



CAAD: Arbitragem Tributária

PROCESSO N.º 72/2013-T

Tema: IRC e Despesas Confidenciais ou não Documentadas

I-RELATÓRIO

A-PARTES

1. A..., Lda., NIF, com sede e domicílio fiscal na Rua ..., Lisboa, doravante designada de Requerente ou sujeito passivo,
2. Autoridade Tributaria e Aduaneira (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos) doravante designada por Requerida ou AT. À data da verificação dos factos, a entidade competente para a emissão da referida nota de liquidação assumia a designação de “Direção – Geral dos Impostos”.
3. O Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, procedeu à aprovação da nova estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade que resultou da fusão da DGCI, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (“DGAIEC”) e da Direcção-Geral e Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (“DGITA”), com efeitos a 1 de Janeiro de 2012.

B-PEDIDO:

4. A ora Requerente, pretende a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação adicional em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, n.º 2011 ... do ano de 2007, a condenação da Requerida no reembolso da quantia de €20.479,37, e ainda a condenação da requerida ao pagamento de juros compensatórios à taxa legal.

C-CAUSA DE PEDIR

A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral o Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

5. A Requerente foi alvo de uma ação inspetiva levada a efeito pela Direção de Finanças de Santarém, aos exercícios de 2007 e 2008.
6. A qual resultou na emissão do ato de tributário de liquidação adicional de IRC e Tributação autónoma de 2007, numero 2011
7. A AT apurou o pagamento de tributação autónoma no valor de €20.479,37, sobre despesas confidenciais e não documentadas no valor de €40.958,67, a qual aplicou nos termos do art.º81.º n.º1 do CIRC a taxa de tributação autónoma de 50% sobre as mesmas.
8. A requerente já procedeu ao pagamento do imposto adicional de €20.479,37, relativo a tributação autónoma.
9. Da ação inspetiva a AT identificou gastos titulados através de meros documentos de lançamento internos, no valor de €87.745,8.
10. Razão pela qual, não foi permitida a dedução desses custos para efeitos de IRC, por força da aplicação dos artigos 23.º e 41.º do Código do IRC.
11. A AT considerou ainda, na referida inspeção, que as operações referidas, não estavam tituladas por documentos externos, ou faturas, que pudessem permitir a identificação do destinatário dos pagamentos e como tal se, tratava de despesas confidenciais ou não documentadas nos termos do art.º81.º n.º1 sendo lhe aplicada a taxa em vigor de 50% sobre os mesmo encargos.
12. Resultou assim um imposto adicional de €20.479,37 sobre €40.958,67 dos 87.745,81€ sujeitos a correção quanto ao exercício de 2007.

13. A requerente pretende apenas reposição da legalidade tributária relativamente à tributação autónoma à taxa de 50% relativa aos encargos titulados por documentos internos de 2007.

14. A requerente veio juntar, no presente processo arbitral, as faturas da sua fornecedora B..., Lda., faturas essas que só foram segundo a requerente localizadas e entregues após o exercício do direito de audição da decisão da reclamação graciosa:

Valor S/IVA	N.º de Fatura	Nota de Lançamento
€ 2.380,00	...	26
€ 2.300,00	...	27
€ 2.610,00	...	28
€ 15.714,29	...	41
€ 17.952,38	...	54

15. Nos anos de 2007 e 2008, a requerente alega, no âmbito do desenvolvimento da atividade por si prosseguida, necessitou de recorrer ao uso de prestação de serviços a efetuar por terceiras entidades, no sentido de dar cumprimento a picos de atividade e à necessidade de execução de tarefas ocasionais de âmbito temporal delimitado e não duradouro.

16. Para tal, a requerente alega que foi contactada pela sociedade B..., Lda., no sentido da mesma prestar não só trabalhos de consultadoria comercial com vista à angariação de novos clientes, como igualmente, da realização de trabalho de apoio à gestão no âmbito da otimização da gestão de recursos humanos da empresa.

17. A requerente alega que relativamente a parte das faturas da B... de 2007, remetidas para a empresa de contabilidade, as mesmas se extraviaram por responsabilidade da empresa responsável pela contabilidade, o que obrigou a que provisoriamente (assim se esperava) a contabilidade ficasse fundada nas notas de lançamento internas.

18. Mais alega a requerente que só após a inspeção veio o requerente a se aperceber

que as mesmas ainda não tinham sido localizadas pela empresa de contabilidade, e que se mostrou impossível à época da inspeção, não ter sido possível entrar em contacto com os responsáveis da empresa emissora das faturas.

19. Pelo que a requerente invoca as prestações de serviços contratados foram efetivamente realizadas e faturadas.

20. A requerente optou expressamente no seu pedido por não impugnar as correções relativas à desconsideração dos custos suportados em tais faturas nos termos dos artigos 23.º e 41.º, ambos do CIRC.

21. A requerente alega que no presente caso, a AT não colocou em questão (em nenhum do momento) que os encargos a que respeitam as faturas supra, tivessem alguma ligação com a esfera particular dos sócios, apenas considerou que estando-se perante despesas não documentados, haveria lugar à tributação autónoma à taxa de 50%.

22. A Requerente fundamenta que a junção das faturas em causa, demonstram e comprovam não só da finalidade, como da natureza e destinatário do rendimento levado a custo fiscal, deita por terra o único fundamento que então existia para que a AT tivesse procedido à tributação autónoma: a inexistência de documento externo que titulassem esses mesmos encargos e assim mesmo se desconhecendo a finalidade, natureza e destinatário do rendimento.

23. A requerente defende que no caso da sujeição a tributação autónoma relativa a despesas incorridas em 2007, que o impugnante prova de forma mais do que suficiente a existência de documentos externos suscetíveis de, por si só, permitirem a qualificação efetuada pela AT segundo a qual a tais encargos corresponderiam despesas não documentadas, o que como se comprova, não tem aderência à realidade, visto *ab initio* se suportarem em faturas emitidas nos termos legais.

24. A requerente entende pela não aplicação da norma do n.º 1 do artigo 81.º do CIRC, uma vez que apenas consente a tributação autónoma relativamente a despesas não documentadas e confidenciais, o que não é segundo a requerente o caso, visto as referidas

repousarem em documentos externos em que claramente se explicitam a origem, finalidade e natureza das operações.

25. Assim a requerente fundamenta ainda a sua posição, que o posicionamento AT no decurso de todo o procedimento foi consentâneo com à lei, isto é, sujeitou a tributação autónoma os valores sobre os quais o impugnante não apresentou desde logo documentos externos, (independentemente de não ter aceite nos termos do artigo 23.º e 41.º do CIRC) por essas despesas estarem apenas suportadas em notas internas de lançamento. No entanto, vêm agora apresentar essas faturas.

26. A requerente afirma, que ao apresentar nesta fase as faturas em causa o faz no momento processual tributário correto para fazer valer a sua causa de pedir, como de resto, resulta pela jurisprudência dos tribunais superiores.

27. A requerente alega que os motivos que levaram a tributação autónoma – por constituírem despesas não documentadas ou confidenciais – os encargos contabilizados e suportados unicamente através de notas de lançamento em que apenas consta o valor pago a título de prestações de serviços (pág. 64 do RIT) deixaram de existir com a apresentação das faturas da B..., Lda.

28. Assim, segundo a requerente, o *thema decidendum* dos presentes autos radica em saber se à face dos encargos titulados por documentos externos - faturas – juntos na presente instância arbitral é ou não legal a sujeição a tributação autónoma nos termos do n.º 1 do artigo 81.º do CIRC, na redação em vigor à data dos factos tributários.

