação da liquidação de IRC, referente a 2020, bem como a condenação da AT no reembolso do montante pago a título de imposto (que se encontra a pagar de acordo com o “Plano de Pagamento a Prestações IRC 2020”), acrescido de juros indemnizatórios (cf. artigos 43.º, n.º 1 e 100.º, n.º 1 da LGT).

Posição da Requerida

25. A Requerida sustenta a sua posição do seguinte modo:

- i. A AT pugna pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, defendendo a posição assumida no RIT.
- ii. Quanto ao não reconhecimento do rendimento no valor de 3.459,69 €: na resposta, a Requerida entende que esse valor não pode deixar de constituir um rendimento sujeito a tributação, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea i) do Código do IRC. Com efeito, na sequência do vertido no RIT, a AT sublinha que os registos contabilísticos não refletem o valor que a Requerente alega que se encontra em dívida.
- iii. Quanto ao desreconhecimento do passivo no valor de 5.049,36 €: a AT apurou em sede inspetiva que a Requerente regularizou, do saldo devedor, da conta 278809 – E... c/c, cuja contrapartida foi a conta 561 – De exercícios anteriores, no montante de 304.808,40 €:



Movimentos contabilísticos (Transaction)

Identificador: 2020-12-31 5 94
Diário: 5
Nº de arquivo: 94
Cliente:
Fornecedor:
Descrição: REG E...

Data: 31-12-2020 12
Data gravação: 31-12-2020
Utilizador:

Débitos: 304 808,40
Créditos: 304 808,40

Linha	Descrição	Documento origem	Conta	Débito	Crédito	Data de gravação
1	REG E...		561	304 808,40	0,00	13-07-2021
2	REG E...		278809	0,00	304 808,40	13-07-2021

- iv. No âmbito das operações de regularização efetuadas aquando do encerramento das contas do período, o sujeito passivo procedeu ao *desreconhecimento* de ativos e passivos que constavam de contas de terceiros (clientes e fornecedores com saldos devedores e credores), conforme se retira dos seguintes lançamentos contabilísticos:

A... , S.A

Extracto de Conta

Moeda - Euros (93) Pag. 1

Conta : 221110126 E... , LDA.

Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2015	ABANO	1	Mov. de Abertura		5,049.36	5,049.36 C
Total do Período				0.00	5,049.36	5,049.36 C
Total				0.00	5,049.36	5,049.36 C

$$\frac{221110126}{278809} = \frac{5.049.36}{5.049.36}$$

A... , S.A

Extracto de Conta de Conferencia

Moeda - Euros Pag. 1

Conta : 278809 E... C/C

Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2015	ABANO	1	Mov. de Abertura	309,857.76		309,857.76 D
31.12.2015	DIVER	93	TRANSF. P/OUT.DEV		5,049.36	304,808.40 D
Total do Período				309,857.76	5,049.36	304,808.40 D
Total				309,857.76	5,049.36	304,808.40 D

Licenciado a /Software Sage Portugal

- v. Na perspetiva da AT, a Requerida optou, indevidamente, pela compensação de saldos entre contas, credoras e devedoras, e não registou cada uma das operações

de forma separada, de acordo com a sua natureza. Segundo o ponto 2.6 do SNC8, constante do Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, “os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, (...) não devem ser compensados (...)”, vigorando, assim, o “princípio da não compensação”. Ora, prossegue a AT:

- a regularização do saldo da conta 22110126 – “E..., Lda.” corresponde a um *desreconhecimento* de um passivo, pelo que apenas se poderá concluir que o saldo da conta em causa não respeita a obrigação do sujeito passivo perante terceiros (“perdão de dívida”).
 - Tal como preconiza o parágrafo 90 da Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o desreconhecimento de um passivo (saldo credor em contas de terceiros) configura-se como um rendimento.
 - Nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IRC, consideram-se rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória.
 - Por sua vez, para efeitos do apuramento do lucro tributável, a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º do CIRC estabelece que a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas naquele código.
- vi. Conclui, assim, a AT que, nos termos dos artigos 17.º e 20.º, ambos do CIRC, tais rendimentos são tributáveis, pelo que importa que o sujeito passivo proceda ao acréscimo do montante de €5.049,36, no C.752 do Q.07 da DR Mod. 22 de IRC, do período de 2020.
- vii. Por fim, quanto à questão das despesas não documentadas, no entendimento da AT, a Requerente procedeu à regularização de saldos de contas de terceiros, credores e devedores, por contrapartida da conta de Resultados Transitados [561 – “De exercícios anteriores”].
- viii. Relativamente à regularização, no ano 2020, do saldo devedor da conta SNC 278809 – “E... c/c” efetuada em contrapartida da conta 561 – “De exercícios anteriores”, a

