

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 7/2011-T**

**Tema: IRC – despesas não documentadas**

Processo n.º 7/2011-T

Decisão arbitral

## **I. Relatório**

1. ... – ..., Lda., NIF ..., com sede no “...” na ... (e de ora em diante, a Requerente), apresentou, em 3 de outubro de 2011, pedido de pronúncia arbitral sobre os atos de liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) e respetivos juros compensatórios respeitante ao exercício de 2009 no valor de € 288.608,11, junto deste tribunal arbitral, nos termos e para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º e dos artigos 15.º e seguintes, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT).

2. No pedido de pronúncia arbitral, em conformidade com o disposto no artigo 10.º do RJAT, a Requerente não manifestou a intenção de designar árbitro nos termos da alínea g) do n.º 2 do artigo 10.º do referido RJAT. Em consequência, a constituição do Tribunal Arbitral processou-se em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT.

A reunião prevista no n.º 1 do artigo 18.º do RJAT teve lugar em 3 de julho de 2012, data em que o Tribunal Arbitral se considera constituído (n.º 8 do artigo 11.º, do RJAT)\*.

O prazo da emissão da decisão arbitral foi prorrogado ao abrigo do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo. O Tribunal Arbitral é competente, as partes são legítimas e não há exceções ou questões prévias a conhecer.

3. A pretensão objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste na declaração de ilegalidade do mencionado ato de liquidação adicional do IRC tendo a Requerida entendido que a Requerente “utilizou em 2009 um valor de 550.000 euros para pagar despesas que não estão documentadas nem identificadas ou sequer reconhecidas na sua contabilidade”.

A correção fiscal foi efetuada na esfera da Requerente, na sequência do relatório de inspeção tributária de 28 de Abril de 2011 emitido sob a ordem de serviço n.º OI..., daqui em diante Relatório ou Relatório de Inspeção.

\* “**Despacho**

**P. 7/2011-T**

A fls. 1 da decisão, cometeu-se um erro de escrita – *lapsus calami*.

E, embora insignificativo tanto do ponto de vista da decisão propriamente dita, como do próprio devir processual, há que corrigi-lo.

Assim, o parágrafo em causa ficará com a seguinte redação:

“A reunião prevista no n.º 1, al. c) do artigo 11.º do RJAT teve lugar no dia 05/01/2012, data em que o Tribunal Arbitral se considera constituído (dito artigo 11.º, n.º 8)”.

Lisboa, 21 de setembro de 2012

Brandão de Pinho

(Árbitro Presidente)”

#### 4. Síntese das alegações das partes

O quadro alegatório em que se sustenta o pedido de pronúncia arbitral prende-se, em breve súmula, com o seguinte:

4.1. A Requerente dedica-se à exploração comercial de um parque de diversões denominado "...", composto por um complexo de piscina, escorregas de água, divertimentos mecânicos e jardins, assistência a espetáculos musicais e de exibição de animais e o consumo em lojas de artigos de turismo, restaurantes e bares.

4.2. O parque abre ao público apenas durante os meses de julho, agosto e setembro. Entre 2008 e 2010, o parque recebeu anualmente cerca de 230 mil visitantes, dos quais cerca de 80% concentrados nos meses de julho e agosto e os restantes 20% em junho e setembro.

4.3. Os proveitos ou rendimentos da impugnante provêm da venda de bilhetes de ingresso individuais cobrados a visitantes à entrada do parque, de ingressos de grupos de visitantes, facturados a agentes turísticos e outros promotores e da venda de bens e prestação de serviços de restauração e bebidas cobradas dentro do parque.

4.4. A Requerente realizou um volume de negócios no valor aproximado de 4,3 milhões de euros em 2008, 4,7 milhões de euros em 2009 e 4,8 milhões de euros em 2010.

4.5. A Requerente realiza a maior parte do seu volume de negócios como vendas a dinheiro da qual, por sua vez, uma parte significativa é realizada sob a forma de numerário.

4.6. Não obstante a Requerente manter no fim de cada ano civil apenas um pequeno saldo de numerário à mão, não depositado em qualquer banco, as suas demonstrações financeiras registaram simultaneamente, ano após ano, elevadíssimos saldos em caixa.

4.7. Antes do encerramento das contas de 2009, ainda no mês de Dezembro, a contabilidade da Requerente registou um súbito decréscimo de 550.000,00 euros no saldo de caixa contabilizado. Esse decréscimo, de 99% do valor anteriormente registado, reduziu o saldo de caixa para apenas 5.039,77 euros, como ficou revelado no balanço de 2009.

4.8. Esse decréscimo do saldo em caixa não correspondeu a qualquer aumento do saldo depositado no banco.

4.9. A contabilidade da impugnante registou esse valor de 550.000,00 euros em Dezembro de 2009 como um crédito da sociedade sobre devedores não especificados.

5.0. O valor de 550.000,00 euros não chegou assim a avolumar o saldo de caixa no balanço de 2009, mas ficou integrado no valor relativo a “outros devedores” que atingiu 805.930,47 euros.

5.1. Em 2010, a contabilidade da impugnante viria a registar vários lançamentos de sinal inverso, que “devolveram” ao saldo de caixa o valor de 550.000,00 euros.

5.2. Não existiu qualquer documento de suporte a este registo contabilístico.

5.3. Segundo a Requerente, “o saldo contabilístico no valor de 550.000,00 euros que foi transferido no balanço de 2009 da conta da caixa para uma conta de Outros Devedores diversos não correspondeu a qualquer valor monetário na disponibilidade da impugnante , mas deveu-se a erros e omissões na escrituração e gestão de tesouraria acumulados ao longo de vários anos”.

5.4. ...“em 2009 não realizou quaisquer despesas não registadas na sua contabilidade e todas as que assim registou encontram-se devidamente documentadas”.

5.5. A inspecção tributária presumiu, porém, que a impugnante realizou em 2009 despesas não reconhecidas na sua contabilidade no valor de 550.000.

5.6. O acto ora impugnado liquidou IRC sobre as despesas assim presumidas por estas não se acharem documentadas.

5.7. Porém o IRC não incide sobre despesas presumidas, mas apenas sobre as despesas não documentadas que estiverem reconhecidas na contabilidade do sujeito passivo.

5.8. A presunção de despesas não reconhecidas na contabilidade do sujeito passivo é privativa do procedimento de avaliação indireta do lucro tributável.

5.9. A determinação da matéria tributável autónoma de IRC sobre despesas não documentadas não admite a avaliação indirecta.

6. O acto impugnado é ilegal por incidir sobre despesas não reconhecidas na contabilidade do sujeito passivo nem por si realizadas, mas meramente presumidas pela

administração tributária, em violação do n.º 1 do art.º 81.º (actual art.º 88.º) do Código do IRC, bem como dos arts. 83.º n.º 2 e 87.º, 88.º e 91.º da LGT.

6. O Diretor-Geral dos Impostos foi notificado para apresentar resposta nos autos apresentados por ... –... Lda. As alegações correspondem no essencial à análise constante do Relatório da Inspectora Tributária da Direção de Finanças de ...:

6.1. Em análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, que serviram de base à declaração de rendimentos para efeitos fiscais, relativamente ao exercício de 2009, verificaram-se as seguintes situações descritas no Relatório de Inspeção:

6.2. No Balancete Geral (acumulado a Dezembro de 2009), documento base de elaboração quer do Balanço quer das Demonstrações de resultados, constatou-se a existência de um saldo devedor numa subconta da conta 26 do Plano Oficial de Contabilidade (POC). Trata-se da conta 26.8.9, a que foi dada a designação de "*Outros devedores e credores diversos*", e que apresentava, em Dezembro de 2009, um saldo devedor de € 550.000,00.

6.3. Recorrendo então ao extrato da referida conta (26.8.9), verifica-se que o saldo devedor de €550,000,00 resulta de um único registo contabilístico datado de 30-09-2009, com a descrição de transferência - vide anexo 1.

6.4. Da consulta ao SAF-T contabilidade, verifica-se que, neste extrato, e para suportar este registo contabilístico, consta o seguinte n. de documento: 99/000000000000, correspondendo os dois primeiros dígitos (99) ao diário de operações diversas e os restantes, ao n.º de documento, que neste caso como se pode constatar, o n.º de documento é ZERO - anexo 1.

6.5. Este extrato foi extraído do SAF-T da contabilidade que foi entregue pelo sujeito passivo à Inspeção Tributária em 20 de Setembro de 2010, em resultado da solicitação efetuada no início do procedimento inspetivo.