29. Neste sentido, refere a requerente, para a prova da existência de faturas e da ilegalidade da sujeição a tributação autónoma à taxa de 50% sobre os referidos documentos internos que totalizam o valor de € 40.957,67, não junta aos autos, as referidas faturas que estiveram extraviadas pela empresa de contabilidade e que supostamente deveriam ter estado desde sempre arquivadas com os demais documentos em que se fundava a contabilização efetuada.

30. Da leitura das cinco faturas em causa, entende a Requerente, que constam evidente e objetivamente todas as características que permitem afastar a sujeição a tributação autónoma, como seja a natureza, origem e finalidade dos encargos.

31. Em suma, entende a requerente que o objetivo central da tributação autónoma nos termos do n.º 1 do artigo 81.º do CIRC é encontrar um meio alternativo de controlo tributário sobre factos com relevo tributário que pela sua falta de documentação – falta de identificação do beneficiário desses encargos – não permitem proceder ao controle tributário nos termos gerais do CIRS ou do CIRC, conforme os casos, transferindo-se assim, em caso de impossibilidade de tal identificação do destinatário dos valores relativos a tais encargos, a tributação para o contribuinte que suportou esse mesmo encargo, dada a impossibilidade de a AT poder identificar o beneficiário de tais valores e assim, prejudicada na sua missão de controlar a sujeição desses valores a IRS ou IRC.

32. Ora, entende a requerente, que tal não é o caso dos autos, na medida em que a partir das faturas em causa é possível não só alcançar com clareza e precisão quem foi o beneficiário dos encargos (quem recebeu os valores faturados – B..., Lda.) e nessa medida, permite à AT, em condições idênticas aos dos demais contribuintes, proceder ao controle da situação tributária do contribuinte (B..., Lda.), como, por exemplo, por via de ação inspetiva e eventual liquidação de imposto e, se necessário for, recorrer às medidas coercivas legais para forçar o pagamento de impostos que se possam mostrar em falta, por exemplo.

33. Ou seja, os encargos cuja sujeição a tributação autónoma ora se discutem permitem não só uma identificação do seu beneficiário e conseqüentemente permitem em condições perfeitamente normais o controle pela AT da sua situação tributária e respetiva aferição do cumprimento das obrigações tributárias.

34. Mais, segundo a requerente, as faturas são bastante claras e objetivas quanto à natureza dos encargos, não se estando aqui, no entanto, perante a discussão sobre se esses encargos eram mais ou menos indispensáveis para a realização de proveitos nos termos do artigo 23.º do CIRC nem sequer saber se tais encargos eram ou não dedutíveis para

efeitos fiscais, visto que a requerente por razões já explicitadas no requerimento de constituição e pronúncia de tribunal arbitral, acabou por se conformar com a não dedutibilidade fiscal desses mesmos encargos.

35. Entende a requerente que agora só se discute se o critério prosseguido pela AT durante a ação inspetiva de não sujeitar a tributação autónoma as faturas da B..., Lda. constantes da contabilidade, é um critério conforme com o disposto no n.º 1 do artigo 81.º do CIRC, visto que a posteriori da ação inspetiva, foram apresentadas as faturas que titulavam o lançamento dos encargos, os quais porquanto antes eram apenas titulados por notas internas de lançamento sem qualquer informação sobre a finalidade, natureza ou beneficiário.

36. Segundo a requerente, *in casu*, a *ratio* do legislador para fazer operar tributação autónoma prende-se com a tentativa de assim estancar a perda de receita fiscal do lado do prestador de serviço/vendedor dos bens, uma vez que em face de se desconhecer o destinatário do rendimento pago pelo sujeito passivo que contabiliza o encargo, a AT se via manietada quanto à possibilidade de fazer recair o normal controlo relativo à tributação sobre esse rendimento do prestador de serviço/vendedor de bens.

37. Entende a requerente, a junção das faturas em causa, demonstram, segundo o requerente, não só da finalidade, como da natureza e destinatário do rendimento levado a custo fiscal (embora depois desconsiderado pela AT) e deita por terra o único fundamento que então existia para que a AT tivesse procedido à tributação autónoma: a inexistência de documento externo (leia-se fatura) que titulassem esses mesmos encargos e assim mesmo se desconhecendo a finalidade, natureza e destinatário do rendimento.

38. Aliás, releva a requerente, quanto ao posicionamento da AT durante a inspeção tributária, relativamente às despesas não documentadas: a AT em suma desconsiderou enquanto custo fiscal determinadas faturas e notas internas de lançamento ao abrigo dos artigos 23.º e 41.º do CIRC, mas apenas sujeitou a tributação autónoma (aqui, bem) aquelas despesas que não se fundavam em documentos externos, ou seja, em notas de lançamento internas. O que o mesmo é dizer que andou bem, em matéria de tributação

autónoma, ao não fazer aplicar esse mesmo instituto relativamente às despesas tituladas por faturas, dado não existir fundamento legal para o fazer

39. Face à prova quanto à idónea documentação das despesas levadas à contabilidade, independentemente da asserção efetuada pela AT relativamente à matéria dos artigos 23.º e 41.º do CIRC (que é questão bem distinta), conclui a requerente que não pode deixar de se considerar as despesas sujeitas a tributação autónoma em 2007, como ilegalmente liquidadas, uma vez não se estar perante despesas confidenciais ou não documentadas, na esteria aliás do entendimento jurisprudencial unívoco que os tribunais superiores vêm efetuando.

40. Entendeu a Requerente, na resposta dada posteriormente nos autos, que o posicionamento AT no decurso de todo o procedimento inspetivo foi no sentido e interpretação que a requerente preconiza e defende, com a diferença única de estas cinco faturas não terem sido desde logo apresentadas à inspeção razão pela qual e nesse momento temporal, não poderiam deixar de levar à tributação autónoma, dado poderem configurar despesas confidenciais, o que se vem agora a provar não ser o caso. Face à factualidade documental decorrente das faturas agora juntas aos autos, não pode deixar de se reconhecer a ilegalidade em concreto da liquidação dos montantes relativos a tributação autónoma que constam da liquidação de IRC de 2007 e que totalizam € 20.479,34 e, em consequência ser anulada na totalidade essa mesma tributação autónoma e os respetivos juros compensatórios sobre este valor liquidados.

41. Quanto a questão suscitada pela AT, quanto a certificação das cópias das faturas juntas como documento 3 da P.I., feito por advogado-estagiário a quem foram conferidos poderes forenses para representação da requerente, é contrário à lei, na medida em que o advogado-estagiário também seria beneficiário dessa mesma certificação. A requerente devidamente notificada para responder a resposta da AT, o qual fez tempestivamente, com os seguintes fundamentos responde alegando, que a premissas que o advogado-estagiário é beneficiário da certificação em causa pelo efeito de ser conjuntamente mandatário da requerente. Conformes com os respetivos originais,

42. A requerente alega que é inaplicável a asserção efetuada pela AT na medida em que o profissional forense em causa não é beneficiário do ato que praticou. Não há, pois, à face da lei e no entendimento da jurisprudência que dela faz interpretação qualquer óbice legal ao ato levado a efeito no presente pleito e por esta mesma ordem de raciocínio, fundamento algum para retirar fé pública ao documento. Mesmo que e em mera tese académica, diferente fosse o entendimento a efetuar relativamente ao valor dos documentos (faturas) juntos, certo é que tal em nada abalaria a força probatória do documento, visto que a AT, teve o seu momento processual para proceder à falta de genuinidade ou falsidade dos mesmos e optou conscientemente por o não fazer, apenas tentando colocar em crise (de forma infundada) a apetência certificadora do profissional forense que a levou a efeito, não questionando ou pondo em causa a falta de genuinidade ou falsidade das faturas em si mesmas.

