

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 881/2019-T

Tema: IRC - Gastos. Tributação autónoma; Despesas não documentadas

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Amândio Silva e Dra. Rita Guerra Alves (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 12-03-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A...- SUCURSAL EM PORTUGAL, com representação permanente na Rua ... n.º... ..., ...-... Lisboa, com o número de pessoa coletiva.... na qualidade de representante na cessação de **B...- SUCURSAL EM PORTUGAL**, pessoa coletiva n.º ... com representação permanente na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, sucursal em Portugal do A..., instituição de crédito com sede e direcção efectiva em ..., ...,, Reino Unido (o "Requerente" ou "A...") apresentou pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro, nos artigos 2.ª, n.º 1. alínea a) e 6.º. n.º 2. alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT") e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O Requerente pretende a anulação do Despacho de Deferimento Parcial de Recurso Hierárquico e, subsequentemente, das seguintes liquidações:

- de IRC relativa ao exercício de 2002, com o n.º 2006..., a respectiva liquidação de juros compensatórios e a demonstração de acerto de contas n.º 2006..., relativa ao IRC de 2002, que apurou o montante de € 1.682.051,65 a pagar;
- de IRC n.º 2006..., a respectiva liquidação de juros compensatórios e a demonstração de acerto de contas n.º 2006..., relativa ao IRC de 2003, que apurou o montante de € 1.443.209,61 a pagar.

O Requerente pretende ainda o pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante que considera indevidamente pago.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 23-12-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 11-02-2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 12-03-2020.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que suscitou uma questão prévia e defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

A questão prévia foi suscitada porque o Requerente *«só terá junto aos autos o requerimento a pedir a extinção da instância e não certidão que o comprove, designadamente, que ainda não houve decisão em primeira instância, logo, o presente p.p.a. não poderá prosseguir sem que seja feita essa prova»*.

Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira defendeu a improcedência dos pedidos.

Foram juntas aos autos gravações de depoimentos prestados perante o Tribunal Tributário de Lisboa, nos processos n.ºs .../13...BELRS e .../14...BELRS.

Por despacho de 15-07-2020, foi decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar prioritariamente a questão prévia suscitada pela Administração Tributária.

2. Questão prévia

A Administração Tributária defende que o Requerente só juntou *«aos autos o requerimento a pedir a extinção da instância e não certidão que o comprove, designadamente, que ainda não houve decisão em primeira instância, logo, o presente p.p.a. não poderá prosseguir sem que seja feita essa prova»*.

Constata-se, porém, que, em 14-07-2020, o Requerente apresentou uma certidão do requerimento de desistência da instância judicial apresentado no processo de impugnação judicial n.º .../12...BELRS, nos termos do disposto no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018.

O artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro, estabelece o seguinte:

Artigo 11.º

Cometimento de processos tributários pendentes para a arbitragem

1 - Os sujeitos passivos podem, até 31 de dezembro de 2019, submeter aos tribunais arbitrais tributários, dentro das respetivas competências, as pretensões que

tenham formulado em processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais tributários, e que nestes tenham dado entrada até 31 de dezembro de 2016, com dispensa de pagamento de custas processuais.

2 - As pretensões a submeter aos tribunais arbitrais devem coincidir com o pedido e a causa de pedir do processo a extinguir, apenas se admitindo a redução do pedido.

3 - O pedido de constituição de tribunal arbitral, a submeter ao Centro de Arbitragem Administrativa, é necessariamente acompanhado de certidão judicial eletrónica do requerimento apresentado para a extinção da instância judicial nos termos do presente artigo.

Como se vê por este n.º 3, entre os requisitos exigidos para «*cometimento de processos tributários pendentes para a arbitragem*» não se inclui certidão de qualquer «*decisão em primeira instância*», sendo exigível apenas «*certidão judicial eletrónica do requerimento apresentado para a extinção da instância judicial*».

O Requerente apresentou certidão electrónica do requerimento referido, pelo que nada obsta ao prosseguimento do processo.

Improcede, assim, a questão prévia suscitada pela Administração Tributária.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) Em 2005, foi efectuada uma acção inspetiva ao Requerente, realizada pela Direção de Serviços da Inspeção Tributária, com base nas Ordens de Serviço n.º OI2005... e OI2005...;
- B) Concluído o aludido procedimento, os Serviços de Inspeção Tributária elaboraram o respectivo relatório final, que consta do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, consignando que,

relativamente aos rendimentos declarados, referentes aos exercícios fiscais de 2002 e 2003, os mesmos seriam corrigidos nos termos seguintes:

Exercício Fiscal de 2002: € 4.285.896,43, conforme ponto III.1.1 do Relatório Final, correspondendo ao montante de € 110.765,61 de imposto em falta (tributação autónoma) e adicionalmente liquidado;

Exercício Fiscal de 2003: € 3.281.022,78, conforme ponto III.2.1 do RIT, correspondendo ao montante de € 253.456,61 de imposto em falta (tributação autónoma) e adicionalmente liquidado;