mesma tem impacto nos capitais próprios da empresa. Ocorreu, com este lançamento, uma diminuição do património por via dos Resultados Transitados, sendo que estes não são mais do que lucros acumulados ao longo dos anos que pertencem aos sócios. Assim, a AT procedeu à análise e desagregação dos movimentos ocorridos na conta de Resultados Transitados e os documentos que os suportam, no sentido de apurar, em termos fiscais, as consequências desta diminuição deste ativo.

- ix. Foi solicitado ao sujeito passivo que apresentasse justificação para o lançamento contabilístico nº 94, efetuado no final de dezembro de 2020, referente à regularização de saldos das contas SNC 278809 –E... c/c, por contrapartida da conta 561 – Resultados Transitados (saldo no valor de €304.808,40), bem como a razão pela qual apenas efetuou esta regularização neste exercício.
- x. A AT entende que, pese embora o pedido de esclarecimentos à Requerente, não ficou comprovado qual a qualidade do titular da conta 278809 – “E... c/c”, isto é, a Requerente não logrou provar se o titular da conta 278809 era seu cliente ou fornecedor, se as operações registadas diziam respeito à sociedade E... [qual a proveniência deste crédito, justificação para a sua manutenção deste saldo ao longo de todos estes ano], nem foram exibidos, no decurso do procedimento, documentos de suporte aos registos contabilísticos, que o demonstrassem.
- xi. Em suma, foi no exercício de 2020 o momento em que: a) de uma forma objetiva, foi feito o correspondente desreconhecimento contabilístico, materializado no lançamento a crédito da conta 278809, que evidencia uma dívida para com a sociedade, “anulando-a” por compensação da conta 561- Resultados Transitados; b) a AT constatou que o saldo da conta 278809, que figura no balancete de 31 de dezembro de 2020, no valor de €304.808,40, não se encontra justificado, nem suportado documentalmente.
- xii. A AT conclui, assim, que:
 - *“Resulta das considerações expostas que existe fundamento material para se alcançar a conclusão de que se está perante “despesas não documentadas”,*

consubstanciadas por saída de meios financeiros da empresa sem qualquer suporte documental que permita concluir o destino que lhes foi dado e apurar o seu beneficiário.

- “Perante os factos apresentados, somos a concluir que o valor a débito da conta 278809 – “E... c/c”, no montante de €309.857,76 está sujeito a tributação autónoma, à taxa de 50 %, nos termos do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, devendo o montante de €309.857,76 ser acrescido no C.438 do Q.13, bem como, o valor de €154.928,88 ser acrescido no C.365 do Q.10, ambos da DR Mod. 22 de IRC, do período 2020.”

xiii. O RIT justifica os acertos efetuados em 2020 nos termos seguintes:

“Em suma, foi no exercício de 2020 o momento em que:

- de uma forma objetiva, foi feito o correspondente desreconhecimento contabilístico, materializado, no lançamento a crédito da conta 278809, que evidencia uma dívida para com a sociedade, “anulando-a” por compensação da conta 561- Resultados Transitados.
- a AT constatou que o saldo da conta 278809, que figura no balancete de 31 de dezembro de 2020, no valor de €304.808,40, não se encontra justificado, nem suportado documentalmente”.

IV – Do Direito

26. As questões que se colocam nos autos são as seguintes:

- a) Rendimentos não reconhecidos:
- b) Desreconhecimento do passivo:
- c) Legalidade da tributação autónoma de “despesas não documentadas”, à luz do artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC.