43. Concluindo a requerente pela não sujeição á tributação autónoma do valor contabilizado de €40.958,67, relativo às despesas tituladas pelas faturas e em consequência ser anulada a liquidação dessa mesma tributação autónoma no valor de €20.479,37 e a AT ser condenada ao pagamento de juros indemnizatórios.

D-DA RESPOSTA DA REQUERIDA

44. A requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

45. A requerida invoca quanto ao valor da presente instancia, que o valor requerido pela requerente, esta incorreto, que o valor correto, resulta a tributação autónoma, à taxa de 50%, de despesas incorridas no montante de € 40.956,67, originando imposto em falta, ora impugnado, no montante de € 20.479,37, ao abrigo do n.º1 do artigo 81.º do CIRC, e a presente instancia não compreende quaisquer das restantes correções efetuadas ao abrigo da ordem de serviço n.º ..., com referencia ao exercício de 2007 e em sede de IRC, mais concretamente as correções à matéria colável no montante de € 87.745,81, bem como imposto em falta, no montante de € 928,45.

46. Assim segundo a requerida o montante em apreciação é de € 20.479,37, e não de € 21.497,88.

47. A requerida alega que o resultado da ação inspetiva externa, considerou a Autoridade Tributária, que se estavam perante indícios de que a faturação emitida pelas sociedades D..., B..., E..., F... e G..., no valor de € 87.745,81, não consubstanciarão encargos dedutíveis para efeitos fiscais nos termos do art.º23 e 41 do CIRC.

48. A Requerida defende-se por impugnação, quanto à comprovação superveniente, por via de documentos externos, dos encargos inicialmente titulados por documentos internos e que a Requerida sujeitou a tributação autónoma, e a não sujeição a tributação autónoma das despesas indevidamente documentadas.

49. A Requerida contesta a validade do caráter probatório do Documento 3 junto à P.I. que integra cinco cópias certificadas das faturas emitidas pela B... - Gestão e Investimentos, Lda. com o NIPC 507516516.

50. A Requerida alega que a certificação de fotocópias levadas a cabo pelo advogado-estagiário ao qual foram igualmente conferidos poderes forenses pela aqui Requerente e que assina articulado inicial em conjunto com o outro mandatário. Trata-se de uma Certificação aquela levada a cabo, portanto, por quem é (também) beneficiário.

51. A requerida defende que tal certificação mostra-se contrária à lei, fundamentando a posição citando o parecer n.º15/PP/2008-G, de 2008-07-30, emitido pelo Conselho Geral da Ordem dos Advogados. A requerida, defende que as mesmas não são aptas a operar a pretendida comprovação superveniente dos encargos inicialmente titulados por documentos internos.

52. A requerida fundamenta que a requerente mantém a situação que já se verificava no decurso quer da ação inspetiva quer, posteriormente, em sede de reclamação graciosa, pois continua a não ter na sua posse os originais das faturas, caso contrario tê-las-ia apresentado com o seu pedido de pronuncia arbitral sem razão justificativa para o efeito, pela junção no seu pedido de pronuncia arbitral de meras copias certificadas das faturas,

em detrimento da incorporação dos respetivos originais.

53. A requerida entende que a requerente já não possui o direito de vir agora solicitar a apresentação dos originais de tais faturas, apos a conclusão da fase dos articulados neste processo arbitral, conclusão essa que, como se sabe, ocorrera com a entrega da presente Resposta por parte da Requerida, de acordo com as regras que enformam o direito ao contraditório no processo arbitral, inexistindo, como sucede no caso em apreço, qualquer justificação para a apresentação superveniente dos originais referentes ao Documento 3 junto. Entende a AT, que a faculdade de junção daqueles mesmos originais ficou precludida com a apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

54. Alega ainda que as cinco faturas em causa continuam a padecer dos mesmos vícios já suscitados no relatório de inspeção tributária de que foi alvo a requerente.

55. A requerida enumera como vícios os seguintes elemento, já descritos na página 88 do relatório, o qual se transcreve «*Nas faturas emitidas pela 'B...' não constam diversos elementos pertinentes para a cabal caracterização dos serviços por ela prestados, nomeadamente: • Identificação do pessoal que procedeu à execução do referido serviço; • Número de horas de trabalho prestado; • Preço por hora do serviço prestado; • Descrição clara do tipo de serviço prestado.*».

56. Considera a requerida que sobre a descrição do serviço prestado, a Requerente não procede a uma descrição clara e inequívoca do mesmo, procedendo a meras alusões vagas e não concretizadas, que não permitem comprovar a natureza do serviço prestado para efeitos do necessário enquadramento jurídico-tributário.

57. A requerida fundamenta a sua posição referido os documentos agora apresentados apenas mencionam "trabalhos efetuados" sem especificar concretamente a natureza do trabalho desenvolvido nem os critérios em que assentou a fixação do preço respetivo. Tratam-se de afirmações genéricas de que se trata de trabalhos de consultadoria comercial com vista a angariação de novos clientes e de trabalho de apoio a gestão no âmbito de otimização de recursos humanos são manifestamente insuficientes para efeitos do enquadramento pretendido.

58. A AT, mais diz, que a requerente não apresenta ou menciona quaisquer contratos relativos as condições acordadas para prestação daqueles serviços, não refere qualquer tabela de preços aplicada entre as partes, não são descritas nem justificadas as atividades concretas tendentes à angariação de novos clientes, não são referidas as intervenções efetuadas na otimização de recursos humanos nem são identificadas as pessoas que em concreto levaram a cabo tal trabalho.

59. Fundamenta a requerida, que sobre os pagamentos efetuados dinheiro, muito embora constem da contabilidade a título de pagamentos a fornecedor, os mesmos deveriam ter sido feitos através de transferência bancaria, cheque nominativo ou debito direto, nos termos do n.º 3 do art. 63.º-C da LGT, ficando por comprovar o efetivo beneficiário dos pagamentos contabilizados em conta de caixa, elemento fundamental na caracterização das operações em apreço.

60. A AT, funda a sua posição, referindo que no seu relatório final da inspeção tributaria que a empresa B... não apresentou declarações de IRC nem de IVA no exercício de 2007 (cfr folhas 39 e 74 do relatório final), que a única fatura que teria emitido e se encontrava na contabilidade da Requerente, no montante de € 7.857,14 (cfr folhas 39 e 74 do relatório final).

61. Mais diz a este propósito que apresentava incoerências no NIPC mencionado, o qual não respeita à B... nem a qualquer contribuinte, mais constando nesse documento a indicação de um número de matrícula na Conservatória de Registo Comercial errado.

62. Concluí a Requerida que quanto a esta questão que não é possível determinar a origem, natureza, finalidade e beneficiário das operações contabilizadas com referência ao fornecedor B..., no montante total de € 40.456,67, dai concluir-se que esta importância esta sujeita a tributação autónoma, à taxa de 50%, nos termos do n.º1 do artigo 81.º do CIRC.