- C) Na sequência da inspeção foram emitidas as liquidações adicionais de IRC n.º 2006... e n.º 2006..., e a liquidação de juros compensatórios n.º 2006..., constantes das demonstrações de compensação n.º 2006... e n.º 2006..., referentes aos exercícios de 2002 e 2003, nos montantes, respetivamente, de € 1.525.111,42, € 1.432.209,61 e € 156.940,23 (documentos n.ºs 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- D) Notificado das referidas liquidações e discordando das correções à matéria coletável, o Requerente apresentou reclamação graciosa, em 24-07-2006 (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E) A reclamação graciosa foi parcialmente deferida (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F) Inconformada com o deferimento parcial da reclamação graciosa, o Requerente interpôs recurso hierárquico, através de petição apresentada em 17-03-2009 (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G) Por despacho da Senhora Diretora da Direção de Serviços do IRC, proferido em 17-11-2011, o recurso hierárquico apresentado foi parcialmente deferido (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H) Em 2011-12-05, o Requerente foi notificado do despacho que deferiu parcialmente o recurso hierárquico tendo;

- D) Em 02-03-2012, o Requerente apresentou impugnação judicial contra a decisão do recurso hierárquico e as liquidações referidas (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- J) Na referida impugnação judicial, o Requerente impugnou as seguintes correcções:
- a) Custos com despesas não documentadas relativas a:
 - i. Outros custos com pessoal – Indemnizações contratuais, no montante de € 113.202,87, relativos ao IRC de 2002;
 - ii. Fornecimento e serviços de terceiros – Publicidade não Obrigatória – Outras despesas de campanha e transferências OIC, relativo a 2002, no montante de € 16.296,75;
 - iii Fornecimento e serviços de terceiros – Publicidade não obrigatória – Outras despesas – Custos, relativo a 2002, no montante de € 35.049,00 (do montante total de € 84.856,32 corrigido a este título);
 - b) Custos alegadamente não indispensáveis para a realização de proveitos, no Valor de € 41.000,23. em 2002, e € 29.277,93. em 2003;
 - c) Excesso de estimativa para “impostos, no valor de € 188.076,63, relativo ao exercício de 2002; e
 - d) Tributação autónoma apurada sobre despesas não documentadas, no valor de € 75.546,44. em 2002, e € 206.514,67, em 2003;
- K) Na decisão do recurso hierárquico refere-se, além do mais, o seguinte:

4.2 - Análise do recurso

4.2.1 - Despesas não documentadas - artº 23.º e 42.º, n.º 1 alínea g) do CIRC

a) Conta 739000 - Outros custos com pessoal - Indemnizações contratuais, €113 202.87 - Ano 2002

1 No ponto 84 da reclamação, o sujeito passivo alegou que o montante em apreço, era parte dos encargos suportados com a rescisão, por mútuo acordo de vários trabalhadores, e juntou a título exemplificativo, cópia de 3 contratos, Doc 7 a 9;

2 Agora, remete a comprovação para os mesmos documentos e acrescenta que, não obstante os valores terem sido pagos em 2003, pelo facto das negociações terem-se iniciado em 2002 foram contabilizados neste ano por força do princípio da especialização dos exercícios;

3 Ora, está aqui em causa uma despesa que não foi aceite como custo fiscal por não estar documentada;

4 E que, face aos argumentos e documentos apresentados, se mantém como não devidamente documentada;

5 Em sede de reclamação, o sujeito passivo apresentou cópias de 3 contratos de rescisão do contrato de trabalho, celebrados entre Novembro e Dezembro de 2002, cuja cláusula 3 a estipula o pagamento de indemnização pela extinção do contrato de trabalho;

6 A fazer fé nos argumentos do sujeito passivo, de que a contabilização obedeceu ao princípio da especialização dos exercícios, verificar-se-ia que o total das indemnizações indicadas nos 3 contratos, de €350 816,67, tinha sido contabilizado na totalidade em 2002, ano em que foi determinado o seu montante;

7 Mas, o que está em causa, é apenas o montante de €113 202,87 que não corresponde ao valor de nenhum daqueles contratos, não tendo o sujeito passivo estabelecido qualquer relação entre este montante e os contratos apresentados;

8 Por outro lado, em matéria de salários, o que releva para a sua contabilização como custo é o ano ou mês a que dizem respeito e não o momento em que são pagos;

9 O sujeito passivo também remete a justificação do custo para as imputações e mensuralizações, mas, repare-se, qualquer imputação ou mensuralização tem por base um documento contabilístico interno ou externo;

10. No caso em apreço, para além dos contratos de cessação de trabalho, deveriam existir extractos das contas nas quais foram registadas a imputação e a mensuralização dos custos, bem como cópia dos recibos de pagamento das indemnizações;

11 Assim, não se comprovando o pagamento a título de indemnização por rescisão do contrato de trabalho, e desconhecendo-se os beneficiários dos valores pagos, não é possível considerar o custo como documentado;

12 Pois, cabendo o ónus da prova ao sujeito passivo conforme n.º 1 do art.º 74º da LGT não foi nesta sede, nem nos anteriores procedimentos, comprovada a efectivação de custo;

13- Por conseguinte, será de manter a qualificação da despesa como não documentada.

b) Conta 7413198 — Fornecimentos e serviços de terceiros — Publicidade não obrigatória • Outras despesas de campanha e transferências OIC - €16 296,75 — Ano de 2002

14. Na contestação apresentada, pontos 55º a 63º da petição de recurso, o sujeito passivo protestou juntar como Doc 7, documentos da campanha promocional e como Documento 8 recibos de quitação, extractos de conta e escrituras de transferência de crédito;

15. Todavia, e após pedido de apresentação de tais documentos, o sujeito passivo veio juntar apenas o Doc 7, justificando estar ainda a reunir os elementos do Doc 8;