6.6. Para suporte aos registos contabilísticos, o sujeito passivo utilizou, nos anos em análise, apenas dois diários, o diário 98 relativo à faturação efetuada aos clientes (caso concreto, faturas emitidas aos agentes) e o diário 99 designado de "diversos", onde são lançados todos os documentos, quer relativos a caixa, clientes, bancos, operações

diversas, fornecedores, começando no início de cada ano no n. 1 e sendo sequencial até ao fim do ano.

6.7. Deste modo, questionou-se como é que em Setembro existia um documento com o n. 99/000000000000 (zero), tendo-se, mesmo assim, procurado em todas as pastas de documentos relativos ao mês de Setembro 2009, não se tendo encontrado qualquer documento com referência, quer a este número de registo, quer à conta 26.8.9 - outros devedores e credores diversos, quer ao montante de € 550.000,00.

6.8. Não foi encontrado qualquer documento de suporte a este registo contabilístico.

6.9. Só por consulta ao SAFT da contabilidade é que se pode constatar que este saldo de €550.000,00 resultou de uma transferência (designação utilizada pela contabilidade para descrição deste registo) da conta de disponibilidades, através dum registo a débito da conta 26.8.9 por contrapartida, a crédito, da conta de "11.1 - caixa".

7. Ora, no caso concreto, foi efectuado um registo de natureza modificativa entre duas contas do activo, dando cobertura a saídas de dinheiro de caixa sem a respectiva prova documental. Não existindo, na contabilidade, qualquer tipo de documento comprovativo, mas verificando-se uma transferência de disponibilidades em relação à qual se desconhece(m) o(s) destinatário(s) e o fim para que reverteu, foi o sujeito passivo notificado, através do ofício n.º ... de 2010/12/16, para apresentar prova documental, assim como motivo justificativo do referido lançamento, natureza da operação e identificação do(s) beneficiário(s) - vide anexo 2 (ponto 5).

7.1. Em resposta escrita, o contribuinte referiu o que se transcreve: "quanto ao movimento de caixa o mesmo ficou a dever-se ao seguinte: a empresa recebe avultados valores em numerário, passam por caixa todos os pagamentos e recebimentos, a transferência de saldo serviu para justificar a cativação de receitas para fazer face a despesas que se sabia que iriam ser incorridas e que vieram de facto a ser posteriormente suportadas, tendo a quantia ora em causa voltado para a conta de caixa e sido utilizada para fazer os referidos pagamentos, os documentos de suporte das despesas encontram-se na contabilidade" - vide anexo 3 (ponto 5).

7.2. Ainda em 21 de Fevereiro, ouvido em Auto de declarações em resposta à solicitação de exibição de documentos justificativos da transferência dos €550.000,00, o TOC, Sr. ... NIF..., afirmou, na presença do sócio Sr. ... - NIF ..., que não existia qualquer documento de suporte do registo contabilístico referido e, caso o mesmo existisse, seria um documento interno, acrescentando que no ano seguinte de 2010 a situação foi estornada - vide anexo 4.

7.3. Posteriormente, em resposta a uma nova notificação (anexo 5), declarou que o referido lançamento serviu para regularizar o saldo da conta caixa, mas que havia sido feito incorrectamente, tendo por isso sido anulado através de três lançamentos inversos no ano seguinte: em 31/01/2010 no valor de €200.000,00, em 31/08/2010 no valor de €150.000,00 e em 30/10/2010 no valor de €200.000,00. Vide anexo 6.

8. A Inspeção Tributária reconheceu que os elementos contabilísticos bem como as declarações do sujeito passivo são contraditórias.

8.1. Segundo a Inspeção Tributária, atendendo aos elementos contabilísticos e às declarações contraditórias do sujeito passivo:

Inicialmente, é afirmado que o valor que está em causa de €550.000,00 ficou cativo para fazer face a despesas em que iria incorrer posteriormente e que vieram efectivamente a ser suportadas encontrando-se os documentos de suporte contabilizados no ano seguinte.

Na verdade, quando o contribuinte afirma que "*a transferência de saldo serviu para justificar a cativação de receitas para fazer face a despesas que se sabia que iriam ser incorridas e que vieram de facto a ser posteriormente suportadas ...*", não explica em que consistiu essa cativação, nem quais as despesas inerentes.

8.2. Entende-se que sendo um excedente de disponibilidades em caixa, necessárias em momento posterior, o procedimento normal de cativação consubstanciar-se-ia numa transferência do caixa para as contas bancárias, afectas ao exercício de actividade da empresa, e, a partir daí seriam movimentadas essas mesmas contas para ulteriores pagamentos de despesas. Tal não foi o que aconteceu, uma vez que feita a conciliação bancária não se detectaram divergências com a contabilidade, concluindo-se portanto que essa verba não passou por essas contas de bancos.

8.3. Salienta-se que a contabilidade deve exprimir factos concretos, documentados *e/ou* previsíveis, passíveis de serem comprovados. Ora, uma despesa com um custo associado, previsto para o ano seguinte não implica qualquer registo contabilístico, como quer fazer crer o sujeito passivo.

8.4. Também inicialmente declarou que não existia documento de suporte ao registo contabilístico efectuado em 30/09/2009 (vide anexo 4), e, se o mesmo existisse seria um documento interno.

8.5. Contrariamente, em resposta à 2.<sup>a</sup> notificação, refere que o registo ... "*é datado de 01/12/2009 e não de 30/09/2009, juntando um documento de suporte a este registo em anexo* - repare-se que a data descrita no documento agora apresentado não coincide com a data do registo contabilístico - ver anexo 7.

9. Por outro lado, nas últimas declarações afirma que o lançamento foi efectuado para regularizar o saldo da conta caixa, mas que se verificou que o mesmo foi incorrectamente efectuado, pelo que foi anulado a posteriori através dos 3 lançamentos assinalados em 2010, concluindo daqui, que a anomalia teria sido reposta no ano seguinte com movimentos inversos nas 2 contas identificadas, crédito da 268 por débito de caixa.

Importa pois, analisar com detalhe o propósito desses lançamentos no ano seguinte, face à documentação existente.

a) No início do procedimento inspectivo, como já se referiu, foram-nos facultados:

SAF-T (PT) da contabilidade dos anos de 2006, 2009 e 2010 (este último, reportado a Junho), nos quais consta data de criação de 20-09-2010, e um balancete analítico (que foi impresso pelo gabinete de contabilidade) reportado a Junho de 2010, cujos valores coincidem com os constantes do SAF-T (PT) da contabilidade do ano de 2010 - anexo

6.

b) Da análise a esse balancete, verifica-se que à data de 30-06-2010, a conta "Outros Devedores e Credores" (agora em 2010, conta 2769 por aplicação do SNC



correspondente à conta 2689 do POC), 11/24 mantinha o mesmo saldo de 31/12/2009, ou seja de € 550.000,00 e a conta caixa um saldo de € 25.247,33 - ver anexo anterior.

c) Contudo, após o técnico de contas ter sido confrontado sobre o já referido movimento contabilístico de € 550.000,00, para o qual não havia suporte documental, foi-nos exibido um segundo balancete, também reportado a 30-06-2010, com valores diferentes naquelas contas, face ao primeiro exibido, apresentando agora a conta 2789 (ex. 2689) um saldo de €350.000,00 e a conta de caixa um saldo de €141.201,50 - ver anexo 9. Constatou-se então que tinha sido feito um lançamento de regularização de €200.000,00, com data de 31-01-2010.

Ora, se os registos contabilísticos exibidos no início da visita, estavam executados até à data limite permitida por lei, que era 30-06-2010, verifica-se que o lançamento de regularização acima identificado a que foi atribuído o documento interno número zero (99/0000000000000), reportado a 31.01.2010, respeitava a um período já encerrado, significando tal procedimento uma viciação da escrita.

Posto isto, não merece credibilidade o lançamento em causa, não podendo ser lido como um estorno, uma reposição ou uma anulação.

À semelhança do primeiro lançamento, os outros dois reportados a Agosto e Outubro de 2010, ainda efectuados no decorrer do procedimento inspectivo, também não merecem credibilidade para sustentarem a anulação dum lançamento de 2009, nem se percebe que havendo um erro contabilístico praticado em 2009, a anulação pretendida não tenha sido feita duma só vez, vindo a fazê-la através de 3 movimentos contabilísticos.

Assim, considerando que:

Foi transferido da conta caixa para uma conta de terceiros desconhecidos, uma verba de 550.000 euros, através duma mera operação contabilística, sem suporte documental, que não teve subjacente operações reais;

Não foram identificadas despesas ou custos subjacentes à verba citada;

Se desconhecem o(s) destinatário(s), a natureza da operação e o fim para que reverteu;

Se recorreu à alteração da escrita para branquear factos patrimoniais inexistentes. Conclui-se que foram usados artifícios contabilísticos de modo a mascarar o saldo anormal e inexistente de Caixa reflectido nas demonstrações financeiras, para que o valor de 550.000 euros passasse despercebido nas mesmas, donde, esse excedente de caixa, gerado ao longo do ano de 2009 através das receitas da actividade não se encontrava disponível nas contas do activo da empresa à data de encerramento do exercício em 31/12/2009.