63. Quanto ao documento 3 junto a PI, pela requerente, constituído 5 faturas, juntas como prova, pela primeira vez, a requerida entende que existindo documentos que servem de suporte aos lançamentos efetuados na contabilidade, como vem a ser o caso dos autos,

importa, para efeitos do disposto na alínea g) do artigo 42.º e do n.º 1 do artigo 81.º, ambos do CIRC, atender à substância desses documentos para, a partir da sua análise, verificar se eles asseguram o controlo da situação tributária do seu beneficiário, para efeitos de arrecadação da correspondente receita a que possa haver lugar, ou não.

64. Com efeito, a requerida fundamenta a sua posição, referindo que casos esses documentos não asseguram este controlo, as correspondentes despesas deverá ser considerado confidenciais ou não documentadas, realidades que se identificam, tal como sobejamente reconhecido na doutrina e jurisprudência e esses documentos asseguram aquele controlo, mas ainda assim carecem de alguns elementos necessários ao conhecimento da natureza da operação que lhes esta subjacente para efeitos da apreciação da sua indispensabilidade a luz do artigo 23.º do CIRC, então queles documentos tem o seu enquadramento apenas da alínea g) do artigo 42.º do CIRC enquanto encargos não devidamente documentados.

65. Entende a Requerida que no presente caso, os documentos internos analisados pela inspeção tributaria, assim como as fotocópias agora apresentadas perante o tribunal arbitral, não permitem o conhecimento da operação que lhes esta subjacente, quer para efeitos da análise à sua dedutibilidade na esfera da Requerente, nos termos da alínea g) do artigo 42.º do CIRC, quer para efeitos de assegurar a receita fiscal a que possa haver lugar na esfera do seu beneficiário, nos termos do n. 1 do artigo 81.º do CIRC. final, da análise aqueles documentos internos, a fls. 174 a 178 do processo administrativo, resulta que aqueles lançamentos contabilísticos estão suportados por meras folhas A4, com a inscrição de uma data e a expressão "serviços prestados", e a indicação da importância Lançada e respetivas contas, sem qualquer outro elemento caracterizador da operação em causa, nomeadamente o beneficiário das mesmas.

66. Tanto mais que, conforme se concluiu fundamentadamente no relatório da inspeção tributaria, as inexatidões verificadas na contabilidade da Requerente fazem cessar a presunção de veracidade das declarações do sujeito passivo, nos termos do previsto na alínea a) do n. 1 do artigo 75.º da LGT, passando, em consequência, o ónus da prova quanto aos factos invocados a recair sobre a Requerente.

67. Na sua refutação a resposta apresentada pela requerente nos autos, volta a AT a invocar que a requerente deveria ter subministrado documentação relativa a meios de pagamento (artigo 63.º-C/3 da LGT), facultando dessa forma elementos suscetíveis de comprovar o efetivo beneficiário dos pagamentos contabilizados em conta de caixa elemento fundamental na caracterização das operações em apreço. Porém, assim não a fez. Assim como também não fez chegar, alternativa ou complementarmente aquela documentação, os recibos por si emitidos que possibilitassem a comprovação definitiva dos pagamentos em causa.

68. Mais relevou, a requerida na sua resposta à circunstância das irregularidades e inexatidões verificadas na contabilidade, nos termos do artigo 75.º da LGT, identificadas no relatório da inspeção tributária de que a empresa B... não apresentou declarações de IRC nem de IVA referentes ao exercício de 2007 (Cfr. fls. 39 e 74 daquele relatório), sendo que a única fatura que teria emitido e se encontrava na contabilidade da Requerente, no montante de € 7.857,14 (Cfr. fls. 40 do relatório final), apresentava incoerências no número de identificação fiscal mencionado, o qual não respeita a B... nem a qualquer contribuinte, mais constando nesse documento a indicação de um errado número de matrícula na conservatória de registo comercial (Cfr. fls. 42 do relatório final).

69. Consequentemente, entendeu a requerida que andou bem ao concluir que, em face da impossibilidade de determinação da origem, natureza, finalidade e beneficiário das operações contabilizadas com referência ao fornecedor B..., no montante total de € 40.456,67, esta importância esta sujeita a tributação autónoma, a taxa de 50% (artigo 81.º/1 do CIRC).

70. No caso dos autos, os documentos internos analisados pela inspeção tributária, assim como as fotocópias simples agora apresentadas perante esta instância arbitral, na permitem o conhecimento da operação que lhes esta subjacente, quer para efeitos da análise a sua dedutibilidade na esfera da Requerente, nos termos do artigo 42.º/1-g) do CIRC, quer para efeitos de assegurar a receita fiscal a que possa haver lugar na esfera do seu beneficiário, nos termos do artigo 81.º/1 do CIRC. E não logrando efetuar a prova da origem, natureza e finalidade dos encargos, naturalmente que se encontram sujeitos a

tributação autónoma. Donde, deve a liquidação de imposto em falta, no montante de € 20.479,34, ser mantida na ordem jurídica, por corresponder a uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos.

71. Mas ainda, caso a tese propugnada pela Requerente vingue - sempre a sua pretensão ao pagamento de juros indemnizatórios devesse improceder por não consubstanciar quaisquer das situações previstas no artigo 43.º da LGT.

72. Pois entende a AT, que resulta comprovado dos autos a inexistência de qualquer erro por banda da Requerida (artigo 43.º/1 da LGT) na liquidação da tributação autónoma controvertida, uma vez que a mesma decorreu das conclusões alcançadas em sede de ação inspetiva na análise dos documentos que, ao abrigo do dever de colaboração, foram facultados pela Requerente, os quais consistiam em meros documentos internos nos termos supra descritos. Sendo certo que não era de todo exigível que em sede de Reclamação Graciosa a Requerida procedesse a revisão do ato tributário, pois também no decurso daquele procedimento administrativo a Requerida não apresentou quaisquer elementos novos, nomeadamente os documentos que agora junta.

73. De facto, a apresentação da documentação externa, com todas as reservas suscitadas, apenas ocorreu com a dedução do pedido de constituição do Tribunal Arbitral, do qual foi a Requerida notificada pelo Centro de Arbitragem Administrativa a 2013-04-09. Significa isto que, caso a liquidação de imposto em falta venha a ser anulada com fundamento em vício de violação de lei, tendo por base os elementos que constavam da contabilidade a data da ação inspetiva, e que se mantiveram com a Reclamação Graciosa - hipótese que apenas se coloca por mero dever de patrocínio - serão devidos juros indemnizatórios desde 2012-03-15.

74. Porem, caso a liquidação *sub júdice* venha a ser anulada com fundamento em veio de violação de lei, tendo por base os novos elementos agora trazidos aos autos, que não constavam da contabilidade a data da Ação inspetiva e da Reclamação Graciosa, então não serão devidos quaisquer juros indemnizatórios por se tratar de uma situação que não se encontra prevista em nenhuma das alíneas do n.3 do artigo 43º da LGT.

75. Sendo certo que a faculdade de revogar o até ora em crise, no prazo de 30 dias a contar da notificação do pedido de constituição do tribunal arbitral (artigo 13.0/1 do RJAT) não tem qualquer enquadramento no artigo 43.º da LGT, nem qualquer similitude com a alínea c) do seu n.3 em que a morosidade da Requerida na revisão do até tributo não origina qualquer direito a juros indemnizatórios antes de decorrido um ano após o pedido do contribuinte.

76. Concluindo a AT pela manutenção do ato de liquidação.

E -QUESTÕES DECIDENDAS

Cumpre, pois, apreciar e decidir.

Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas as seguintes:

- a) A alegada pela Requerente, da ilegalidade do ato tributário de liquidação adicional em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, n.º 2011 ... do ano de 2007;
- b) A subsequente condenação da Requerida no reembolso da quantia de 21.497,88€, acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal.

F-PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

77. O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

78. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

79. O processo não enferma de vícios que o invalidem.

80. Tendo em conta o processo administrativo tributário, a prova documental junta aos autos e as alegações produzidas, cumpre agora apresentar a matéria fatural relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue.

G-FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

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.

Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

81. A Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção sobre os anos de 2007 e 2008, conforme Relatório constante do processo administrativo, que se tem por reproduzido para todos os efeitos legais.

82. A AT procedeu no âmbito do procedimento de inspeção, a correções efetuadas ao abrigo da ordem de serviço n.º..., do exercício de 2007 e em sede de IRC, as correções à matéria colável no montante de € 87.745,81, na consideração de despesas confidenciais ou não documentadas no montante de € 40.956,67.

83. A requerente foi sujeita a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º 2011-..., referente ao exercício de 2007, no montante de € 20.479,34, referente à sujeição a tributação autónoma, à taxa de 50%, de despesas não documentadas no montante de € 40.956,67, ao abrigo do n.º 1º do art.º 81.º do CIRC.

84. A AT, corrigiu ainda a matéria tributável do sujeito passivo no valor de 87.745,81 € por força do art.º 23 e 41.º do CIRC, não aceite e permitido a dedução dos custos fiscais em sede de IRC pelo sujeito passivo em nome das empresas D..., B..., E..., F... e H..., uma vez que aquelas que não estavam suportadas por documentos externos, e apenas por documentos internos.

85. Quanto a esta correção efetuada pela AT, a requerente aceita a decisão de não dedutibilidade dos encargos no valor de 87.745,81€, nos termos do art.º23 e 41 do CIRC.

86. A Requerente aceita esta posição da AT quanto a todos os encargos alvo de correção.

87. Não aceita a requerente a aplicação do regime de tributação autónoma nos encargos no valor de € 40.956,67 a data da correção apenas suportados por documentos internos.

88. A Requerente em sede de procedimento administrativo, apenas juntou como prova dos encargos no valor de € 40.956,67, apenas documentos internos.

89. A AT nunca teve acesso quer por parte da requerida, quer em tentativa de contacto com a empresa B..., as faturas que titulavam esse encargos.

90. A requerente juntou pela primeira vez, com a instauração do presente procedimento arbitral, documentos externos para comprovar os referidos encargos, documentos esses que constituem as 5 faturas.

91. Faturas essas da B... que o presente tribunal, aceita, correspondem as notas de lançamento, conforme quadro infra:

Valor S/IVA	N.º de Fatura	Nota de Lançamentoº
€ 2.380,00	...	26
€ 2.300,00	...	27
€ 2.610,00	...	28
€ 15.714,29	...	41
€ 17.952,38	...	54

92. A sociedade B... é uma empresa dotada de personalidade tributaria, registada para efeitos fiscais e relativamente ao exercício de 2007 não apresentou declarações de IRC nem de IVA.

93. De acordo com os registos da página da AT, a empresa Majoritário só cessou a sua atividade no ano de 2012.
94. As referidas faturas não foram pagas por transferência bancarias nem cheques.
95. Não ficou demonstrado a efetiva prestação do serviço por parte da B....
96. A requerida já pagou o imposto resultante das correções efetuadas ao abrigo da ordem de serviço n.º..., no pagamento de €21.497,88.
97. Do ato de liquidação supra referido, a requerida interpôs uma reclamação graciosa, a qual foi notificada da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, n.º ..., que correu termos na Direção de Finanças de Lisboa, proferida a 2012-12-28.
98. No seguimento da notificação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa a requerida interpôs tempestivamente o presente procedimento arbitral.
99. A presente ação tem exclusivamente como objeto a questão da tributação autónoma, à taxa de 50%, de despesas incorridas no montante de € 40.956,67, que originou o imposto no valor de € 20.479,37.
100. A requerente não submete a apreciação o ato de liquidação que resultou o imposto adicional no de € 928,45, da aplicação da taxa de 5% sobre o valor de € 18.569,06.
101. A requerente igualmente não submete a apreciação no presente processo, correções à matéria coletável no montante de € 87.745,80 efetuadas nos termos dos artigos 23.º e 41.º do CIRC.
102. A AT no âmbito de procedimento administrativo nunca teve acesso as faturas ora juntas pela Requerente.

G-FACTOS NÃO PROVADOS

103. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos

os objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

H-DO VALOR DA AÇÃO

104. Resulta da pedido da requerente, a anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º 2011-..., referente ao exercício de 2007, no montante de € 20.479,34, referente à sujeição a tributação autónoma, à taxa de 50%, de despesas não documentadas no montante de € 40.956,67, ao abrigo do n.1º do art.º81.ºdo CIRC.

105. Contudo a requerente pede a restituição do montante de €21.497,88.

106. O valor peticionado pela requerida não esta em consonância com o pedido por esta feito e com o valor atribuído a ação.

107. O valor que a requerida peticiona, resulta do imposto liquidado resultante das correções efetuadas ao abrigo da ordem de serviço n.º..., no valor de €21.497,88, resultante de € 20.479,34, referente à sujeição a tributação autónoma, à taxa de 50%, de despesas não documentadas no montante de € 40.956,67 e do imposto adicional no montante de € 928,45, da aplicação da taxa de 5% sobre o valor de € 18.569,06.

108. A questão sub judice apenas diz respeito as despesas não documentadas no montante de € 40.956,67,e o imposto sobre as mesmas de € 20.479,34

109. Nestes termos e face ao pedido da Requerente corrige-se e fixa-se o valor da do pedido da presente ação arbitral em € 20.479,34.

I-MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

110. A decisão da matéria de facto efetuou-se com base no exame dos documentos e informação oficiais, não impugnados.

DO DIREITO

J -APRECIAÇÃO DO DIREITO

111. No que concerne ao mérito do pedido, constitui a questão central a dirimir ao qual o presente tribunal arbitral foi chamado a decidir, a erudição da legalidade do ato tributário de liquidação adicional em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, n.º 2011 ... do ano de 2007, no valor de € 20.479,37 referente à sujeição a tributação autónoma, à taxa de 50%, de despesas não documentadas no montante de € 40.956,67, ao abrigo do n.1º do art.º81.ºdo CIRC.

112. Cabe ao presente tribunal determinar e decidir se os factos se subsumem encargos sujeitos a tributação autónoma ao abrigo do n.1º do art.º81.ºdo CIRC e, se há fundamento para a condenação da requerida ao pagamento dos juros compensatórios e quanto as custas processuais.

113. A matéria de facto está fixada, importa agora proceder a subsunção jurídica, e determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes de acordo com as questões decididas já enunciadas.

114. A questão central dos autos, consiste na questão de determinar se os encargos alvos de tributação autónoma nos termos do art.º81.ºn.º1, caem no âmbito de aplicação dos conceitos de despesas confidenciais e não documentadas, ou tratavam-se unicamente de despesas indevidamente documentadas nos termos do art.º41 n.1 al f) do CIRC.

115. É já facto assente que a requerente aceitou as correções que a AT efetuou na sua matéria colável para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das pessoas coletivas, na qual nos termos do art.º 23.º e 41.º do CIRC, entendeu que os encargos alvo da inspeção realizada no valor de 87.745,81 €, serem encargos não dedutíveis para efeitos fiscais em sede de IRC pelo sujeito passivo.