16. O Doc. 7, consiste num folheto de promoção ao crédito à habitação, que, nas ofertas promocionais indica "Até 31 de Dezembro, oferta até 1% do valor do financiamento, com o máximo de 1.000 euros para fazer face aos custos de transferência";

17 Do mesmo folheto promocional consta ainda, "Oferta da 1ª anuidade do seguro multi-riscos, Desconto de 25% da primeira anuidade do seguro A... Vida, Oferta da 1ª anuidade de um cartão de crédito A..., aplicável a novos cartões de crédito atribuídos no âmbito da campanha";

18 Nos Docs 10 a 15 da Reclamação (fls 72 a 98), o sujeito passivo juntou um Recibo de "Liquidação de despesas com transferência de crédito habitação" (Doc. 10) e Extractos de conta de alguns clientes (Docs. 11 a 15) que,

aleadamente, teriam transferido o seu crédito à habitação para o A..., e por isso, beneficiado do reembolso das despesas de transferência do seu crédito à habitação de um outro banco para o A...;

19 Considerando estes elementos, constata-se que foi apresentado um recibo de quitação para o qual não foi associado contrato de crédito à habitação, e foram apresentados extractos de contas de 4 clientes que, alegadamente, terão transferido o seu crédito á habitação para o A... (nos quais foi assinalado pelo sp o valor pago a título de despesas de transferência) para os quais não foi apresentado o respectivo recibo de quitação;

20. Ora, os documentos apresentados não só não justificam a totalidade do valor recorrido, como também não justificam cabalmente as importâncias que referenciam;

21 Pois, a pretexto do sigilo bancário, o recorrente ocultou nos extractos a descrição do movimento bancário do alegado reembolso das despesas de transferência do crédito à habitação, não deixando perceber sequer a natureza do lançamento;

22 Por outro lado, também não foi justificado o cálculo das importâncias reembolsadas, na medida em que a promoção não se limitava às despesas de transferência, incluindo também ofertas de seguros;

23 Assim, será de manter a correcção em apreço, uma vez que os custos não se apresentam devidamente comprovados;

c) Conta 743199 - Fornecimento e serviço de terceiros - Publicidade não obrigatória - Outras despesas - Custos - €35 100,00, Ano de 2002

24 No ponto III 1.1 3 11.1 - Custos não documentados, pág 41 do Relatório de inspecção, consta a correcção de €84 856,32, que conforme Anexo 2 resulta da soma de €49 807,32 com €35 049,00;

25 Em sede de reclamação foi aceite o custo de €49 807,32;

26 Logo, o valor recorrido ascende apenas a €35 049,00;

27 O sujeito passivo alegou na reclamação que o montante corrigido respeitava a factura do fornecedor C..., que não tendo sido aceite pelo banco, não tinha sido contabilizada como custo;

28 Agora, alega que a factura foi anulada, conforme extracto da conta do fornecedor e Nota de crédito apresentadas como Doc 17 da Reclamação;

29 Mas, neste Doc 17, consta uma Nota de crédito que menciona a anulação da factura A44 de €35 100,00, emitida pelo Banco, que se substituiu ao prestador do serviço;

30. Por outro lado, é apresentado o extracto de conta do fornecedor, em vez do extracto da conta na qual foi registada a anulação do custo;

31 Ora, a correcção teve por base a falta de suporte documental;

32 Todavia, ainda que se invoque a anulação do custo, também não se documenta cabalmente tal operação, apresentando, quer documento emitido pela C..., quer o extracto de conta de resultados na qual tenha sido feita a anulação do custo;

33. Repare-se que a anulação de uma factura tem de ser do conhecimento tanto do emitente, o fornecedor, como do cliente, para que ambos possam efectuar a competente regularização contabilística;

34 Ora, não foram apresentadas, nem a factura que permitia registar o custo, nem a Nota de crédito emitida pelo alegado prestador de serviços que permitia anular o custo;

35 Por conseguinte, será de manter a correcção porquanto, o custo registado na conta #743199 - FST, não tem documento de suporte;

(...)

Outros custos e prejuízos - arredondamentos, cancelamentos, cartões apreendidos, cartões extraviados, cartão lista negra, penalizações, falhas de caixa, acertos e outros não especificados (alíneas e) do ponto 4.12 da Informação)

56 Como se referiu atrás, a dedutibilidade dos custos consagrada no artº 23 º do CIRC, impõe a verificação cumulativa do requisito da comprovação

documental do custo e do requisito da sua indispensabilidade para a realização de proveitos ou a manutenção da fonte produtora do rendimento;

57. No caso em apreço, a tónica foi colocada na indispensabilidade destes custos para a manutenção da fonte produtora do rendimento;

58. Para a recorrente, os custos em crise preenchem o requisito da indispensabilidade, quer por decorrerem de falhas na actuação normal do banco, quer pela questão de dever ser o banco a suportá-los de modo a não perder clientes e, com isso, assegurar-se a manutenção da fonte produtora do rendimento;

59 Mas, pese embora a circunstância de que, não obstante a formação específica dos trabalhadores, o elevado número de operações potenciar o risco de ocorrerem falhas de caixa, extravios, roubos ou falsificações de valores, cujos custos a recorrente assumiu para não perder clientes, tem sido entendimento da AT que estes custos não devem ser aceites fiscalmente;

60 Relativamente à problemática dos custos resultantes de fraudes, pronunciou-se o Centro de Estudos Fiscais, doravante CEF, concluindo no seu Parecer n.º 2/2007, que as perdas provenientes das fraudes cometidas não devem ser aceites como componente negativa do lucro tributável por não se enquadrarem, nomeadamente, no previsto no artigo 23.º do CIRC;

61 Por conseguinte, deverão ser mantidos os valores recorridos;

(...)