Pelo exposto, estamos perante uma situação de despesas não documentadas com incertos e despendidas em momentos desconhecidos ao longo de 2009, que consubstanciam um facto tributário sujeito a tributação autónoma, à taxa de 50%, conforme disposto no artigo 88.º (anterior artigo 81.º), n.º 1 do CIRC.

6. Em 3 de julho de 2012 teve lugar a reunião com as partes prevista no artigo 18.º do RJAT, no âmbito da qual o Tribunal Arbitral definiu a tramitação processual e ouviu as partes, tendo sido comunicada às partes a data para a decisão arbitral, tudo nos termos do artigo 18.º do RJAT.

Cumpra agora proferir decisão.

## **II. Thema decidendum**

7. O thema decidendum consiste em aferir se o saldo devedor de € 550,000,00 que consta do extrato da conta 26.8.9, e que resulta de um único registo contabilístico, não documentado, e datado de 30 de setembro de 2009, pode ser qualificado como uma despesa não documentada para efeitos do artigo 88.º do CIRC.

### **III. Fundamentação de facto**

8. Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo tributário junto e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

- a) A Requerente dedica-se à exploração comercial de um parque de diversões denominado “...” integrando um complexo de piscinas, escorregas de água, divertimentos mecânicos e jardins, espetáculos musicais e de exibição de animais e o consumo em lojas de artigos de turismo, restaurantes e bares, exercendo a atividade inserida n.º ..., “atividade de parques de diversão e temáticos”, num complexo turístico sito na ....
- b) O parque abre ao público durante os meses de junho, julho, agosto e setembro.
- c) Os proveitos ou rendimentos da Impugnante provêm da venda de bilhetes de ingresso individuais cobrados a visitantes à entrada do parque, de ingressos de grupos de visitantes faturados a agentes turísticos e outros promotores, e da venda de bens e prestação de serviços de restauração e bebidas cobradas dentro do parque.
- d) A Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção que teve início em 14-09-2010 e termo em 07-04-2011, conforme Relatório constante do processo administrativo, que se tem por reproduzido para todos os efeitos legais.
- e) O procedimento de inspeção teve como motivo o pedido de reembolso de IVA, efetuado pela contribuinte, na declaração periódica relativa ao período 1004, no valor de Euros 1. 110. 124, 90.
- f) E incidiu sobre os exercícios económicos de 2008 a 2010, sendo de âmbito geral para os anos de 2008 e 2009 e parcial para o ano de 2010 (depois alterada para geral).

- g) No início do procedimento inspetivo, a Requerente tinha a sua sede na Av. ..., num gabinete de contabilidade, sendo que, em 10-02-2011, alterou a sede para o sítio dito em a).
- h) No balancete geral (acumulado a dezembro de 2009), documento base de elaboração, quer do Balanço quer das Demonstrações de resultados, constatou-se a existência de um saldo devedor numa sub conta da conta 26 do Plano Oficial de Contabilidade (POC).
- i) Trata-se da conta 26.8.9, a que foi dada a designação de “Outros devedores e credores diversos”, e que apresentava, em dezembro de 2009 um saldo devedor de Euros 550.000,00.
- j) Recorrendo então ao extrato da referida conta (26.8.9), verifica-se que o saldo devedor de Euros 550.000,00, resulta de um único registo contabilístico datado de 30-09-2009, com a descrição de transferência.
- k) Da consulta ao SAF-T à contabilidade, verifica-se que, neste extrato, e para suportar este registo contabilístico, consta o seguinte n.º do documento: 99/000000000000, correspondendo os dois primeiros dígitos (99) ao diário de operações diversas, e os restantes, ao n.º de documento que é ZERO.
- l) Para suporte dos respetivos registos contabilísticos, o sujeito passivo utilizou, nos anos referidos, apenas dois diários, o diário 98 relativo à faturação efetuada aos clientes e o diário 99 designado de diversos, onde são lançados todos os documentos, quer relativos a caixa, clientes, bancos, operações diversas, fornecedores, começando no início de cada ano, no n.º 1 e sendo sequenciais até ao fim do ano.
- m) Não existe qualquer documento externo de suporte ao registo contabilístico n.º 99/ZERO nem foram identificadas despesas ou custos subjacentes à verba citada, desconhecendo-se o (s) destinatário (s), a natureza da operação e o fim para que reverteu.
- n) O referido saldo/devedor de Euros 550.000,00 resultou de uma transferência (designação utilizada pela contabilidade para descrição deste registo) da conta de disponibilidades, através de um registo a crédito da conta 26.8.9 por

- contrapartida, a crédito, da conta de 11.1 caixa, operação contabilística sem qualquer suporte documental, que não teve subjacente operações reais.
- o) Da análise do balancete analítico apresentado à inspeção reportado a junho de 2010, verifica-se que, à data de 30-06-2010, a conta “Outros Devedores e Credores” (em 2010, conta 2789, por aplicação do SNC correspondente à conta 2689 do POC), mantinha o mesmo saldo de 31-12-2009, ou seja, de Euros 550.000,00, e a conta caixa um saldo de Euros 25.247,35.
- p) Foi igualmente apresentado à Inspeção um segundo balancete, da mesma data de 30-06-2010, com valores diferentes face ao primeiro, apresentando agora a conta 2789 (ex. 2689) um saldo de Euros 350.000,00 e a conta de caixa um saldo de Euros 141.201,50, tendo sido efetuado um lançamento de regularização de Euros 200.000,00, com data de 31-01-2010.
- q) Com a mesma finalidade - regularização da conta caixa -, foram efetuados mais dois lançamentos, em 31-08-2010 num valor de Euros 150.000,00, e em 30.10-2010, no valor de Euros 200.000,00.
- r) No relatório da Inspeção, considerando-se que:
- Foi transferido da conta caixa, para uma conta de terceiros desconhecidos, uma verba de Euros 550.000,00, através de mera operação contabilística, sem suporte documental, que não teve subjacente operações reais;
  - Não foram identificadas despesas ou custos subjacentes à verba citada;
  - Se desconhecem o (s) destinatário (s), a natureza da operação e o fim para que reverteu;
  - Se recorreu à alteração da escrita para branquear factos patrimoniais inexistentes;

Concluiu-se que foram usados artifícios contabilísticos de modo a mascarar o saldo anormal e inexistente de Caixa refletido nas demonstrações financeiras para que o valor de Euros 550.000,00 passasse despercebido nas mesmas, donde esse excedente de caixa gerado ao longo do ano de 2009, através das receitas da atividade, não se

encontrava disponível nas contas do ativo da empresa, à data de encerramento do exercício, em 31-12-2009.

- s) Concluiu-se bem assim, estar-se “perante uma situação de despesas não documentadas com incertos e despendidas em momentos desconhecidos ao longo de 2009, que consubstanciam um facto tributário sujeito a tributação autónoma à taxa de 50%, conforme o disposto no artigo 88.º (anterior artigo 81.º), n.º 1 do CIRC”.
- t) Pelo que foram efetuadas correções às tributações autónomas, no montante de Euros 275.000,00, com referência ao exercício de 2009.
- u) Liquidando-se IRC sobre o dito montante de 550.000,00 Euros à taxa de 50%, de 275.000,00 Euros, e respetivos juros compensatórios no total de 288.608,11 Euros.

Os factos referidos nas alíneas a) a c) mostram-se provados por acordo e os restantes através do Relatório da Inspeção e documentos nele mencionados, tudo constante do processo administrativo.

Não se provaram quaisquer outros factos relevantes para a decisão da causa.

#### **IV. Do Direito**

##### **a) Apreciação de Direito**

9. Os elementos de facto e de direito invocados para sustentar a ilegalidade da liquidação objeto dos presentes autos arbitrais centram-se na interpretação a dar a “despesas não documentadas” para efeitos de tributação autónoma. Cabe determinar se os factos se subsumem à categoria de despesas não documentadas ou se devem ser objeto de outro regime em sede de IRC.