116. Nestes termos, a requerente e a requerida aceitam, que os encargos ora em apreciação não são dedutíveis para efeitos fiscais por aplicação do art.º 41 n.º1º.

117. Cabe assim apreciar apenas quanto as despesas no valor de € 40.956,67, alvo do ato tributário, inicialmente unicamente suportadas por documentos internos (notas de lançamento n.º 26, 27, 28, 41 e 54), e que agora no âmbito do procedimento arbitral, a requerente apresenta como documento probatório, cinco faturas, que consubstanciam documentos externos, das referidas despesas, que correspondem as notas de lançamento supra referidas.

118. Entendeu AT, que os encargos no valor de € 40.956,67 alvo de correção e não suportados por documentos externos a data da correção, consubstanciavam despesas confidenciais e não documentadas, aplicando-se-lhe a taxa de tributação autónoma.

119. Cabe a requerente, neste caso adquirente do serviço (comprador), a prova da ocorrência do custo.

120. Neste sentido pronunciou-se o autor Tomás de Castro Tavares *in* Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos, CTF n.º 396, págs. 7 a 177): *«ao comprador compete, pois, a prova da ocorrência do custo, com a determinação do seu efetivo montante. Para tal, não basta que evidencie um documento interno (por si mesmo realizado). Ao lado desse suporte terá de demonstrar, por qualquer outro meio, a existência e principais características da transação. Nessa tarefa poderá carrear quaisquer meios de prova (testemunhas, documentos auxiliares, explanação da sua contabilidade), competindo ao juiz aquilatar sobre o preenchimento da prova. Deste modo, um custo não documentado assume efeitos fiscais se o contribuinte provar, por quaisquer meios ao seu dispor, a efetividade da operação e o montante do gasto».*

121. O presente tribunal, entende no mesmo sentido, que os documentos internos entregues pelo sujeito passivo em fase de processo administrativo e arbitral, não constituem prova documental exigida pela legislação em vigor.

122. Enquadrou, e bem, a AT a situação que aqui se verifica no presente caso, quanto as correções à matéria tributável do sujeito passivo no valor de 87.745,81 €, entendeu a AT não permitir a dedução dos custos fiscais em sede de IRC pelo sujeito passivo suportados relativos as empresas D..., B..., E..., F... e H....

123. Acresce que uma das regras de organização da contabilidade que assume maior relevo para o direito fiscal é a estabelecida na al. a) do nº 3 do citado art. 98º do CIRC, de acordo com a qual *«Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de ser apresentados sempre que necessário»*.

124. Para fazer prova das despesas, o sujeito passivo, juntou agora as cinco faturas.

125. Cabe então decidir se essas faturas são documentos idóneos, para fazer prova suficiente que a despesas não é confidencial para efeitos do art.º81.º n.º1º.

126. As 5 faturas ora juntas pela requerente, no valor total de € 40.956,67, respetivamente correspondem a fatura n.º ... e a nota interna n.º26 , fatura n.º ... e a nota interna n.º27, fatura n.º ... e a nota interna n.º28, fatura n.º ... e a nota interna n.º41, fatura n.º ... e a nota interna n.º54.

127. O lucro tributável para efeitos de tributação em IRC tem como suporte o resultado apurado na contabilidade (cfr. art. 17º, nº 1, do CIRC), a qual deverá, designadamente, estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade e refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo (als. a) e b) do nº 1 do art. 17º do CIRC) e estar organizada nos termos da lei comercial e fiscal e permitir o controlo do lucro tributável (nº 1 do art. 98º do CIRC).

128. Estando a contabilidade organizada, *«presume-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, salvo se verificarem erros, inexatidões ou outros indícios*

fundados de que ela não reflete a matéria tributável efetiva do contribuinte» (art. 78º do CPT, em vigor à data dos factos;).

129. Para fazer prova de um encargo, conforme jurisprudência mais recente, é fundamental e unicamente necessário um documento externo, tais como faturas.

130. È esta a posição tomada pelo acórdão do STA de 5.7.2000 "*O encargo não estará devidamente documentado quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ele foi efetivamente suportado pelo sujeito passivo e a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa*".

131. Sobre este assunto ainda o acórdão do tribunal central administrativo sul, no processo: 1486/06, de 01/30/2007, "*No contexto destes diplomas, em face da referência cumulativa a despesas confidenciais e a despesas não documentadas, as primeiras serão aquelas relativamente às quais não é revelada a sua natureza, origem e finalidade, enquanto as segundas serão despesas relativamente às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem e finalidade. Todas elas, no entanto, serão despesas não comprovadas documentalmente e, como tal, excluídas como custos para efeitos de determinação do lucro tributável. Assim, na referida alínea h) do nº1 do artº 41.º do CIRC, incluir-se-ão as despesas relativamente às quais não existem os documentos exigidos por lei, independentemente de ser revelada ou ocultada a sua natureza, origem e finalidade. Tratam-se de despesas que, pela sua própria natureza, não são documentadas - Cfr. neste sentido Vítor Faveiro, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, Vol. II, pág. 602, nota.*"

132. No mesmo sentido o Acórdão do STA, numero 204/10, de 7/7/2010, "*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.*"

133. Mais diz o referido acórdão e com muita relevância para o caso em apreço, “[a] apreciação da existência ou não da devida documentação e da confidencialidade da despesa é feita tendo por objeto o ato através do qual o sujeito passivo suporta o encargo ou a despesa que é suscetível de afetar 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 efetivamente suportado pelo sujeito passivo e a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa”.

134. Neste sentido o acórdão do STA de 5.7.2000, recurso n.º 24 6320 "encargo não estará devidamente documentado quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ele foi efetivamente suportado pelo sujeito passivo e a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa" .

135. È neste sentido de que o acórdão do tribunal central administrativo norte, processo: 373/00 - de: 01/12/2006 " Esses encargos que não se mostram suficientemente comprovados não devem ser aceites como custos fiscais, mas quando essa insuficiência documental não impede a confirmação da despesa e permite surpreender a respetiva natureza, origem e finalidade, esses encargos não podem ser qualificadas como confidenciais ou não documentadas e, por isso, não são suscetíveis de tributação autónoma nos termos do art. 4.º do DL 192/90, de 9/6. "

136. Refere ainda no mesmo sentido o acórdão do tribunal central administrativo sul, no processo: 1486/06, de 01/30/2007, refere "A expressão «despesas confidenciais ou não documentadas», têm vindo a ser utilizadas em diplomas legais, normalmente, com o mesmo sentido e alcance. É assim, no art.º 27.º do Dec-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto (na redação inicial e na introduzida pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro), art.º 89.º n.º3 da Lei n.º 101/89, de 29 de Dezembro e no art.º 4.º do Dec-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho (na redação inicial e nas introduzidas pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro

e pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), sendo aquele primeiro diploma como o definidor do «regime das despesas não documentadas por parte das empresas».(...) Despesas confidenciais são despesas que, «como a sua própria designação indica, não são especificadas ou identificadas, quanto à natureza, origem e finalidade- Cfr. neste sentido o acórdão do STA de 23.3.1994, recurso n.º 17 812.(...)Despesas confidenciais são despesas que, «como a sua própria designação indica, não são especificadas ou identificadas, quanto à natureza, origem e finalidade».Cfr. neste sentido o acórdão do STA de 23.3.1994, recurso n.º 17 812. (...)