4.2.4 - Excesso de estimativa para impostos - 2002 - art.º 23.º e 42.º, n.º 1 alínea a) do CIRC

65 No campo 231 do quadro 07 da Mod 22 do exercício, o sujeito passivo deduziu o montante de €457 591,49 (+ €463 844,03 - € 6 252,54), a título de excesso de estimativa para impostos;

66. Entendendo que o valor dedutível considerado pelo banco era incorrecto, a Inspeção tributária corrigiu o valor declarado;

67 Para apurar o valor dedutível, e relativamente ao ano de 2001, a Inspeção tributária teve em conta o valor acrescido no campo 211 do quadro 07 do Mod.

22, "IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros", o valor do "IRC liquidado" campo 358 do quadro 10 – bem como a derrama e o imposto da tributação autónoma;

68 Ou seja, o valor a deduzir de €275 767,40, deveria resultar da diferença [3 723 561,89 -(3 078 849,88 + 307 620,80 + 61 323,81)], pelo que, foi corrigido o montante de €181 076,63 (463 844,03 - 275 767,40);

69 Notificado para o exercício do direito de audição, no âmbito do Projecto de correcções" o sujeito passivo viria a manifestar a sua discordância face à correcção, mas dizendo que não estava em condições de se pronunciar sobre a questão;

70 Em sede de reclamação da liquidação, o sujeito passivo veio argumentar que a diferença entre o valor deduzido e o valor considerado dedutível pela Administração fiscal, resultava de um diferendo no tratamento dos rendimentos dos SWAPS, entre o banco e a Administração fiscal;

71 Na Informação n.º 195-AJT/2008, da DSIT, que fundamentou o indeferimento da reclamação nesta correcção, no ponto 5.5, foi explanada a questão do diferente tratamento fiscal dos rendimentos dos SWAPS que, doravante, seria sanada considerando o entendimento inserto do Parecer n.º 21/98 do CEF;

72 Em suma, adiantou-se na supracitada Informação da DSIT que, não havendo convergência entre o momento económico da operação e o momento financeiro, há que estabelecer a periodização dos "custos" e "proveitos" que medeiam os referidos momentos, sendo indubitável que tal procedimento influencia, desde logo, o resultado líquido do exercício em que ocorre a estimativa de impostos;

73 E, concluiu-se na referida Informação da DSIT, que não obstante a valia dos argumentos trazidos à colação, sem qualquer meio de prova tendente a afastar a correcção sub Júdice, seria de prover o indeferimento da pretensão do contribuinte;

74 Em sede de recurso, o sujeito passivo reitera as alegações da reclamação, referindo no artigo 220 da sua petição que «O "excesso de imposto" resulta assim de diferença do valor de IRC devido referente ao ano, mas sem SWAPS

(€477 024,71) e o valor efectivamente pago (€940 868,74), o que perfaz o montante em causa, ou seja, €463 884,03 (cfr. Mapa com os valores que aqui se anexa como Doc n.º 15)»,

75 Mas, o doc n.º 15 da petição de recurso, é uma mera folha A4 na qual são indicados valores que, alegadamente, estariam inscritos, em 2001/12/31, na conta 39000 Outras exigibilidades - SPA - IRC a pagar (ref. Ano), na conta 39001 Outras exigibilidades -SPA - IRC a pagar (ref. SWAPS) e na conta 68 Impostos sobre os lucros do exercício;

76 E, relativamente ao valor da conta 39001, consta a indicação do montante de €2 353 775,38 ter sido pago na adesão do plano de pagamentos denominado Ferreira Leite;

77 Ora, a correcção da fiscalização baseia-se nos valores retirados do Mod 22 de 2001, tendo em conta a estimativa de imposto e o valor efectivamente pago a final;

78 Todavia, e não pondo de parte que do pagamento do imposto relativo aos SWAPS, resultasse o valor deduzido no campo 231 do quadro 10 do Mod 22, do ano de 2002 – superior ao considerado pela Inspeção tributária - na realidade, e tal como aconteceu em sede de reclamação, o contribuinte não junta os adequados documentos contabilísticos justificativos da alegada situação, ainda que, e nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recaia sobre quem os invoque;

79 Os procedimentos de Reclamação e Recurso são, obviamente, distintos do procedimento de inspecção no que respeita ao acesso aos elementos contabilísticos do sujeito, verificando-se naqueles procedimentos, a limitação dos meios probatórios à forma documental conforme artº 69º do CPPT;

80. Por conseguinte, não tendo sido apresentados documentos justificativos da dedução pretendida, será de indeferir o pedido nesta parte.

4.2.5 - Tributação autónoma - art.º 81.º do CIRC - 2002 e 2003

4.2.5.1 -Ano de 2002

€113 202,87 - Conta 739000 - Outros custos com pessoal - Indemnizações contratuais

De acordo com o exposto na alínea a) do ponto 4.2 1 desta Informação, esta despesa mantém a qualificação de despesa não documentada e de carácter confidencial, na medida em que se desconhece o(s) beneficiário(s) das mesmas.