## **b) Despesas não documentadas**

10. Os diferentes casos dos cheques auto ilustram o significado de despesas confidenciais (ou não documentadas) na nossa jurisprudência: o Pleno do STA nos acórdãos 55/06 e 488/07, proferidos em 26/09/2007 e 24/10/2007, respetivamente, decidiu que “a aquisição de cheques auto consiste numa mera troca de pagamentos, não traduzindo um custo, pois que só há despesa no momento em que é adquirido o combustível. Como tal, sendo desconhecido o destino dado a esses cheques, eles devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas<sup>1</sup> e, conseqüentemente, tributados autonomamente”. No mesmo sentido decidiram o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA em 28/01/2009 e 18/02/2009, nos recursos ns. 575/08 e 600/08, e a 2.ª Secção, do STA em 28/01/2009 e 18/02/2009, 7/07/2010, nos recursos ns. 893/08, 18/10 e 204/10.

11. Após alguma variação jurisprudencial, o Acórdão do STA do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, referente ao Processo 0600/08 datado de 18.02.2009, vem assentar que “despesas confidenciais são despesas não especificadas ou identificadas quanto à sua natureza, origem e finalidade”.

É também atualmente jurisprudência assente do STA que despesas não documentadas são “despesas relativamente às quais não existe prova documental, e tratar-se-á de despesas suportadas pelo sujeito passivo que em termos contabilísticos afetam o resultado líquido do exercício, diminuindo-o. O regime fiscal estabelece que para efeitos de determinação do lucro tributável tal diminuição não é relevante.” (acórdão do STA, 204/10, 7/7/2010, Relatora Conselheira Dulce Neto (Cheque auto, despesas confidenciais)).

É importante salientar que embora a lei fiscal não aceite como despesas dedutíveis aquelas relativamente às quais não existe prova documental – o que é inerente ao

---

<sup>1</sup> Sublinhado nosso.

próprio conceito de tributação do rendimento real-, sabemos que há despesas não documentadas porque a contabilidade reflete uma diminuição do resultado líquido.

Como nos diz ainda o acórdão citado, “[a] apreciação da existência ou não da devida documentação e da confidencialidade da despesa é feita tendo por objecto o acto através do qual o sujeito passivo suporta o encargo ou a despesa que é susceptível de afectar o resultado líquido do exercício, para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC. Isto é, o encargo não estará devidamente documentado quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ele foi efectivamente suportado pelo sujeito passivo e a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa” (acórdão do STA, 204/10, 7/7/2010, Relatora Conselheira Dulce Neto (Cheque auto, despesas confidenciais)).

12. Mas a despesa confidencial é também uma despesa não documentada, e por isso, no que diz respeito à divisão entre despesas confidenciais e não documentadas, agora eliminada no texto da lei, é duvidoso que a distinção entre as duas figuras tenha tido alguma relevância no nosso regime fiscal enquanto existiu (entre a vigência do Decreto-Lei n.º 192/90 de 9 de junho e da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro (Lei do OE para. 2008)).

O facto de a ausência ou insuficiência da prova documental que é exigida para efeitos fiscais levar à sua não dedutibilidade e tributação autónoma, significa que a despesa confidencial também não é aceite e pois quem recebe a quantia é desconhecido para efeitos fiscais (independentemente de procedimentos de averiguação pela administração fiscal). Isto só não aconteceria, se fosse atribuído expressamente um tratamento diferente às despesas confidenciais, como subcategoria das despesas não documentadas, o que não era o caso à data dos factos analisados nos acórdãos do STA dos chamados casos dos cheques auto.

Não admira pois que perante a equivalência das duas situações – quer porque os factos são semelhantes (ausência de documentação quanto a elementos essenciais para a tributação do rendimento real, isto é, segundo a contabilidade organizada) quer porque as consequências são idênticas (não dedutibilidade das despesas acrescida de tributação



autónoma) - a nossa lei tenha eliminado (18 anos depois) a autonomização das duas figuras e tenha optado pela categoria das “despesas não documentadas”. Na lógica da tributação do rendimento real e inerentes obrigações contabilísticas, as despesas não documentadas absorvem a figura da despesa confidencial.

13. A autonomização das duas categorias de despesas não documentadas na lei – mesmo que durante muito tempo com consequências idênticas – tem razões históricas. Enquanto as despesas não documentadas são não dedutíveis em todos os regimes de tributação do rendimento real para sujeitos passivos com contabilidade organizada, as despesas confidenciais são explicadas historicamente como certas despesas que supostamente têm de ser feitas para uma sociedade obter certas parcelas de mercado ou certos clientes. Elas estão por isso ligadas a atos de corrupção quer estes sejam tratados ou não como atos ilícito puníveis num determinado ordenamento, e quer existam ou não consequências estritamente fiscais relacionadas com essa ilicitude<sup>2</sup>.

E é também a evolução histórica do nosso regime fiscal aplicável às despesas confidenciais que explica que tenhamos chegado à tributação autónoma de despesas não documentadas. Pode-se questionar se essa evolução do regime jurídico não demonstra uma finalidade penalizadora a par de uma razão estritamente fiscal relacionada com a não dedutibilidade. Tal finalidade é expressamente referida pelo STA, e pelo Tribunal Constitucional no caso da retroatividade de despesas autónomas, n.º 18/2011.

### **c) Evolução do regime jurídico-fiscal aplicável às despesas não documentadas**

14. Resumindo a evolução do regime jurídico, verificamos que anteriormente a 1975, o ordenamento português permitia, por omissão, a utilização ilimitada das despesas confidenciais pelo sujeito passivo, do modo que lhe fosse mais vantajoso. A contabilização era feita consoante o critério adotado na empresa. No acórdão de 16.6.1971 processo n.º 16329, o STA, 2.ª Secção, deliberou por unanimidade que “não

---

<sup>2</sup> V. <http://www.oecd.org/corruption/keyoecdanti-corruptiondocuments.htm>.

são de considerar como custos ou perdas imputáveis ao exercício as despesas contabilizadas como “gastos confidenciais” por não ser possível saber se obedecem aos requisitos estabelecidos no artigo 26.º do CCI” (Relator Juiz Conselheiro Ruben de Carvalho). O Tribunal bem intuiu que as despesas confidenciais eram contrárias à tributação do grupo A, assente na contabilidade organizada (artigo 23.º do CCI), e ao requisito de demonstração da sua indispensabilidade para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora (artigo 26.º do CCI). A utilização do Plano Oficial de Contabilidade foi imposta em 1977 pelo Decreto-Lei nº 47/77 de 7 de Fevereiro, obrigando todas as empresas a utilizá-lo e instituindo assim um método uniforme. Os ns. 1 e 2 do artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 375/74 de 20 de agosto (Anexo 3A) proíbem todas as empresas comerciais e industriais de efetuar despesas confidenciais, penalizando-as com multa igual ao montante das despesas efetuadas. O Decreto-Lei nº 235-F/83 de 1 de junho (Anexo 3B) dá nova redação ao Artigo 27º do Decreto-Lei nº 375/74 e estabelece que as empresas só serão penalizadas se as despesas confidenciais excederem 1 % da faturação da empresa ou no máximo de 10 000 contos. O Decreto-Lei nº 167/86 de 27 de junho (Anexo 3C) estabelece um novo limite máximo para as despesas confidenciais admitidas fiscalmente (i.e. dedutíveis), sendo reduzido para 0,5 % da faturação com um limite de 5 000 contos.

15. A primeira lei a tributar as despesas confidenciais como tal, é a Lei nº 2/88 de 26 de Janeiro (Anexo 3D) que aprova o Orçamento Geral do Estado para 1988, dando nova redação ao artigo 27.º do Decreto-Lei nº 375/74: elas passam a ser tributadas à taxa da Contribuição Industrial agravada em 20 %, ou seja, sendo a taxa da C. I. de 30 % estas despesas passam a ser tributadas em 50 %. Os limites da sua penalização foram simultaneamente desagravados para 2 % do valor da faturação total da empresa, sem qualquer valor máximo.

16. Pode discutir-se se esta tributação autónoma introduzida pela Lei n.º 2/88 cria um verdadeiro tributo ou uma sanção, tendo em conta a finalidade prosseguida, e ao mesmo tempo, se o desagravamento dos limites da penalização contém uma sanção ou um

imposto, tendo em conta que o cálculo da penalização assenta na faturação, critério *ad valorem*, o qual caracteriza a quantificação dos impostos. Com a entrada em vigor do novo Código do IRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 30 de novembro, a penalidade estabelecida no Decreto-Lei n.º 375/74 foi revogada. Relativamente ao exercício de 1989, estas despesas apenas não eram aceites como custos ou perdas conforme a alínea h) do n.º 1 do Artigo 41.º, já que o Código da Contribuição Industrial fora também revogado e com ele o agravamento de 20 % previsto pela Lei n.º 2/88.

17. O artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90 de 9 de junho (Anexo 3E) passa a tributar as despesas confidenciais ou não documentadas a uma taxa autónoma de 10 %:

“As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%”.