RENDIMENTOS NÃO RECONHECIDOS

-
27. Conforme resulta da matéria de facto assente, a AT identificou um saldo credor do cliente B... Lda. (conta SNC 211110670) no valor de 3.458,69 €.
28. A Requerida conclui, como já tivemos ocasião de ver, que o crédito no valor de 3.458,69 € não tinha sido reconhecido na elaboração do Modelo 22, quando o deveria ter sido, uma vez é que originário de um processo judicial que a Requerente instaurou contra o seu cliente “B...” e, como tal, constitui um rendimento sujeito a tributação nos termos do artigo 20.º, n.º 1 alínea i) do Código do IRC.
29. A análise retrospectiva efetuada pela AT revelou, em 2015, um saldo credor no valor de 3.827,69 €. Após um débito de 369,00 € em 2018, esse saldo foi, desde o exercício de 2018 e até 2020, de 3.458,69 €, sendo certo que esta sociedade se encontrava cessada desde 2018 (cf. RIT).
30. A Requerente esclarece que a empresa B... “incumpriu as obrigações com a A... ficando a dever-lhe milhares de euros”, razão pela qual intentou uma ação no juízo de Oliveira de Azeméis. O valor da ação 7.700 € é superior ao recebido pela Requerente.
31. E conclui que aquele valor deve ser contabilizado como imparidade uma vez que se lhe aplica o artigo 28.º-B, n.º 1, alíneas a) e b) do Código do IRC, porquanto o valor recebido e contabilizado o “foi no âmbito de uma dívida devida por um cliente, não devendo, portanto, ser tida como um recebimento, como a AT – erradamente – conclui.”.
32. Ora, os elementos carreados para os autos apontam no sentido de existir uma discrepância entre o valor que consta da contabilidade da Requerente e os valores que esta alega estarem a dívida (e que não foi possível recuperar no âmbito dos processos judiciais instaurados). Porém, a Requerente não conseguiu justificar a existência de um erro nos valores contabilizados, nem demonstrar um saldo devedor da B... .

Da aplicação do disposto no artigo 20.º, n.º 1 alínea i) do Código do IRC

33. Nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea i) do Código do IRC, consideram-se rendimentos as “Indemnizações auferidas, seja a que título for”. Resulta desta norma de incidência que o

-
- legislador, ao determinar *seja a que título for*, quis abarcar qualquer tipo de indemnização, incluindo aquela que tenha natureza compensatória, recebidas ou não no âmbito de processos judiciais.
34. A Requerida, fundando-se neste normativo, considerou como rendimento o saldo credor inscrito na contabilidade da Requerente na conta 2111110670 – B... Lda..
35. A Requerente, por outro lado, argumenta que este valor deveria ter sido contabilizado como imparidade, apesar de não estar assim inscrito na contabilidade (cf. pontos 27.º a 29.º do PPA). O que nos remete para o regime das imparidades com ativos correntes, onde se insere o regime fiscal das dívidas a receber.
36. Como é sabido, na determinação do lucro tributável são dedutíveis as perdas incorridas ou suportadas pelo sujeito passivo, aqui se incluindo as “*perdas por imparidade*” (cf. artigo 23.º, n.º 1 e 2, alínea *h*) do Código do IRC).
37. Embora o regime das perdas por imparidade parta do registo contabilístico, o Código do IRC sujeita a sua relevância fiscal às condições que encontramos previstas nos artigos 28.º-A e 28.º-B do Código do IRC.
38. Dispõe o artigo 28.º-B do Código do IRC:

Artigo 28.º-B

Perdas por imparidade em créditos

1 - Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- a) O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto;
- b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;

c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

2 - O montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos referidos na alínea c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

- a) 25 % para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- b) 50 % para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
- c) 75 % para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
- d) 100 % para créditos em mora há mais de 24 meses.

3 - Não são considerados de cobrança duvidosa:

- a) Os créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
- b) Os créditos cobertos por seguro, com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;
- c) Os créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, mais de 10 % do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;
- d) Os créditos sobre empresas participadas, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, em mais de 10 % do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.
- e) Os créditos entre empresas detidas, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, em mais de 10 % do capital pela mesma pessoa singular ou coletiva, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.

4 - As percentagens previstas no n.º 2 aplicam-se, igualmente, aos juros pelo atraso no cumprimento das obrigações.