Logo, será de manter a tributação autónoma incidente

(...)

€34 976,53 - Conta FST - Publicidade não obrigatória - Outras despesas

De acordo com o exposto na alínea c) do ponto 4.2 1 desta Informação esta despesa mantém a qualificação de despesa não documentada e de carácter confidencial, na medida em que se desconhece o(s) beneficiário(s) das mesmas, pois, não foi apresentado qualquer documento emitido pelo alegado prestador do serviço.

Logo, será de manter a tributação autónoma incidente.

(...)

4.2.5.2 -Ano de 2003

(...)

€413 029,32 – FST – Facturação ano seguinte

O sujeito passivo não reclamou da correcção do custo, mas apenas da tributação autónoma que incidiu sobre tal valor

A correcção teve subjacente a não apresentação de qualquer suporte documental.

O sujeito passivo argumenta que tal montante foi um excesso de estimativa de custos que não foi anulado quando surgiram os documentos de suporte dos custos previsionais.

Todavia, não sendo apresentada qualquer prova documental do alegado, será de manter a qualificação da despesa como não documentada e de carácter confidencial, na medida em que, se desconhece a natureza do custo.

- L)** O Requerente celebrou com colaboradores seus os acordos de revogação de contrato de trabalho que constam dos documentos n.ºs 11, 12 e 13, cujos teores se dão como reproduzidos;
- M)** O Requerente efectuou uma campanha promocional, nos termos referidos no documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- N)** No âmbito dessa campanha promocional foi efectuado um pagamento de € 1.000,00 relativo a pagamento de despesas relacionadas com transferência de crédito à habitação (recibo que consta do 1.º documento incluído no documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- O)** O Requerente emitiu uma nota de crédito com o n.º 22 em que incluiu o valor da factura n.º 080 A44, no montante de € 35.100,00, emitida pela empresa C..., factura essa que foi anulada pelo Requerente (documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- P)** Os balancetes consolidados referentes a 31-12-2002 e 31-12-2003 são os que constam do documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- Q)** O Requerente assumiu os prejuízos derivados de problemas que surgiram com erros e falhas de caixa, arredondamentos de valores, extravio ou apreensão de cartões por culpa do Banco, designadamente as operações indicadas no documento n.º 18, junto com o pedido de pronúncia arbitral;
- R)** Os prejuízos referidos na alínea anterior foram suportados pelo Requerente com o objectivo de não perder clientes (ponto 59 da informação em que se baseia a decisão do recurso hierárquico);
- S)** Em 20-12-2019, o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

3.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

3.2.1. Os factos dados como provados baseiam-se nos documentos juntos, que foram indicados relativamente a cada ponto da matéria de facto.

3.2.2. A testemunha D..., inquirida no processo n.º ...13...BELRS, disse ter começado a exercer funções no Requerente em 2012, pelo que não, tem conhecimento directo dos factos destes autos, ocorridos em 2002 e 2003. Para além disso, não se mostrou segura nos factos que referiu e a maior parte reportam-se a factos que não estão em causa no presente processo. Por isso, os factos provados não têm suporte no seu depoimento.

Quanto à testemunha E..., inquirida no processo .../14...BELRS do Tribunal Tributário de Lisboa, exercia funções como contabilista no Requerente nos anos de 2002 e 2003, mas o seu depoimento teve por objecto factos corridos em 2006. No entanto, esta testemunha esclareceu alguns pontos do funcionamento geral do Requerente, designadamente as despesas com a contratação de novos trabalhadores e as despesas que o banco suporta para manter a confiança dos seus clientes, designadamente sobre o tema de *«arredondamentos, cancelamentos, cartões apreendidos, cartões extraviados, cartão lista negra, penalizações, falhas de caixa, acertos e outros não especificados»*.

3.2.3. Não se provou que a que se refere que quantia de €113 202.87, indicada na Conta 739000 - Outros custos com pessoal - Indemnizações contratuais.

Na reclamação graciosa o Requerente alegou que este montante era parte dos encargos suportados com a rescisão, por mútuo acordo de vários trabalhadores, e juntou a título exemplificativo, cópia de 3 acordos, que constam dos documentos 11, 12 e 13 juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

Estes acordos reportam-se a cessação de contratos entre o Requerente e seus trabalhadores, justificados por motivos de reestruturação da empresa, que nada têm a ver com as alegadas indemnizações que o Requerente refere nas suas alegações (ponto 13), *«em virtude da cessação de contratos de trabalho dos seus (novos) colaboradores»* e a que também aludiram as testemunhas, relativas ao pagamento de custos de saída do anterior empregador,

para que os comerciais visados pudessem passar a ser funcionários da ora Requerente (ponto 17 das alegações).

Assim, não de reportando qualquer dos acordos juntos nos documentos 11 a 13 a estas alegadas indemnizações que tiveram de ser pagas por cessação de contratos de trabalho com anteriores entidades empregadoras de novos colaboradores, mas sim a cessação de contratos com «velhos» trabalhadores do Requerente, tem de se concluir que não se fez qualquer prova documental dos *«os custos incorridos pelo ora Requerente, aquando da contratação de colaboradores, com os montantes das indemnizações a pagar em virtude da rescisão dos contratos de trabalho em vigor com as anteriores entidades patronais sem o devido pré-aviso»* que o Requerente diz no ponto 11 das suas alegações.