137. Mais se retira do referido acórdão: "Como se salienta no aresto que vimos seguindo, no contexto destes diplomas, em face da referência cumulativa a despesas confidenciais e a despesas não documentadas, as primeiras serão aquelas relativamente às quais não é revelada a sua natureza, origem e finalidade, enquanto as segundas serão despesas relativamente às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem e finalidade. Todas elas, no entanto, serão despesas não comprovadas documentalmente e como tal, excluídas como custos para efeitos de determinação do lucro tributável. (...)Por conseguinte, na referida alínea h) do n.º1 do art.º 41.º do CIRC, incluir-se-ão as despesas relativamente às quais não existem os documentos exigidos por lei, independentemente de ser revelada ou ocultada a sua natureza, origem e finalidade, sendo que o encargo não estará devidamente documentado quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ele foi efetivamente suportado pelo sujeito passivo e a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa. Significa isto que as despesas simplesmente não documentadas, mas não confidenciais, como serão as que nos ocupam, no caso de nenhuma outra prova ser efetuada para prova do bem fundado do seu lançamento na contabilidade, apenas não constituem custos dedutíveis para efeitos fiscais. (...)não constituem encargos dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os encargos não devidamente documentados (existem quando não se encontram apoiados em documentos externos, em termos

de possibilitar conhecer fácil, clara e precisamente, a operação, evidenciando a causa, natureza e montante) e as despesas de ca (existem quando não são especificadas ou identificadas, quanto à natureza, origem e finalidade, sendo não documentadas por natureza)."

138. Quanto ao valor probatório dos documentos externos (faturas) diz o acórdão do tribunal central administrativo sul, no processo: 1486/06, de 01/30/2007, *"Todavia, no que respeita às aquisições de bens e serviços, a regra geral é a de que os respectivas documentos justificativos sejam de origem externa, sendo essa origem que lhes confere a presunção de autenticidade. (...)"*

139. O referido acórdão cita a posição doutrinal, *de Freitas Pereira no seu Parecer emitido no CEF n.º 3/92, de 6/1/1992, publicado na CTF n.º 365, págs. 343 a 352, «A inexistência de documento externo destinado a comprovar uma operação para a qual ele devia existir afeta necessariamente, e em princípio, o valor probatório da contabilidade e essa falta não pode ser suprida pela apresentação de um documento interno. É que o valor probatório de uma contabilidade assenta essencialmente nos respectivas documentos justificativos e, quanto aos que o devam ser, é a origem externa que lhes confere um carácter que se pode designar por presunção de autenticidade. Um documento de origem interna só pode substituir um documento de origem externa quando sejam reunidas provas adicionais que confirmem a autenticidade dos movimentos nele refletidos. Assim, a falta de documento externo pode ser suprida por outros meios de prova que demonstrem de forma inequívoca a justeza do lançamento efetuado». os quais devem incidir «não só sobre a materialidade da operação em si mesma mas também sobre os demais elementos indispensáveis à quantificação dos respectivos reflexos».*

140. Quanto a prova, diz-nos o acórdão deste Tribunal de 25.3.2003, recurso n.º 7236/02,4), que enquanto as despesas não documentadas, mas não confidenciais, são suscetíveis de sobre elas ser produzida outro tipo de prova, designadamente a prova testemunhal para prova do bem fundado do seu lançamento na contabilidade, já quanto às despesas confidenciais, tal prova não faz qualquer sentido, porque desde logo

perderiam essa qualidade, sendo certo que apenas estas últimas podem ser tributadas à taxa autónoma como despesas confidenciais.

141. Ou sejam, é entendimento dominante que são despesas confidenciais, aquelas cuja insuficiente documentação impede compreender a sua natureza, origem e finalidade, enquanto as despesas não documentadas serão aquelas despesas relativamente às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem e finalidade.

142. Assim sendo, em nosso entender, as verbas inscritas como custos na contabilidade da requerente, apesar de a data da inspeção e reclamação graciosa não encontravam apoiadas em idóneos documentos externos que davam a conhecer, fácil, clara e precisamente a operação, com a junção aos autos das cinco faturas não podem agora ser tributadas, autonomamente, como despesas confidenciais, como fez a AT, ao abrigo do citado diploma, por não comungarem dessa natureza de confidencialidade, por circunstancialmente se encontrarem devidamente apoiadas em documentados externos de molde a evidenciar a causa, natureza e montante.

143. Nestes termos as faturas juntas pela requerida, números n.º ..., ..., n.º ..., n.º ..., são documentos externos, onde é possível identificar a sua natureza, origem, e finalidade da despesa.

144. Convém todavia não confundir encargos não documentados do art.º81.º n.º1, com encargos não devidamente documentadas do art.º43.º n.º1 al. g).

145. Os encargos podem não ser suficiente mente comprovados para serem aceites como custos fiscais, mas essas insuficiências documental não impede a confirmação da despesa.

146. No caso em apreço, considera o julgador, que os elementos documentais disponíveis e apresentados, sujeitos a um juízo de valoração permitem identificar a sua natureza, emitente e destinatário.

147. Apesar de conforme invocada pela Requerida as faturas não serem precisas quanto a tipo de serviços prestado, este facto apenas releva para a aceitação do custo nos termos dos artigos 23.º e 41.º do CIRC.

148. As faturas juntas pelo autor ao presente autos, evidenciam um documento externo e idóneo emitido por uma terceira entidade. As irregularidades e vícios aptados ao referido documento não relevam para efeitos de determinação de despesas confidenciais no termos do art.º81.º n.º1 uma vez que os dados decorrentes desses documentos retiram o carácter de confidencialidade a essas despesas.

149. A AT ao longo do processo não põem em causa a veracidade das faturas, apenas aponta irregularidades no documento e factos relativos a situações tributárias apenas imputáveis a emitente das faturas.

150. As faturas permitem identificar as operações em causa, a natureza e o montante bem como, o prestador e o adquirente, e quem recebeu a quantia que e consubstancia a despesas.

151. Nestes termos as cinco faturas externas, emitas pela empresa B... a requerente no valor total de € 40.956,67, afastam a aplicação do regime da tributação autónoma do art.º81.ºn.º1 por não se inserirem nos conceitos de despesas confidenciais ou despesas não documentadas.

152. Quanto a entrega dos referidos documentos elemento probatório nesta fase, a administração fiscal não se opõem a entrega dos mesmos nesta fase, opõem-se apenas a certificação das cópias dos mesmo.

153. Cabe agora apreciar a questão suscitada nos presentes autos, quanto a certificação da fotocópia efetuada por um dos mandatários subscritores da P.I., e com poderes atribuídos pela procuração forense da requerida.

154. Trata-se de um dos poderes e competências atribuídos aos Advogados e Advogados Estagiários, conferidos pelo Decreto de Lei n.º 28/2000.

155. Isto permite aos advogados poderem juntar com maior facilidade cópias certificadas de documentos originais por meio eletrónico, sem que tenham de juntar o respetivo original.

156. Sendo todavia, a interposição do pedido de constituição do tribunal arbitral, ser feita por via eletrónica, bem como a junção dos documentos probatórios, ser feita da mesma forma, não há possibilidade de junção dos originais, mas sim de uma cópia digitalizada dos mesmos.

157. Sucede que o n.º 1 do art. 5.º do Código do Notariado dispõe:

158. “1- O notário não pode realizar atos em que sejam partes ou beneficiários, diretos ou indiretos, quer ele próprio, quer o seu cônjuge ou qualquer parente ou afim na linha reta ou em 2.º grau da linha colateral.”