Isto é, no caso do IRC, além de o sujeito passivo não as poder considerar como custos ou perdas do exercício, pagando sobre elas uma taxa de 36 %, tem ainda de liquidar mais 10 % sobre o seu valor; ao todo estas despesas passam a ser tributadas em 46 %. Independentemente de o sujeito passivo apresentar ou não prejuízo para efeitos fiscais, as despesas confidenciais são sempre tributadas à taxa autónoma de 10 %.

A Lei n.º 39-B/94 de 27 de dezembro (Anexo 3F) passa a tributar as despesas confidenciais ou não documentadas em 25 %, dos sujeitos passivos e atividades acima referidas. Os sujeitos passivos de IRC que efectuarem este tipo de despesas pagarão sobre elas cerca de 65 % de IRC (36 % de IRC, mais 10 % de derrama municipal sobre 36 %, mais 25 % de taxa autónoma de tributação).

18. A Lei n.º 67/2007 de 31 de dezembro (OE para 2008) deu nova redação ao artigo 88.º do CIRC, eliminando a referência às despesas confidenciais, passando a referir-se apenas às “despesas não documentadas”, as quais são tributadas autonomamente à taxa de 50%. Tal alteração coloca a nossa legislação em linha com as recomendações da

OCDE (que censuram qualquer tipo de reconhecimento das despesas confidenciais, incluindo a nível da legislação contabilística). Fica também claro que a diferenciação não tinha qualquer alcance prático pois, por um lado, o regime de tributação era o mesmo e, por outro, as despesas confidenciais são, por natureza, não documentadas.

19. A evolução do regime fiscal aplicável às despesas confidenciais ou não documentadas tem demonstrado, com algumas hesitações entre 1974 e 1990, uma finalidade penalizadora em caso de declaração das mesmas, podendo ainda defender-se que a substituição das multas pelo regime de tributação autónoma pode prosseguir (também) a finalidade de tributar desta forma rendimentos que de outro modo não conseguem ser tributados na esfera jurídica do beneficiário dos mesmos – uma espécie de responsabilidade tributária a título principal e independentemente de os rendimentos serem ou não declarados na esfera jurídica dos beneficiários.

#### **d) A tributação autónoma das despesas não documentadas**

20. Como se disse anteriormente, devem, perante o regime fiscal atual, considerar-se despesas não documentadas, nomeadamente, aquelas relativamente às quais não seja expressa a sua natureza, origem ou finalidade – conceito de despesas confidenciais agora abrangido no de despesas não documentadas. Elas são, segundo jurisprudência assente do STA, “despesas relativamente às quais não existe prova documental, e tratar-se-á de despesas suportadas pelo sujeito passivo que em termos contabilísticos afetam o resultado líquido do exercício, diminuindo-o. O regime fiscal estabelece que para efeitos de determinação do lucro tributável tal diminuição não é relevante” (acórdão do STA, 204/10, 7/7/2010, Relatora Conselheira Dulce Neto (Cheque auto, despesas confidenciais)).

Este breve excurso pela evolução do regime da tributação autónoma é um elemento importante para a correta interpretação do instituto da tributação autónoma das despesas não documentadas, que não encontra equivalente em regimes que nos são próximos.

### e) O regime das despesas não documentadas no Direito Comparado

21. O direito comparado é um elemento complementar de interpretação dos regimes nacionais, especialmente porque muitas das disposições e institutos jurídicos fiscais atuais são comuns a vários ordenamentos quer através de influência recíproca entre eles, quer através de recomendações da OCDE ou da União Europeia.

No caso da tributação do rendimento real empresarial, nomeadamente, dos sujeitos passivos dos impostos sobre as sociedades, é comum aos vários ordenamentos que as despesas que contribuem para o apuramento do rendimento líquido são apenas as despesas documentadas e que tenham uma conexão efetiva com as atividades empresariais da sociedade (de que são exemplos as legislações de tributação do rendimento das pessoas coletivas alemã, espanhola e italiana). A comprovação das despesas necessárias à obtenção do lucro da sociedade é inerente e indissociável da dedutibilidade. Por outras palavras, a indedutibilidade de despesas não documentadas é a consequência lógica da tributação do rendimento real, a qual por seu turno assenta e depende da contabilidade organizada (a tributação do rendimento real assenta e depende do cumprimento das obrigações contabilísticas, constituindo aquele e esta duas faces da mesma medalha)<sup>3</sup>: os proveitos são os proveitos comprovadamente feitos e os gastos são os gastos comprovadamente tidos<sup>4</sup>. Algumas legislações prevêem expressamente que a não identificação do credor ou beneficiário do pagamento de dívidas e outros gastos não são de considerar para efeitos fiscais, mantendo-se as competências de investigação da administração fiscal (por ex., para. 160 da *Abgabenordnungen* alemã). Por seu turno, a legislação italiana (Lei de 24 de Dezembro de 1993, n. 537; legge finanziaria 1994 ou Legge Gallo) contém regras específicas referentes aos custos de atividades ilegais em que os custos relacionados com condutas dolosas não são dedutíveis e os rendimentos provenientes de tais condutas só não são tributáveis até ao

<sup>3</sup> Ana Paula Dourado, O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação, Coimbra, 2007, pp. 575 e ss.; J.L. Saldanha Sanches, Manual de Direito fiscal, 3.ª edição, Coimbra, 2007, pp. 371-373.

<sup>4</sup> J.L. Saldanha Sanches, Manual de Direito fiscal, 3.ª edição, Coimbra, 2007, pp. 371-373; 378-381; 383-387.

montante de custos não dedutíveis. Há também sanções administrativas devidas num montante proporcional aos custos, e a partir do momento em que o processo seja instaurado. Se o tribunal decidir que as condutas em causa não são dolosas ou que as atividades não são ilegais, há um reembolso de imposto e respetivos juros (relativo ao montante mais elevado por não terem sido admitidas as deduções de custos).

22. Como vimos, o regime português relativo às despesas não documentadas apresenta a peculiaridade de além de não permitir a sua dedução, as tributar a taxas autónomas. Este regime de tributação autónoma não é fácil de justificar perante os princípios do Direito Fiscal da tributação do rendimento real e do rendimento líquido (portanto métodos diretos de tributação) e também da capacidade contributiva.

**f) Enquadramento jurídico-constitucional da tributação autónoma de despesas não documentadas**

23. Cabe agora determinar se se está perante um imposto diferente do IRC, como vem defendendo a nossa doutrina e jurisprudência<sup>5</sup>; pode questionar-se se se trata de um imposto ou de uma sanção; se se trata de um imposto direto ou indireto, de uma regra antiabuso ou de um método de tributação indireta do rendimento, diferente dos enunciados nos artigos 87.º e seguintes da LGT, ou de responsabilidade tributária relativa ao imposto sobre o rendimento. A resposta a dar a esta questão é importante para delimitar o significado de despesas não documentadas e o alcance da tributação autónoma, perante outros regimes de tributação.

---

<sup>5</sup> V. Rui Duarte Morais, Apontamentos ao IRC, Coimbra, 2009, p. 203; Sobre o IRS, Almedina, Coimbra, 2006, p. 138; J.L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, cit., p. 407. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012, Processo n.º 150/12, Relator Conselheiro João Cura Mariano.

**g) A jurisprudência do STA e do Tribunal Constitucional**

24. O acórdão da 2.<sup>a</sup> Secção do STA de 21 de Março de 2012 (2.<sup>a</sup> secção, processo 830/11, de 21.3.2012, Relatora Conselheira Fernanda Maçãs) sobre tributação de despesas confidenciais e sua relação com o regime de transparência fiscal e leis interpretativas, vem dizer-nos que “as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no Código do IRC, sempre tiveram um tratamento próprio, uma vez que não incidem sobre o rendimento, cuja formação se vai dando ao longo do ano, mas antes sobre certas despesas avulsas que representam factos tributários autónomos sujeitos a taxas diferentes das de IRC”. Este acórdão foi proferido a propósito do art.º 12.º do CIRC, na redação que vigorava à data da prática dos factos: “as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 5.º, seja aplicável o regime da transparência fiscal, não são tributadas em IRC”. Mas desta não tributação em IRC das entidades que beneficiam do regime de transparência fiscal, são excluídas as tributações autónomas, como é o caso das despesas confidenciais.

25. É reconhecido pela jurisprudência do STA (2.<sup>a</sup> secção, processo 830/11, de 21.3.2012, Relatora Conselheira Fernanda Maçãs) que sob a designação de tributações autónomas se escondem realidades muito diversas, incluindo, nos termos do n.º 1 do (então) art.º 81.º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas, que são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, que será elevada para 70%, nos casos de despesas efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (n.º 2 do [então] art.º 81.º) e que não são consideradas como custo no cálculo do rendimento tributável em IRC (já as despesas de representação e as relacionadas com viaturas ligeiras, nos termos do disposto no (então) art. 81.º n.º 3 do CIRC os seus custos são fiscalmente aceites ainda que dentro de certos limites).