Por outro lado, quanto a acordos de revogação de contratos de trabalho celebrados com trabalhadores, constata-se que o montante de €113 202.87 não coincide com os referidos em qualquer dos três contratos apresentados a título exemplificativo, nem é explicado como foi determinado.

As duas testemunhas cujos depoimentos prestados no Tribunal Tributário de Lisboa foram juntos pelo Requerente, não fazem referência a indemnizações por cessação de contatos de trabalho, mas, quanto a indemnizações, apenas às que foram pagas a pessoas que o banco pretendia contratar em período em que ainda estavam vinculadas a outra entidade, isto é, indemnizações por incumprimento do período de pré-aviso em relação a essa entidade.

O Requerente no pedido de pronúncia arbitral faz referência a *«acertos nos valores a indemnizar decorrentes das negociações e/ou imputação dos custos ao exercício respetivo – no final do exercício o Requerente realizava um lançamento manual por forma a ajustar o valor das indemnizações efetivamente suportadas no mesmo»* (artigos 32.º e 33.º do pedido de pronúncia arbitral), mas não explica como é que determinou o montante referido, nem apresenta qualquer documento de suporte desse alegado *«lançamento manual»*. Aliás, esta *«explicação»* para o valor referido não foi sequer apresentada na reclamação graciosa e no recurso hierárquico, em que foi alegado que *«os valores desconsiderados não batem “aparentemente certo” com as facturas (...) perla razão de que os encargos em apreço (...) são desdobrados em várias alocações e mensualizações»* (decisão da reclamação graciosa que consta do documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

Neste contexto, o Tribunal não pode concluir que a quantia se refira a indemnizações pagas a pessoas que o banco pretendia contratar em período em que ainda estavam vinculadas a outra entidade, nem a indemnizações por cessação de contrato entre o Requerente e seus colaboradores, nem pode considerar provado qual o destino da quantia referida, nem a que título foi paga nem a quem foi paga.

3.2.4. Não se provou que os o Requerente tenha suportado despesas no valor de € 16.296,75 referente à campanha promocional relativa a crédito à habitação a que se refere o documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Os documentos apresentados no documento n.º 16 não permitem concluir pela existência de despesas nesse valor global relacionadas com transferência de crédito à habitação.

O Requerente diz que esse valor é a soma dos valores de «€ 975,67; € 1.000,00; € 1.500,00; € 1.250,00; € 1.044,00; € 1326,73; € 1.000,00; € 1.500,00; € 1.701,90; € 1.500,00; € 1,112,25; € 1.415,42 e € 970,78» «que se encontram justificados através dos correspondentes recibos de quitação, extratos de conta e escrituras de transferências de crédito» juntos como documento n.º 16,

No entanto, só se inclui um recibo de quitação no valor de € 1.000,00 em que se refere que se trata de reembolso do pagamento de despesas com a transferência de crédito à habitação.

Por outro lado, quanto aos restantes documentos, designadamente extratos de contas, apenas no que consta de fls. 11 desse documento se encontra uma referência a «Reembolso Phb-Transf», no valor de € 1.500,00, que poderá estar relacionada com crédito à habitação (em face do «hb» incluído na abreviatura), mas, para além de a referência não ser explícita quanto à natureza do movimento, constata-se que é efectuada em 19-11-2002, consideravelmente depois do termo do prazo da promoção, que abrangia apenas «propostas aprovadas até 31/12/2001 e contratadas até 28/02/2002», e este valor excede o máximo de custos de transferência indicado no documento n.º 15, que é de € 1.000,00, pelo que estas incongruência justificam que não se considere provado que respeite a reembolso das despesas relacionadas com a campanha referida.

Para além disso, como se depreende pelo recibo de quitação apresentado, o Requerente teria como prática pedir recibos dos reembolsos dos pagamentos relativos a reembolso de despesas com transferência de créditos à habitação.

Pelo exposto, que só em relação à quantia de € 1.000,00 referida naquele recibo se pode considerar provado que foi efectuado o pagamento de despesas a este título.

3.2.5. Não se provou que o Requerente tenha efectuado pagamento das quantias liquidadas.

Não foi apresentado qualquer documento comprovativo do pagamento.

4. Matéria de direito

Está em causa nos presentes autos a dedutibilidade à matéria tributável de IRC da Requerente dos anos de 2020 e 2003 de vários custos que contabilizou e a aplicação de tributação autónoma por despesas não documentadas.

A regra geral sobre dedutibilidade de custos consta do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, que, na redacção vigente em 2002 e 2003, estabelece que *«consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora»*.

No entanto, o artigo 42.º, n.º 1, alínea g) do mesmo Código (redacção vigente em 2002 e 2003) estabelece que *«não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício: (...) g) Os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial»*.

Paralelamente, o artigo 81.º, n.º 1, do CIRC na mesma redacção estabelece que *«As despesas confidenciais ou não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º»*.

4.1. Questão dos custos com pessoal — indemnizações contratuais (€ 113.202,87)

A despesa referida não foi aceite pela Administração Tributária como custo fiscal por não estar documentada.

Não foi fundamento da correcção o princípio da especialização dos exercícios ou a falta de indispensabilidade ou a falta de documento externo, mas sim a falta de comprovação documental, por qualquer forma, de ter sido realizada essa despesa.

Pelo que já se referiu na fundamentação da decisão da matéria de facto (ponto 3.2.3.), é de concluir que a Administração Tributária tem razão, pois não há qualquer documento que comprove a que se reporta a despesa referida, nem quem auferiu o montante em causa.