159. Deste dispositivo legal, conjugado com o art. 38.º, n.º 1, do DL 76-A/2006, resulta o impedimento se aplica a qualquer advogado que pretenda realizar ato notarial de que seja parte ou beneficiária, direta ou indiretamente, e a razão é simples: não estarem nesse caso asseguradas as garantias mínimas de rigor, isenção e fidelidade.

160. Em sentido próximo do exposto, já se havia pronunciado o Acórdão da Relação de Évora, de 07-07-2005, em www.dgsi.pt, cujo sumário passamos a transcrever:

“1 – O advogado subscritor da petição inicial, mandatário do A. e representante dos seus interesses, não pode traduzir, ele próprio, documentos e a certificar a sua própria tradução, e destinados a fazer prova no processo que patrocina, por não estarem asseguradas as garantias mínimas de rigor, isenção e fidelidade.

2 – As limitações e incompatibilidades impostas aos notários, são aplicáveis, mutatis mutantis, à atividade de tradução e reconhecimento de documentos, exercida pelos Srs. Advogados, nos termos do disposto nos arts. 5.º n.º1 e 6.º do DL n.º 237/01.”

161. A certificação da fotocópia da fatura por parte de um Advogado com poderes para os tais, atribui o mesmo valor probatório do original, conforme o art. 38.º, n.º 1, do DL 76-A/2006, de 29/Março dispõe que "...os advogados ...podem fazer reconhecimentos simples e com menções especiais, presenciais e por semelhança, autenticar documentos particulares, certificar ou fazer e certificar, traduções de documentos nos termos previstos na lei notaria,

162. Coloca-se eventualmente a questão de o Advogado que certificou a referida copia ser considerado beneficiário ou parte.

163. De acordo com o Parecer n.º 15/PP/2008-G, do Conselho Geral da Ordem dos Advogados em 30/07/2008, diz o seguinte " Ora, parece evidente que a autenticação ou certificação de documentos e/ou o reconhecimento de assinaturas — actos que hoje podem ser praticados tanto por notários como por advogados ou solicitadores— têm que ser praticados por quem se encontre livre de qualquer subordinação, seja ela técnica, jurídica ou económica. Por outras palavras, quando é chamado a certificar um documento, ou a reconhecer determinada assinatura, o Advogado não pode estar na situação de um empregado que recebe ordens ou instruções (entenda-se, do interessado ou beneficiário na autenticação ou na certificação). O mesmo se diga do notário ou do solicitador."

164. A realidade é que o Advogado tem sempre o interesse indireto no benefício para o seu cliente.

165. O advogado, não elaborou o documento que certificou, apenas se limita dentro dos seus poderes a efetuar uma certificação, que comprar que o documento junto aos autos é uma cópia do documento original, corresponde a 5 faturas que se encontram na posse da requerente.

166. O presente tribunal determina face ao exposto, e aposição tomada nos pareceres e jurisprudência, sobre esta matéria, que a certificação da fotocópia como original não pode ser aceite, não lhe conferido o valor probatório como se do original tivesse sido junto nos

termos legais, contudo aceita-se a junção dos documentos como mera copia simples e caberá ao presente tribunal determinar o valor probatório dos mesmos.

167. O fato da fotocopia ser certificada não influenciou a formação do juízo valorativo do arbitro, que teria tido a mesma logica argumentativa com vista a decisão final, quer se trata-se de uma copia simples ou certificada por qualquer entidade com poderes para tais.

168. Por outro lado, a requerida não colocou em questão a veracidade das cinco faturas, apenas invocou alguns vícios e irregularidades, não relevantes para a avaliação da causa aqui em apreço.

169. Refere ainda a Requerida que a entidade emitente das faturas, B..., não procedeu no ano em causa, a entrega de qualquer declaração de IRC ou de IVA, este facto não é imputável a Requerida. Não tendo sido provado qualquer conluio, nesta situação, estes factos, poderá apenas constituir indícios para a propositura de outras formas de procedimentos. Trata-se de uma questão que deverá ser tratada em sede própria e não influencia a apreciação do caso sub judicie, devendo, designadamente, recorrer-se aos métodos indiretos de determinação de matéria coletável quanto ao emitente das faturas e/ou a tipificação de um infração tributaria.

170. Quanto ao argumento invocado pela AT, quanto a forma de pagamento dos referidos encargos não ter sido feita de acordo com o art.º63-C n.º 3 da LGT, quanto a pagamentos de *"valor igual ou superior a 20 vezes a retribuição mensal mínima devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respetivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto."*

171. No presente caso, a obrigação do sujeito efetuar os pagamentos nos termos do artigo 63º da LGT não é relevante para o enquadramento do caso em apreço, trata-se sim de um facto enquadrável em outro tipo de procedimento, designadamente, em sede das infrações tributárias.

172. Os documentos externos, ora apresentados, permitem por si só, assumir a identificação do beneficiário dos pagamentos, retira a característica de confidencialidade a despesa.

173. São assim despesas confidenciais, aquelas em relação as quais não é revelada a sua natureza, origem e finalidade e que não permitam revelar quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa.

174. E são despesas não documentadas, aquelas onde não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem e finalidade.

175. Em função da apresentação das cinco faturas ora juntas ao autos, o presente tribunal, decide, que a Requerida fez prova de que os encargos alvo de tributação autónoma nos termos do art.º81.º n1.º não constituem despesas confidenciais ou não documentadas, visto que os documentos apresentados permitem conhecer a natureza, origem e finalidade das despesas bem como o beneficiário do rendimento.

M-DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS:

176. Peticiona ainda a requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

177. Perante o exposto, a liquidação da taxa de tributação autónoma e juros compensatórios, na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resultam exclusivamente de erros imputáveis a requerente resultantes da não apresentação atempada, no âmbito de processo inspetivo e reclamação graciosa, dos documentos externos e idóneos compostos pelas cinco faturas ora juntas com a interposição do presente procedimento arbitral.

178. Pelo que não se consegue identificar, a presente situação, em alguma das situações elencadas nas alíneas do n.º3 do art.º43 da LGT.

179. Nestes termos não se dá provimento ao pedido da requerente quanto aos juros indemnizatórios.

N- DA DECISÃO:

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide-se:

- a) Julgar procedente e provada, por violação da lei, a impugnação da legalidade do ato tributário de liquidação adicional em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, n.º 2011 ... do ano de 2007, no valor de € 20.479,37, referente à sujeição a tributação autónoma, à taxa de 50%, de despesas não documentadas no montante de € 40.956,67, ao abrigo do n.1º do art.º81.ºdo CIRC.**
- b) Condena-se a Requerida, a restituir à requerente a quantia indevidamente liquidada e paga, no valor de € 20.479,37 e respetivos juros compensatórios liquidados.**
- c) Julga improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.**
- d) Condena-se a Requerente ao pagamento das custas nos termos do art.º 527 do CPC, ex vi, art.º29 n. 1º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributável, por ter sido a requerente a dar razão a interposição do presente processo arbitral, ao não entregar atempadamente as faturas em causa a AT.**

Fixa-se o valor do processo em € 20.479,37€ (€ 20.479,37€ do valor da liquidação anulada)

Custas a cargo da Requerente, fixando-se o respetivo montante em 1.224.00€. (*mil duzentos e vinte e quatro euros*), de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.ºdo RCPAT e da Tabela I anexa a este último.



Notifique.

Lisboa, 22 de Novembro de 2012.

O Árbitro

Paulo Ferreira Alves