39. A relevância fiscal que é dada às perdas por imparidade com ativos correntes (dívidas a receber), depende das seguintes condições:
- a) Carecem de ser precedidas do respetivo registo contabilístico (cf. Artigo 28.º-A do Código do IRC e § 4 da NCRF 12 – Imparidade de Ativos);
 - b) Os créditos devem decorrer da “atividade normal da sociedade” (cf. Artigo 28.º-A do Código do IRC);
 - c) O crédito de cobrança duvidosa tem de estar justificado nos termos do artigo 28.º-B, n.º 1 do Código do IRC, isto é, considera-se crédito de cobrança duvidosa quando ocorra um dos seguintes eventos: (i) pendência de processo de execução, de insolvência, revitalização ou recuperação extrajudicial; (ii) reclamação judicial ou arbitral da dívida; ou (iii) mora superior a seis meses, acompanhada de prova de imparidade contabilística e diligências com vista à sua recuperação.
40. No caso em apreço, não é posto em causa pela AT que o crédito da Requerente decorra da atividade normal da empresa. A AT sustenta-se, sobretudo, em os valores inscritos na contabilidade (artigos 32 e 41 da Resposta) não se coadunarem com a alegação da Requerente de que a empresa lhe ficou a dever “milhares de euros”.
41. A AT salienta que o valor recebido 5.000,00 euros (3.750,00 € + 1.250,00 €) é inferior ao valor reclamado na ação executiva, mas superior ao valor em dívida registado na contabilidade, i.e., 1.172,31 €, à data de 01/01/2015. A ser procedente a tese da Requerente — que se está perante um crédito de cobrança duvidosa — que preenche os pressupostos do artigo 28.º-B, n.º 1, alíneas a) e b) do Código do IRC, a consequência do recebimento seria a reversão das perdas por imparidade (cf. artigo 28.º-A do Código do IRC).
42. Volvendo ao caso, lembremos que a conta do cliente HB... (conta SNC 211110670) apresentava, em 2020, um saldo credor de 3.458,69 €. Feita a análise à conta deste cliente, os SIT verificaram que:
- i. *“os registos contabilísticos (extrato de conta corrente do cliente B...) evidencia um saldo devedor (dívida do cliente em 01-01-2015) de abertura de € 1.172,31 e dois lançamentos a crédito (pagamentos efetuados pelo cliente assumidos pela*

-
- Requerente no PPA), com datas de 31/07/2015 e 31/10/2015, nos valores de € 3.750,00 e € 1.250,00, respetivamente.*
- ii. No final deste exercício de 2015 a conta corrente deste cliente evidencia um saldo credor de € 3.827,69.*
 - iii. E no final do exercício de 2018 evidencia um saldo credor de € 3.458,69 (crédito do cliente sobre a Requerente) resultante do registo da fatura FT 15/922, no valor de € 369,00, com data de 06/04/2018 (cfr. página 18 do ficheiro OI2023...)”.*
43. Existe, de facto, uma divergência entre o alegado pela Requerente e os respetivos registos contabilísticos. Com efeito, embora resulte provado que a Requerente haja recebido valores deste cliente (incluindo por via judicial), os montantes recebidos excedem aqueles que resultam dos valores registados na contabilidade, sem que a Requerente haja feito prova de uma justificação para tais divergências. Sabemos apenas que a Requerente reclamou deste cliente valores em dívida, mas desconhecemos os valores reclamados, em concreto, em cada ação (faturas, valores, datas de vencimento e juros).
44. Neste contexto, a Requerente não logrou demonstrar os valores reclamados nas ações judiciais — por referência às facturas correspondentes a serviços prestados ou a outra —, nem o motivo pelo qual a conta daquele cliente registava um saldo credor. Atente-se, aliás, que a própria Requerente admite erros na contabilização que levaram a correções, da sua iniciativa, no ano de 2020.
45. A Requerente também não logrou, nem no processo administrativo, nem em sede de processo arbitral, demonstrar que se encontram reunidas as condições para o registo da perda por imparidade (artigo 28.º-B do CIRC), como também não demonstrou que o recebimento haja conduzido à reversão da imparidade, nem tão pouco se encontra demonstrado nos autos em que momento teria obtido elementos do risco de imparidade (se no ano em causa, se em exercícios anteriores).
46. No caso em apreço, não é possível concluir no sentido de que o recebimento do montante de 3.458,69 euros seja inferior ao valor em dívida, nem que a AT o devesse contabilizar

A... , S.A.

Extracto de Conta de Conferencia

Moeda - Euros

Pag. 1

Conta : 278809 E... .C/C

Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2010	ABANO	1	Mov. de Abertura	287,968.24		287,968.24 D
01.00.2010	ABANO	1	Mov. de Abertura	21,889.52		309,857.76 D
Total do Periodo				309,857.76	0.00	309,857.76 D
Total				309,857.76	0.00	309,857.76 D

Licenciado a /Software Sage Portugal

A... , S.A.

Extracto de Conta de Conferencia

Moeda - Euros

Pag. 1

Conta : 22110126 E... , LDA.

Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2010	ABANO	1	Mov. de Abertura		5,049.36	5,049.36 C
Total do Periodo				0.00	5,049.36	5,049.36 C
Total				0.00	5,049.36	5,049.36 C

Licenciado a /Software Sage Portugal

52. No final do exercício 2015, a sociedade regularizou o saldo da conta 22110126 “E..., Lda.” por contrapartida da conta 278809 – “E... c/c”, do seguinte modo:

A... , S.A

Extracto de Conta

Moeda - Euros (93) Pag.

Conta : 221110126 E... , LDA.

Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2015	ABANO	1	Mov. de Abertura		5,049.36	5,049.36 C
Total do Periodo				0.00	5,049.36	5,049.36 C
Total				0.00	5,049.36	5,049.36 C

221110126 = 5.049.36
278809 = 5.049.36

A... , S.A

Extracto de Conta

Moeda - Euros (93) Pag.

Conta : 221110126 E... , LDA.

Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2015	ABANO	1	Mov. de Abertura		5,049.36	5,049.36 C
Total do Periodo				0.00	5,049.36	5,049.36 C
Total				0.00	5,049.36	5,049.36 C

221110126 = 5.049.36
278809 = 5.049.36

53. O valor regularizado em 2020, no montante de €304.808,40, derivou da compensação do saldo devedor da conta 278809 – “E... c/c” por contrapartida do saldo credor da conta 22110126 – “E..., Lda”.

-
54. Na ótica da Requerida, estamos perante uma compensação, indevida, de saldos entre contas, credoras e devedoras, que não cumpre os normativos contabilísticos, designadamente, o ponto 2.6 do SNC constante do Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, “os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, (...) não devem ser compensados (...)”, vigorando, assim, o “princípio da não compensação”.
55. E daí conclui que a Requerente procedeu a um “*desreconhecimento de um passivo*” que não respeita a obrigação do sujeito passivo perante terceiros, i.e., “perdão de dívidas”.
56. Em termos contabilísticos — cf. parágrafo o parágrafo 90 da Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) —, o desreconhecimento de um passivo (saldo credor em contas de terceiros) configura um rendimento.
57. Ora, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IRC, consideram-se rendimentos e ganhos, os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória.
58. A Requerente discorda do enquadramento efetuado pela AT, suscitando a anulação, neste segmento, da liquidação por entender que as conclusões da AT são de um “extremo formalismo”, desconsiderando a verdade material plasmada na contabilidade da Requerente. Concluindo a Requerente que a tributação em causa deve ser anulada, porquanto a mesma decorre de um erro contabilístico, por força “da primazia da justiça material em detrimento da justiça formal” — conforme plasmado nos artigos 5.º, n.º 2 e 55.º da LGT.
59. Não se discute que o princípio da justiça (material) deve nortear os atos praticados pela AT, nem se ignora que o princípio da justiça material tem tido acolhimento na jurisprudência dos tribunais superiores e do CAAD em casos que envolvem, por exemplo, a ponderação do princípio da justiça, com o princípio da especialização de exercícios (cf. Acórdão do STA de 27.10.2021, P. 610/15.1BELRA e decisão arbitral proferida no processo n.º 714/2023, do CAAD, entre outros).
60. No caso em apreço, o que a Requerente entende ser um erro contabilístico contrasta com o entendimento da AT de que o registo em contas separadas estava correto sendo reflexo das respetivas operações económicas.

-
61. A argumentação da Requerente no sentido de que ambas as contas pertencem à mesma entidade não é posto em causa pela AT. Com efeito, a própria AT admite que mesmo tratando-se da mesma entidade, podem existir contas separadas, em função da transação comercial: é a natureza das transações comerciais que vai determinar que a mesma entidade possa ter duas contas, por exemplo, consoante esta seja cliente, fornecedora, ou se inclua na categoria “outros devedores”.
62. Sucede que a Requerente não fez prova da correção efetuada (compensação entre contas da mesma entidade), pelo que não pode concluir-se pela violação do invocado princípio da justiça.
63. Pelo que o pedido de anulação deve, também, neste segmento, improceder.

“DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS”

64. A terceira (e última) questão que se coloca prende-se com a qualificação como “despesa não documentada” do saldo no valor de 309.857,76 € que se encontra contabilisticamente registado, desde 2015, na conta da E... c/c. Saldo este que, em 2020, a Requerente regularizou, contabilisticamente, mediante a transferência do saldo devedor para a conta de resultados transitados.
65. A Requerente discorda do enquadramento efetuado pela AT, do qual resultou a aplicação da taxa de tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC, para as despesas não documentadas.
66. Para fundamentar a sua discordância, a Requerente convoca os seguintes argumentos:
- a) não se está perante uma despesa, mas apenas perante uma correção de saldos (pontos 70 a 89 do PPA);
 - b) o titular do crédito é conhecido (pontos 92 do PPA);
 - c) a AT não logrou provar qualquer movimento financeiro (ponto 95 do PPA).
67. O artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC estabelece 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 do artigo 23.º.