Na verdade, os únicos documentos apresentados (n.ºs 11, 12 e 13) nem sequer se reportam às invocadas indemnizações com incumprimento de pré-aviso que tenham sido necessárias para concretizar a contratação de novos trabalhadores para a Requerente, mas sim a cessação de contratos de trabalho com trabalhadores do próprio Requerente.

Por outro lado, à face do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC, a existência de prova testemunhal não pode suprir a falta de prova documental, para este efeito.

Assim, por força da citada alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC, está-se perante um encargo não devidamente documentado, que não é relevante para a determinação do lucro tributável.

Por outro lado, não se pode imputar à Administração Tributária violação do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material, previsto no artigo 58.º da LGT, pois não se detecta qualquer diligência que devesse ter sido realizada e não o tenha sido.

No que concerne aos invocados princípios da justiça, proporcionalidade e imparcialidade, que constam do artigo 55.º da LGT, o Requerente não explicita de que forma ocorre a sua alegada violação, mas não se vê que possam ser violados por não ser considerado como custo fiscal uma despesa que não está documentalmente provada, numa situação em que a lei exige prova documental. De resto, no caso em apreço, nem mesmo a prova testemunhal apresentada permite concluir a que se reporta essa despesa e quem dela beneficiou.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

4.2. Questão dos custos com fornecimento e serviços de terceiros. – Publicidade não obrigatório – Despesas de campanha (€ 16.928,75)

Esta correcção reporta-se a despesas no valor de € 16.296,75 referente à campanha promocional relativa a crédito à habitação a que se refere o documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Como se referiu ao fundamentar a decisão da matéria de facto, para que se remete, os documentos apresentados no documento n.º 16 não permitem concluir pela existência de despesas nesse valor global relacionadas com transferência de crédito à habitação, mas apenas uma despesa no valor de € 1.000,00 relativamente à qual foi apresentado um recibo.

Assim, por força da citada alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC, não podem ser consideradas como custos fiscais as restantes despesas, pois não estão documentadas.

Procede, assim, parcialmente o pedido de pronúncia arbitral, quanto ao valor de € 1.000,00, relativamente a esta correcção.

4.3. Questão dos gastos com fornecimento e serviços de terceiros – Publicidade não obrigatória – Outras despesas (€ 35.049,00)

Está em causa nesta correcção uma factura emitida pela empresa C..., no montante de € 35.100,00. com o n.º 080 A44 [que, considerando o IVA calculado por referência ao profeta aplicável (1%). determinou o registo contabilístico de um custo de € 35.049,00 [€ 30.000,00 (valor do serviço) + € 5.100,00 (IVA a 17%) - € 51,00 (*pro rata* de 1%).].

Como se refere na matéria de facto fixada, o Requerente emitiu uma nota de crédito com o n.º 22 em que incluiu o valor da factura n.º 080 A44, no montante de € 35.100,00, emitida pela empresa C..., juntando documentos internos que indicam que foi anulada.

A Administração Tributária refere na decisão do recurso jurisdicional que «*não foram apresentadas, nem a factura que permitia registar o custo, nem a Nota de crédito emitida pelo alegado prestador de serviços*».

Independentemente da invocada irregularidade dos procedimentos adoptados pelo Requerente e sua eventual relevância para outros efeitos (designadamente em sede de IVA), os documentos apresentados pelo Requerente, que são a única prova produzida, apontam no sentido de ter sido anulada a factura que tinha sido lançada na contabilidade e contabilizada

uma nota de crédito de valor correspondente. Não sendo invocada a falsidade dos documentos que constam do documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, eles justificam que se fique, pelo menos, perante a dúvida sobre se teve relevância fiscal a factura referida, dúvida essa que tem de ser valorada processualmente a favor do Requerente, por força do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.

Assim, por força do disposto no referido artigo 100.º do CPPT, se esta justifica-se a anulação desta correcção à matéria tributável.

4.4. Questão da ilegalidade da correcção à matéria tributável relativa a custos “não Indispensáveis” (€ 70.278,16, sendo € 41.000,23 relativos a 2002 e € 29.277,93 relativos a 2003)

A Administração Tributária não aceitou a dedutibilidade fiscal de custos e prejuízos do Requerente derivado de «*arredondamentos, cancelamentos, cartões apreendidos, cartões extraviados, cartão lista negra, penalizações, falhas de caixa, acerto e outros não especificados*», que são indicados no documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

O Requerente defende, em suma, que estes custos preenchem o requisito da indispensabilidade, quer por decorrerem de falhas na actuação normal do banco, quer pela questão de dever ser o banco a suportá-los de modo a não perder clientes e, com isso, assegurar-se a manutenção da fonte produtora do rendimento.