26. Também o Tribunal Constitucional se pronunciou sobre as diversas realidades abrangidas pela tributação autónoma. No acórdão n.º 18/11<sup>6</sup>, diz-nos o Tribunal Constitucional: “No entanto, o artigo 81.º do mesmo Código, considerando a redacção anterior à Lei n.º 64/2008, estabelecia taxas de tributação autónoma, visando designadamente, por um lado, na situação prevista nos n.ºs 1 e 2, as despesas não documentadas, que são tributadas à taxa de 50 % (sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do artigo 23.º), e, por outro lado, nas situações previstas nos n.ºs 3 e 4, os encargos dedutíveis como custos, que eram tributados a 5%, em geral, e a 15% quando se tratasse de despesas relativas a viaturas ligeiras ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40 000, quando suportados por sujeitos passivos que apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores.” Para o Tribunal Constitucional, o regime tem uma finalidade “penalizadora” e de “desmotivar práticas” que podem “envolver situações de ilicitude penal ou de menor transparência fiscal”.

27. Podemos afirmar que a penalização aparece assim associada a uma finalidade antiabuso, sendo que o abuso não pode ser elidido (isto é, não pode ser demonstrado que o beneficiário das despesas não documentadas declarou esses rendimentos para efeitos fiscais). Assim, continua o Tribunal no mesmo acórdão: “No caso dos ns. 1 e 2, 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 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.”

<sup>6</sup> Acórdão de 12 de janeiro de 2011, Processo n.º 204/10, Relator Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha.



28. O Tribunal Constitucional, no citado acórdão n.º 18/11, diz-nos ainda que os outros factos sujeitos a tributação autónoma, correspondem a “encargos comprovadamente indispensáveis à realização dos proveitos” e que por isso a proibição da aplicação retroativa da lei nova não se aplica, pois tais encargos teriam sido incorridos independentemente do regime fiscal aplicável: isto significa que a tributação autónoma também recai sobre encargos que correspondem ao núcleo do conceito de rendimento real, rendimento líquido e cumprimento de obrigações contabilísticas. Este argumento do Tribunal Constitucional, a propósito da aplicação retroativa da lei fiscal às tributações autónomas (e esta matéria da aplicação da lei no tempo não cabe no objeto desta decisão), interessa-nos para salientar que o Tribunal reconhece que este regime constitui uma limitação à tributação do rendimento real (a qual é garantida pelo art.º 104.º n.º 2 da CRP).

29. Mais do que isso, o acórdão n.º 18/11 do Tribunal Constitucional vem dizer que as tributações autónomas pretendem desincentivar a dedução de despesas a que as empresas têm direito, mas que afetam a receita fiscal. Este último argumento é um argumento interpretativo ilegítimo no Direito Fiscal. Todas as normas fiscais em sentido estrito têm como objetivo a obtenção de receitas, e este objetivo não pode autojustificar-se, pois ele próprio é limitado pelos princípios constitucionais fiscais basilares dos Estados de Direito: princípio da capacidade contributiva e tributação do rendimento real como regra.

30. Mas a verdade é que nos diz o Tribunal Constitucional o seguinte:

“Por sua vez, os ns. 3 e 4 do artigo 81.º referem-se a encargos dedutíveis como custos para efeitos de IRC, isto é, a encargos que comprovadamente foram indispensáveis à realização dos proveitos, à luz do que estabelece o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, sendo a tributação prevista nesses preceitos explicada por uma intenção legislativa de incentivar as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afectem negativamente a receita fiscal.

A nova redacção dada aos n.ºs 3 e 4 do artigo 81.º pela Lei n.º 60/2008 veio reforçar esta perspectiva, diferenciando diversas situações possíveis, que são tributadas, consoante os casos, à taxa de 5%, 10% ou 20%, com o que se pretende não só desincentivar a realização de despesa como estimular as empresas a optarem por soluções que sejam mais vantajosas do ponto de vista do interesse público. Assim se compreende a exclusão da tributação em relação à aquisição de veículos exclusivamente movidos a energia eléctrica, como consta da 2.ª parte do corpo do n.º 3, e a previsão de um tratamento mais favorável para encargos suportados com a aquisição de veículos menos poluentes (*alínea b*) do n.º 3), e um tratamento mais gravoso para as despesas mais avultadas, a que se refere o n.º 4 deste artigo 81.º.

Neste contexto, estando em causa encargos que, por natureza, são indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos que estão sujeitos a imposto, não é aceitável a alegação de que o impugnante teria incorrido em despesas, na perspectiva da continuidade do regime legal anteriormente existente, que já não efectuará caso pudesse contar entretanto com um agravamento da taxa de tributação.”

31. Em sentido diferente, em voto de vencido, o Conselheiro Vítor Gomes vem defender que a aplicação retroativa da tributação autónoma mais gravosa configurava um caso de retroatividade proibida pelo n.º 3 do artigo 103.º da CRP, porque “[e]mbora formalmente inserida no CIRC e o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC, a norma em causa respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação nesta cédula (...). Com efeito, estamos perante uma tributação *autónoma*, como diz a própria letra do preceito. E isso faz toda a diferença. Não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesmas, pelas compreensíveis razões de política fiscal que o acórdão aponta. A manifestação de riqueza sobre que vai incidir essa parcela da tributação (o facto revelador de capacidade tributária que se pretende alcançar) é a simples realização dessa despesa, num determinado momento. Cada despesa é, para este efeito, um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período. Deste modo, o agravamento da

taxa vai agravar a situação do sujeito passivo num momento em que o facto gerador é coisa do passado (as despesas de representação foram pagas ao seu beneficiários, os encargos com viaturas ligeiras foram suportados ou contraídos, etc.). É certo que esta parcela de imposto só vem a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC. Porém, a determinação do valor global da matéria colectável sujeita à incidência das taxas de tributação autónoma no fim do período tributário é o mero somatório das diversas despesas dessa natureza, a que se aplica a taxa agora agravada. Essa operação de apuramento do montante tributável a este título não espelha um facto tributário de formação sucessiva, mas a mera agregação dos valores sobre que incide a alíquota do imposto. (...) O facto gerador de imposto em IRC determina-se por relação ao fim do período de tributação (n.º 9 do artigo 8.º do CIRC), mas a tributação autónoma agora em causa não comunga desse pressuposto, porque não atinge o rendimento (artigo 1.º do CIRC) mas a despesa enquanto tal.”

32. No mesmo sentido deste voto de vencido, diz-nos o STA, no citado processo n.º 830/11, acórdão de 21.3.2012: a tributação autónoma, “pese embora tratar-se de uma forma de tributação prevista no CIRC, nada tem a ver com a tributação do rendimento, mas sim com a tributação de certas despesas, que o legislador entendeu, pelas razões atrás apontadas fazê-lo de forma autónoma.

A tributação autónoma não atinge o rendimento, mas sim a despesa enquanto tal, quer porque cada despesa é havida como constituindo facto tributário autónomo sujeito a taxas diferentes das de IRC. E não obstante as despesas confidenciais só virem a ser tributadas conjuntamente com o IRC, a verdade, porém, é que a matéria colectável sujeita à incidência das taxas de tributação autónoma é o mero somatório das diversas parcelas de despesa”.

E continua o STA: “No fundo, o legislador terá criado as taxas de tributação autónomas com vista a penalizar a realização de determinadas despesas, uma vez que não se sabendo quem é o respectivo beneficiário, impõe-se a necessidade de evitar que as mesmas constituam remunerações a pessoas cuja identidade se desconhece. Se assim

não fosse, estaríamos a aceitar como custo este tipo de despesas, sem que pudesse haver, dada a sua natureza confidencial, a tributação dos rendimentos auferidos por parte dos seus beneficiários, quer em sede de IRS quer em sede de IRC.”

33. Em recente acórdão (n.º 310/12, de 20 de junho, Relator Conselheiro João Cura Mariano), o Tribunal Constitucional vem reformular a doutrina do acórdão n.º 18/11, aproximando-se do então voto de vencido do Conselheiro Vítor Gomes e do acórdão do STA n.º 830/11, todos citados nos parágrafos anteriores.

“Contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação.

Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de *per si*, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC).

Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo.

Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e

impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso).

Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa.”

34. É sabido que a tributação autónoma não é equivalente à indedutibilidade de custo das despesas não documentadas e por isso esta última não postula a primeira, como decorre dos princípios elementares da tributação do rendimento acréscimo (rendimento líquido) segundo a contabilidade organizada.