(...)

68. A Requerente invoca que não estamos perante uma despesa para efeitos do disposto no artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC, entendida esta como um *exfluxo* financeiro, em que despesas “correspondem a gastos incorridos pelo sujeito passivo, rubricas negativas do rendimento, por forma de saída de dinheiro da sociedade”.
69. Impõe-se determinar o que se deve entender por “despesa não documentada” e, conseqüentemente, apurar se, *in casu*, estamos ou não perante o preenchimento desse conceito normativo.
70. Na falta de uma definição legal do que é uma despesa não documentada, tem sido evidenciado pela jurisprudência que ao termo *despesa* dever ser atribuído o significado que tem na linguagem comum, i.e., saída de dinheiro do património de uma empresa (cf. nesse sentido, decisão arbitral proferida no processo n.º 412/2020, do CAAD¹).
71. São várias as decisões na jurisprudência que vão densificando o conceito de “despesa não documentada”. Assim, devem considerar-se “despesas não documentadas” aquelas que não especificam a sua natureza, origem ou finalidade, e não apresentam, assim, qualquer documento de suporte que as justifique (cf. Acórdão do STA de 3/12/2002², entre outros).
72. Como se pode ler no sumário do Acórdão do STA de 3/12/03, no Proc. n.º 01283/03:
- «São despesas confidenciais as que não especificam a sua natureza, origem e finalidade. Tais despesas são, por natureza, indocumentadas. Não é confidencial a despesa, titulada por documento, do qual constam as identidades do vendedor e do adquirente e a designação do bem transmitido e respetivo preço. Esta despesa não é suscetível de tributação autónoma nos termos do art. n.º 4 do D.L. 192/90, de 9/6».

¹ Disponível em www.caad.org.pt.

² Disponível em www.dgsi.pt.

73. Bem como no Acórdão do TCAS de 15/06/05, Proc. n.º 00563/05, do qual se transcreve o sumário:

«1. Não constituem encargos dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial;

2. Um encargo não se encontra devidamente documentado quando não se encontra apoiado em documentos externos, em termos de possibilitar conhecer fácil, clara e precisamente, a operação, evidenciando a causa, natureza e montante;

3. Uma despesa tem carácter confidencial quando, como a sua própria designação indica, não são especificadas ou identificadas, quanto à natureza, origem e finalidade, sendo não documentadas por natureza;

4. Os encargos suportados pela contribuinte na aquisição de cheques-auto e inscritos como custos na sua contabilidade, desde que não se mostrem comprovados por outros meios de prova de que tal combustível foi utilizado em veículos ao serviço da sua actividade não constituirão um custo, por episodicamente não se mostrarem devidamente documentados, mas não podem ser tributados, autonomamente, ao abrigo do Dec-Lei n.º 192/90, como despesas confidenciais, por não se verificar a ocultação da sua natureza, origem e finalidade.»³.

74. O conceito de despesa não documentada aparece, não raras vezes, associado a casos de divergências entre o saldo de caixa e o respetivo registo contabilístico, quando não existe documento de suporte da saída dos meios monetários (cf. decisões CAAD proferidas nos processos 412/2020-T, 70/2023-T, 7/2011-T, entre outras), à contabilização de artigos para oferta ou ao caso dos “cheques autos” (cf. Ac. TCA Norte de 12/01/2006, Processo 00373/00), bem como, embora com menos frequência, à correção de saldos contabilísticos (cf. decisão CAAD proferida no Processo 504/2022-T, de 20 de Abril de 2023).

³ Cf. Acórdão do TCA Norte, de 12/01/2006, disponível em www.dgsi.pt.

75. No caso em apreço, constatou-se que, em 2020, a Requerente procedeu à regularização de saldos de contas de terceiros, credores e devedores, por contrapartida da conta Resultados Transitados (561–“De exercícios anteriores”). No que respeita à regularização do saldo devedor da conta SNC 278809 –E...c/c, a AT solicitou justificação para o lançamento contabilístico n.º 94 (saldo no valor de 304.808,40 €), bem como o motivo pelo qual a Requerente apenas efetuou esta regularização no exercício de 2020.
76. Para justificar este lançamento, a Requerente apresentou como documento de suporte um *print* do site do Ministério da Justiça, com publicação da Ap. 7/20130708 – Encerramento da Liquidação, da sociedade E..., Lda. – Em Liquidação.
77. E esclareceu que, a partir do ano de 2020 foram “iniciados trabalhos de análise de saldos antigos pendentes de clientes”. Tendo verificado que a empresa em causa tinha registado o encerramento da liquidação no ano de 2013, pelo que, não reunindo as condições de activo, foi registado o seu desreconhecimento por contrapartida de Resultados Transitados.
78. E, esclareceu que aquele lançamento teve origem no saldo da conta 278809 – E... c/c:

A... S. A

Extracto de Conta de Conferencia

Moeda - Euros

Pag. 1

Conta : 278809		E...	C/C			
Data	Doc	No.Doc.	Descricao	Debito	Credito	Saldo
01.00.2010	ABANO	1	Mov. de Abertura	287,968.24		287,968.24 D
01.00.2010	ABANO	1	Mov. de Abertura	21,889.52		309,857.76 D
Total do Periodo				309,857.76	0.00	309,857.76 D
Total				309,857.76	0.00	309,857.76 D

Licenciado a 'Software Sage Portugal

79. Como se pode constatar do mencionado extrato, a conta 278809 –E... c/c, evidenciava, no ano de 2020, o lançamento de dois registos: um no valor de 287.968,24 €, e um outro lançamento no valor de 21.889,52 €, o que totaliza o montante total de 309.857,76 €.

-
80. Porém, estes movimentos (de saídas de numerário através de conta da E... c/c) não têm qualquer documento de suporte: não existe contrato, faturas, nota de encomenda, ou outro suporte documental.
81. A Requerente notificada para explicar aqueles registos, indicou:
- “E... – a Dra. D... não tinha qualquer ideia, pois não é do tempo dela na empresa quando a gestão estava ao cargo do Sr. C... . No entanto, questionamos as pessoas mais antigas lá e elas recordam-se que sendo esta empresa fornecedora de cartão micro, o Sr. C... costumava adiantar valores por conta de fornecimentos. Não lhe conseguimos muito mais informação...”*
82. A este propósito, os esclarecimentos prestados pela Requerente evidenciam um grau elevado de desconhecimento. É, assim, a própria Requerente que admite não estar em condições de prestar informação mais detalhada.
83. O registo em causa evidencia, com efeito, uma saída de recursos financeiros, através da conta 278809 – E... c/c, sem qualquer documento de suporte que justifique o lançamento em causa.
84. Na ausência de qualquer documento, ou de quaisquer outros meios de prova, desconhece-se a sua natureza, origem e finalidade, bem como se as saídas tiveram, efetivamente, como destinatário a empresa E..., Lda. (lembramos que nos registos contabilísticos da Requerente encontram-se registadas duas contas distintas, por um lado, a conta 22110126 – “E..., Lda.” e, por outro, a conta 278809 – E... c/c).
85. A Requerente alega ainda que não estaríamos perante uma “despesa não documentada” porquanto o titular do crédito é conhecido – a sociedade E..., Lda. (cf. ponto 92 do PPA).
86. Ora, o desconhecimento do beneficiário da “despesa não documentada” não é essencial. Com efeito, o desconhecimento do destinatário poderia ser relevante no passado, quando o pretérito regime das “despesas não documentadas” fazia menção às chamadas “despesas confidenciais”. Com a eliminação, do texto legal, da expressão “despesas confidenciais”, operada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro (LOE para 2008), o desconhecimento do beneficiário das mesmas perdeu relevância.