#### **h) A caracterização da tributação autónoma pela doutrina**

35. A doutrina que se tem pronunciado sobre este assunto tem defendido que as taxas de tributação autónoma estão relacionadas com distribuições ocultas de lucros e práticas de evasão e elisão fiscal, com práticas ilegais de corrupção, e também com o complexo

problema que o Direito Fiscal enfrenta quando há interseção das esferas pessoal e empresarial (no caso dos sujeitos passivos de IRS ou sociedades de caráter familiar)<sup>7</sup>.

A natureza distinta destas tributações autónomas tem levado autores a defenderem que sendo cada despesa um facto tributário autónomo, o contribuinte fica sujeito a essa tributação, venha ou não a ter rendimento tributável no fim do período <sup>8</sup>.

### **i) Conclusões**

36. Vamos começar por tentar conciliar as diferentes posições jurisprudenciais e doutrinárias sobre o enquadramento das tributações autónomas nos quadros do Direito Fiscal e da Constituição Fiscal, e retirar ilações, especificamente, para a tributação autónoma de despesas não documentadas.

37. Podemos considerar pacífico que a tributação autónoma atinge a despesa do sujeito passivo (contribuinte) e não o seu rendimento. Ao fazer isto, o legislador está a abdicar da regra de tributação do rendimento acréscimo e do rendimento líquido – se a não dedutibilidade das despesas não documentadas é inerente à tributação do rendimento líquido, já a tributação autónoma de tais despesas não observa essa regra e tem finalidades diversas da tributação do rendimento acréscimo.

38. Pode admitir-se também, com a jurisprudência do Tribunal Constitucional e do STA, que a tributação autónoma tem finalidades sancionatórias (e daí que se afaste das características do imposto). Como resulta do exposto anteriormente, este regime não se assemelha ao italiano, pois este prevê sanções aplicáveis à tentativa de dedução de custos relacionados com atividades ilícitas e dolosas. Mas para estarmos perante uma sanção, a consequência legal resulta da violação de um dever (um ilícito) e deve ter

---

<sup>7</sup> Rui Duarte Morais, Apontamentos..., cit., p. 203; Sobre o IRS, cit., p. 138; J.L. Saldanha Sanches, Manual..., cit., p. 407.

<sup>8</sup> Rui Duarte Morais, Apontamentos..., cit., pp. 202-203. Cf. o voto de vencido do Senhor Conselheiro Vitor Gomes ao Acórdão do TC n.º 18/2011.

finalidades de repreensão (a sanção). Admitindo que a nossa tributação autónoma é a consequência de uma violação de um dever (o dever de que as despesas estejam documentadas segundo as regras exigidas no CIRC), e tem uma finalidade de repreensão (e não exclusivamente de arrecadação de receita), estaremos também perante uma sanção. Se chegarmos a esta conclusão, levantamos um outro problema complexo, que é o de saber se não resulta da tributação autónoma de despesas não documentadas uma violação do princípio *ne bis in idem*. Na verdade, o art.º 117.º do RGIT já contém uma contraordenação que versa sobre o incumprimento do dever de entrega, exibição ou apresentação de despesas documentadas (ie., falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações).

39. Como referimos, a explicação doutrinária corrente é a de que a tributação das despesas não documentadas pretende compensar o pagamento oculto de rendimentos a outro sujeito passivo, não identificável pela administração tributária<sup>9</sup>. Se desenvolvermos esta linha argumentativa, há uma presunção (no seu sentido amplíssimo) desse pagamento oculto de rendimentos a um outro sujeito passivo. Não basta, como vimos, a não dedutibilidade das despesas como acontece nos outros ordenamentos jurídicos; temos ainda entre nós a tributação das mesmas na esfera do sujeito que declara tais despesas como uma forma de recuperação da receita que não consegue ser tributada na esfera do beneficiário de tal distribuição.

40. Se assim é, a tributação autónoma no art.º 88.º do CIRC cria uma espécie de responsabilidade tributária e por isso não assenta nos métodos diretos de tributação, ou seja, não assenta na tributação do rendimento *acrécimo* ou rendimento real líquido. Nesta perspetiva, trata-se não só da tributação da despesa na esfera do devedor do rendimento mas não só. Tributa-se ainda e em última análise o rendimento, mas na esfera de um substituto responsável tributário.

---

<sup>9</sup> V. Nota de pé de página 8 e ponto 3 do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012.

41. Há pois, a par da finalidade sancionatória de duvidosa constitucionalidade, uma finalidade antiabuso, sendo que, recorde-se, a tributação autónoma incorpora uma presunção inilidível de abuso, limitando por isso a tributação segundo o princípio da capacidade contributiva. A não dedução com a tributação autónoma conduz à dupla tributação jurídica do rendimento-despesa (o mesmo sujeito passivo, não pode deduzir a despesa não documentada, o que aumenta a sua metária tributável, e além disso o mesmo imposto recai sobre tal despesa, no mesmo ano fiscal). Se o beneficiário dos rendimentos os declarar e se sobre eles for devido imposto teremos ainda uma dupla tributação económica que não pode ser eliminada ou atenuada.

42. Embora limite a tributação do rendimento acréscimo e do rendimento líquido, e portanto não consista num método direto de tributação (método esse que tem que ser a regra, perante o art.º 104.º n.º 2 da CRP), a tributação da despesa tão pouco constitui um método indireto de tributação, pois não se está a tributar o rendimento do sujeito passivo que incorre naquelas despesas não documentadas (e outras).

43. A não dedutibilidade das despesas não documentadas acrescida de uma contraordenação seriam bastantes para cumprir as finalidades fiscais e sancionatória, respetivamente. Fica assente portanto que a tributação autónoma de despesas não documentadas na esfera jurídica de quem nelas incorre é, na perspetiva deste sujeito passivo, uma tributação da despesa e não do rendimento, com uma finalidade penalizadora, de antiabuso e implicando uma responsabilidade tributária (também na responsabilidade tributária por falta de retenção ou entrega do imposto retido, o substituto tributário é responsabilizado pelo rendimento de outrem, o qual do ponto de vista do substituto constitui uma despesa).

44. Quer o objeto de tributação quer as finalidades prosseguidas pela tributação autónoma são exceções à tributação do rendimento acréscimo: a finalidade penalizadora deve ser alheia aos impostos (estes devem orientar-se apenas pela repartição de encargos segundo critérios de capacidade contributiva); por seu turno, as disposições



antiabuso devem conter em regra presunções elidíveis, a não ser que sejam justificadas por outros princípios fiscais que devam prevalecer no caso concreto e devendo respeitar sempre o princípio da proporcionalidade – recorde-se que, perante presunções de abuso, o ónus da prova funciona em desfavor do sujeito passivo (art.º 74.º n.º 1 da LGT). Finalmente, a responsabilidade tributária é o resultado do incumprimento de deveres fiscais (tipicamente associada à não retenção ou não entrega de imposto retido) e em bom rigor pressupõe o não cumprimento da obrigação principal de imposto pelo contribuinte (substituído). Se se pretende atingir os rendimentos auferidos pelo beneficiário, através da tributação autónoma, o princípio da proporcionalidade exigiria aqui também a possibilidade de demonstrar que o beneficiário declarou tais rendimentos.

45. Todas as caracterizações da tributação autónoma bem como todas as finalidades que esta prossegue segundo a jurisprudência e a doutrina, nos conduzem à mesma conclusão: a tributação autónoma é um regime excecional no enquadramento jurídico constitucional da tributação do rendimento acrescido e do rendimento real, e por isso deve ser objeto de uma interpretação restritiva.

46. Cabe finalmente traçar as fronteiras entre a tributação autónoma e os métodos indiretos de tributação, previstos nos arts. 87.º a 89-A da LGT, uma vez que este último também não pode constituir a tributação regra do rendimento acrescido<sup>10</sup>. Tendo em conta o princípio da capacidade contributiva, que postula a tributação do rendimento real, os métodos indiretos são uma solução de segundo ótimo: eles justificam-se quando são violados os deveres de contabilidade, pois estes são o pressuposto e condição da tributação do rendimento real. Por outras palavras, não sendo cumpridos os deveres de contabilidade, não se pode exigir à administração tributária que determine o rendimento

---

<sup>10</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003, de 12 de fevereiro de 2003, Processo 531/99, Relator Conselheiro Artur Maurício; Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal.*, cit., pp 736 e ss.; José Casalta Nabais, “O Quadro Constitucional da Tributação das Empresas”, *Nos 20 Anos da Constituição da República Portuguesa*, Lisboa, 2001, Separata, pp. 40-42; José Xavier de Basto, “O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária”, *Fiscalidade*, 2001, n.º 5., pp. 16 e ss..

real. Para que o incumprimento dos deveres de contabilidade não conduza à não tributação do sujeito passivo incumpridor – beneficiando o infrator – a tributação segundo métodos indiretos é uma solução que se orienta pela igualdade possível. Por isso, a tributação indireta não é inconstitucional, desde que a determinação da matéria tributável seja guiada por casos típicos comparáveis.

47. Como vimos, a tributação autónoma também implica violação de deveres acessórios – o de as despesas serem documentadas. Mas ela constitui uma penalização pelo incumprimento desses deveres, através da responsabilização de quem supostamente paga rendimentos ocultos (presunção inilidível em sentido amplo), e não se orienta pela tributação do contribuinte segundo a igualdade possível, pois não é o contribuinte que é tributado, mas um substituto responsável. Ao penalizar o sujeito que paga despesas não documentadas, a tributação autónoma afasta-se mais da noção de tributação do rendimento acréscimo do que os métodos indiretos.

48. Assim, numa escala que tenha em conta o método direto, os métodos indiretos e as tributações autónomas que o CIRC potencia, o método direto é a regra, subsidiariamente aplicam-se os métodos indiretos, se estiverem verificados os seus pressupostos, e as tributações autónomas aparecem nesta escala como o regime de mais duvidosa conformidade com as regras materiais constitucionais. Por isso, este último regime deve ser aplicado excecionalmente e o seu alcance deve ser interpretado de forma restritiva – constitui nesta escala, a ultima ratio. Não sendo relevante pronunciarmo-nos sobre as diversas realidades da tributação autónoma, mas apenas sobre a tributação das despesas não documentadas, é a estas que aplicamos estas conclusões.

49. Cabe decidir se no caso presente estamos perante “despesas não documentadas” para efeitos de aplicação do regime de tributação autónoma.

Vimos ser jurisprudência assente que despesas não documentadas são “despesas relativamente às quais não existe prova documental, e tratar-se-á de despesas suportadas

pelo sujeito passivo que em termos contabilísticos afetam o resultado líquido do exercício, diminuindo-o. O regime fiscal estabelece que para efeitos de determinação do lucro tributável tal diminuição não é relevante.” (acórdão do STA, 204/10, 7/7/2010, Relatora Dulce Neto (Cheque auto, despesas confidenciais)).

50. No caso em análise, são factos assentes que foram usados artifícios contabilísticos de modo a mascarar o saldo anormal e inexistente de Caixa refletido nas demonstrações financeiras, para que o valor de 550.000 euros passasse despercebido nas mesmas. Esse excedente de caixa, gerado ao longo do ano de 2009 através das receitas da atividade não se encontrava disponível nas contas do ativo da empresa à data de encerramento do exercício em 31/12/2009. Ora, é também facto assente que em termos contabilísticos não houve alteração do resultado líquido de exercício em termos contabilísticos, pois as contas movimentadas são ambas contas do ativo – o crédito na “caixa de disponibilidades” para a conta “pagamento de dívidas”. Ou seja, os factos não se enquadram, por conseguinte, no conceito de despesa não documentada, por não afetarem o resultado líquido do exercício.

51. Recorrendo então ao extrato da referida conta (26.8.9), verifica-se que o saldo devedor de €550,000,00 resulta de um único registo contabilístico datado de 30-09-2009, com a descrição de transferência - vide anexo 1. Da consulta ao SAF-T contabilidade, verifica-se que, neste extrato, e para suportar este registo contabilístico, consta o n. de documento 99/000000000000, correspondendo os dois primeiros dígitos (99) ao diário de operações diversas e os restantes, ao n.º de documento, que neste caso como se pode constatar, o n.º de documento é ZERO - anexo 1. Não há dúvida por conseguinte que há irregularidades na contabilidade do sujeito passivo, reconhecidas aliás por este.

52. Tudo ponderado, no caso em análise, as irregularidades na contabilidade do sujeito passivo, incluindo a existência de dúvidas, resultantes dessas irregularidades, sobre se certas despesas foram incorridas ou não (se há dúvidas sobre se elas foram incorridas,

também não há documentação relevante), não podem cair na categoria de despesas não documentadas, mas são antes pressupostos de aplicação de métodos indiretos nos termos do art.º 87.º al. b) e 88.º da LGT.

Valor do Processo: 288.601, 11 Euros

## **V. Decisão**

53. Face ao exposto, julga-se a impugnação procedente e, em consequência, anula-se a liquidação adicional de IRC n.º ... e a de juros compensatórios n.º ..., relativas ao exercício de 2009 no valor total de 288.608,11 euros.

Custas a cargo da Requerida Autoridade Tributária que deu causa à ação e ficou vencida - artºs 446.º do CPC ex vi do artigo 6.º alínea b) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e artigos 12.º n.º 2 e 22.º n.º 4 do RJAT.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 20 de setembro de 2012

O Árbitro Presidente

(Brandão de Pinho)

O Árbitro Relator

(Ana Paula Dourado)

O Árbitro

(Manuel Pires) – Vencido em conformidade com o voto infra.

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Vencido. Está-se, no caso *sub judice* e limitando-me nesta fundamentação à decisão, perante uma situação em que, na contabilidade do contribuinte, relativa a 2009, foi incluída uma importância na conta “Caixa” e, no mesmo ano, transferida, sem qualquer apoio contabilístico aceitável - em termos de ser possível determinar, sem ambiguidade, as características da operação (o que, o porque e o para quem, nomeadamente) - para a conta “Outros Devedores e Credores”, subconta “Devedores”. Isto é, existe uma saída de caixa, não sendo o destino da respectiva importância determinado nem determinável, isto é, não sendo conhecida(s) a(s) operação(ões) subjacente(s), visto não existir qualquer documento de suporte admissível (para haver, no caso, quantitativo inicial resultante de incorrecção ou incorrecções, colocando-se outra linha de raciocínio, não foi produzida prova). Houve, pois, a realização de uma despesa não documentada cuja natureza não é revelada, algo que se ajusta à letra do artigo 88.º n.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) e à finalidade da tributação autónoma nele estabelecida para as despesas não documentadas. Quanto à letra, despesa significa: «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). Quanto ao espírito do preceito, escreve-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011, de 12 de Janeiro de 2011, Processo n.º 204/2010 e que, aliás, é transcrito no acórdão do presente processo: «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» (cfr. ainda acórdão do mesmo Tribunal n.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012, Processo n.º 150/12). E escreve-se também no Acórdão do STA, de 21 de Março de 2012, Processo n.º 0830/11: «Sobre a razão de ser das tributações autónomas, segundo a doutrina dominante, o legislador criou taxas de tributação autónomas que visam aplicar-se a determinado tipo de despesas com vista a dissuadir as sociedades, no caso de IRC, a apresentá-las com regularidade e de elevado montante, para evitar que os sujeitos passivos de IRC utilizem determinadas despesas para proceder a distribuição camuflada de lucros e para evitar a fraude e a evasão fiscal». Vê-se, assim, a amplitude do objectivo da norma, não se encontrando, face à sua letra e ao seu espírito e considerando a teoria da interpretação das leis fiscais - que hoje observa as regras e princípios gerais da interpretação das leis (artigo 11.º n.º 1 LGT) -, razão para se limitar a respectiva aplicação aos casos de contabilização da despesa como gasto ou/e ser necessário afectar o resultado líquido do período de tributação, visto, desse modo, poder alcançar-se o que a lei não deseja, sem qualquer influência no respectivo resultado, como sucede no caso. Em conformidade, atentos a letra e espírito do artigo 88.º n.º 1 CIRC, devem ser incluídas na tributação autónoma em causa não apenas as despesas não documentadas, contabilizadas como gastos, mas também aquelas com as mesmas características, isto é, não documentadas que, devendo ter sido reconhecidas na contabilidade, como gastos, embora fiscalmente não dedutíveis, não o foram e, portanto, não afectaram o resultado, não existindo razão excludente das vias que, embora não sejam ou possam não ser as mais evidentes, não deixam de implicar despesas não documentadas. Aliás, a irrelevância da contabilização, como gasto, de encargos não dedutíveis resulta ainda do proémio do artigo 45.º do CIRC. Na situação em análise, temos uma saída de caixa cuja contrapartida não se provou ser um activo (o valor em «Devedores» não foi provado ser uma verdadeira dívida de terceiros, aliás, nem se sabe quem é o terceiro). Coerentemente, entendo, no caso *sub judice*, ser devida tributação autónoma, nos termos do acima citado artigo 88.º n.º 1.

2012-09-20

Manuel Pires