87. Neste sentido, o conhecimento ou o desconhecimento do destinatário/beneficiário da despesa deixou de ser um elemento relevante para fazer operar a qualificação de certa despesa como “despesa não documentada”, para efeitos do disposto no artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC (neste sentido, decisões arbitrais proferidas no Processo n.º 256/2023-T e Processo n.º 620/2023-T, bem como acórdão do STA de 22 de Fevereiro de 2017, Processo n.º 837/05), em que se considerou estar-se perante uma despesa não documentada, apesar de estar identificada a natureza da despesa (juros) e o beneficiário (a instituição bancária), porquanto não havia sido feita prova da origem e finalidade da despesa.
88. Assim sendo, ainda que a Requerente tivesse feito prova de que o destinatário da despesa foi a sociedade E..., Lda., o conhecimento do beneficiário da despesa não obstará à qualificação da despesa como despesa não documentada. Em todo o caso, a Requerente não apresentou quaisquer documentos comprovativos referentes à contabilização da saída de meios financeiros do lançamento em análise, nem foi comprovado o pagamento ao fornecedor E..., Lda. ou outros elementos que suportem as suas alegações.
89. Assim sendo, comprova-se a ocorrência de saídas de valores monetários, através da conta 278809 – E... c/c, sem qualquer documento de suporte que justifique o lançamento em causa.
90. O que nos leva a concluir que estamos, de facto, perante uma “despesa não documentada”, na aceção do disposto no artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC.
91. No entanto, aquela saída de meios financeiros, registada contabilisticamente em 2015, foi, posteriormente, objeto de uma regularização em 2020, por contrapartida da conta Resultados Transitados (561 – “De Exercício anteriores”).
92. E quanto a este movimento, a Requerente salienta que *in casu* estamos perante uma mera correção de saldos “*para reposição da verdade, via rubrica do Balanço de resultados transitados que não originou qualquer despesa contabilística ou fiscal, mas antes uma variação patrimonial, sem efeitos fiscais, até porque a Requerente não deduziu o valor desta variação patrimonial negativa*” (cf. ponto 88.º do PPA).

-
93. Como ficou provado (cf. pontos E, K e P da matéria de facto, bem como consta no RIT), em 2020, a Requerente promoveu a correção de saldos, por contrapartida da conta Resultados Transitados (561 – “De Exercício anteriores”).
94. Correção de saldos esta que não configura uma despesa não documentada.
95. Não subsistem dúvidas de que existiu uma “despesa não documentada” reportada, no entanto, aos anos anteriores a 2020. Com efeito, no ano de 2020 apenas ocorreu uma regularização de saldos de contas anteriores.
96. *In casu*, a regularização, no ano de 2020, do saldo devedor daquela conta, em contrapartida da conta 561 – “De exercícios anteriores” não configura uma despesa não documentada, porquanto não se verifica uma saída de meios financeiros da empresa naquele ano, não sendo a regularização ela mesmo uma despesa não documentada.
97. O que obsta à aplicação do artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC.
98. Em sentido idêntico veja-se as decisões proferidas pelo CAAD, Processo 554/2017, de 28/08/2018, Processo n.º 504/2022 e no Processo n.º 70/2023, de 19/09/2023.
99. Assim sendo, a liquidação impugnada enferma – neste segmento – de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, ao imputar ao exercício de 2020 despesas não documentadas, e, conseqüentemente, sujeitá-las ao regime da tributação autónoma, por referência ao disposto no artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC.
100. Pelo que se entende – neste segmento – ser parcialmente procedente o pedido da Requerente.

DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS

101. Nos termos dos artigos 61º do CPPT e 43º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os atos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do ato é imputável aos serviços da Administração Tributária, ou, em bom rigor, que esse erro não seja imputável ao contribuinte.
102. Uma vez verificado o erro, e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que, para além da devolução do montante de imposto que se mostre já liquidado, a Requerente

tem direito a que lhe sejam pagos os juros vencidos sobre esses valores até integral restituição.

103. Estamos assim, neste caso, perante uma atuação por parte da AT que se traduz num “erro imputável aos serviços”, para efeitos da aplicação do artigo 43º da LGT, pelo que tem a Requerente, nos termos do artigo 61º do CPPT, direito a juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

IV – Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às despesas não documentadas, e, conseqüentemente, anular parcialmente o ato tributário.
- b) Manter parcialmente no ordenamento jurídico o ato de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios relativos ao exercício de 2020, no valor remanescente.
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira à restituição da quantia de 154.928,80 euros, a título de tributação autónoma por despesas não documentadas e, conseqüentemente,
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre esse montante de 154.928,80 euros e contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

V – Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em 169.936,20 euros (cento e sessenta e nove mil, novecentos e trinta e seis euros e vinte cêntimos), nos termos do disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI – Custas

Custas no montante de 3.672,00 euros (cf. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT), a repartir entre Requerente e Requerida, na proporção do respetivo decaimento, que se calcula em 5% a cargo da Requerente e 95% a cargo da Requerida.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2025

Os Árbitros,

Fernando Araújo

Anabela Reis Santos

Alexandra Gonçalves Marques