A Administração Tributária diz o seguinte sobre esta correcção, na decisão do recurso hierárquico:

57. No caso em apreço, a tónica foi colocada na indispensabilidade destes custos para a manutenção da fonte produtora do rendimento;

58. Para a recorrente, os custos em crise preenchem o requisito da indispensabilidade, quer por decorrerem de falhas na actuação normal do banco, quer pela questão de dever ser o banco a suportá-los de modo a não perder clientes e, com isso, assegurar-se a manutenção da fonte produtora do rendimento;

59 Mas, pese embora a circunstância de que, não obstante a formação específica dos trabalhadores, o elevado número de operações potenciar o risco de ocorrerem falhas de caixa, extravios, roubos ou falsificações de valores, cujos custos a recorrente assumiu para não perder clientes, tem sido entendimento da AT que estes custos não devem ser aceites fiscalmente;

60 Relativamente à problemática dos custos resultantes de fraudes, pronunciou-se o Centro de Estudos Fiscais, doravante CEF, concluindo no seu Parecer n.º 2/2007, que as perdas provenientes das fraudes cometidas não devem ser aceites como componente negativa do lucro tributável por não se enquadrarem, nomeadamente, no previsto no artigo 23.º do CIRC;

60 Relativamente à problemática dos custos resultantes de fraudes, pronunciou-se o Centro de Estudos Fiscais, doravante CEF, concluindo no seu Parecer n.º 2/2007, que as perdas provenientes das fraudes cometidas não devem ser aceites como componente negativa do lucro tributável por não se enquadrarem, nomeadamente, no previsto no artigo 23.º do CIRC;

61 Por conseguinte, deverão ser mantidos os valores recorridos;

Pelo que se vê por esta fundamentação, a razão pela qual a correcção foi mantida é apenas o entendimento negativo sobre «*indispensabilidade destes custos para a manutenção da fonte produtora do rendimento*».

A administração tributária não questiona que os custos deste tipo estejam relacionados com a actividade do Requerente e decorrem dessa actividade, baseando o seu entendimento num Parecer n.º 2/2007 do Centro de Estudos Fiscais, que não foi junto ao processo, em que se em se concluiu que «*as perdas provenientes das fraudes cometidas não devem ser aceites como componente negativa do lucro tributável por não se enquadrarem, nomeadamente, no previsto no artigo 23.º do CIRC*».

Para além de esta fundamentação não se afigurar idónea para justificar a não aceitação da relevância fiscal da generalidade dos custos referidos, pois a quantia em causa não se reportar propriamente a «*fraudes*», ela está em contradição com o entendimento que o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a adoptar, designadamente em matéria de «*fraudes*», como pode ver-

se pelo acórdão de 15-01-2014, proferido no processo n.º 0815/11, em que se decidiu que «são de considerar como custos fiscalmente dedutíveis, para efeitos da determinação da matéria colectável em sede de IRC (art. 23.º do CIRC, na redacção aplicável), os encargos suportados por uma sociedade que se dedica à actividade bancária e respeitantes à reposição nas contas dos seus clientes dos montantes que delas foram ilegitimamente desviados por um seu colaborador».

Mas, este entendimento do Supremo Tribunal Administrativo é aplicável à generalidade dos encargos suportados no interesse da actividade da empresa, como pode ver-se pelo seguinte excerto daquele acórdão:

Consideramos definitivamente arredada uma visão finalística da indispensabilidade (enquanto requisito para que os custos sejam aceites como custos fiscais), segundo a qual se exigiria uma relação de causa efeito, do tipo conditio sine qua non, entre custos e proveitos, de modo que apenas possam ser considerados dedutíveis os custos em relação aos quais seja possível estabelecer uma conexão objectiva com os proveitos (23) (criticando esse entendimento restritivo da indispensabilidade, ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, pág. 243 e segs., e TOMÁS CASTRO TAVARES, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal Na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 131 a 133, e A Dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC, Fisco n.º 101/102, Janeiro de 2002, pág. 40.). Entendemos a indispensabilidade como referida à ligação dos custos à actividade desenvolvida pelo contribuinte. «Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. [...] O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção dos ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa» (24) (TOMÁS CASTRO TAVARES, Da Relação..., loc. cit., pág. 136.). Só não

serão indispensáveis os custos que não tenham relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa.

Ora, como referiu a Impugnante na petição inicial, a sua actividade consiste, designadamente, em receber depósitos, mantê-los e aplicar os respectivos fundos, não sendo conjecturável, pelo menos num quadro de normalidade, que se eximisse de restituir os fundos depositados com o fundamento de que um seu funcionário os tinha desviado; e, se o fizesse, por certo poria em risco a continuação da sua actividade, quer por força da perda de credibilidade junto de clientes e do mercado, quer porque o Banco de Portugal poderia inibi-la do respectivo exercício.

O que significa que a perda patrimonial sofrida com a reposição nas contas dos clientes dos fundos por eles depositados, não só está associada à sua actividade, como se afigura indispensável à prossecução da mesma. Tudo em paralelo com a situação de furto de existências, a que a jurisprudência tem vindo a conceder relevância como custo fiscal (25) (Ver nota 13 supra.).

Na mesma linha, entendeu, por unanimidade, o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 27-02-2018, proferido no processo n.º 01402/17:

O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o artº 23º do CIRC refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário. Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a actividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados.

A esta luz é manifesto que os encargos do tipo aqui em análise são fiscalmente dedutíveis, pois são realizados no interesse do Requerente, como afirmou genericamente a testemunha E... e é reconhecido pela própria Administração Tributária na decisão do recurso hierárquico ao referir-se a estes encargos como «*custos a recorrente assumiu para não perder clientes*».

Pelo exposto, procede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção, ficando prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões suscitadas pelo Requerente quanto a esta correcção.

4.5. Questão da ilegalidade da correcção à matéria tributável relativa excesso de estimativa para impostos (€ 188.076,63)

No Relatório da Inspeção Tributária, a Administração Tributária efectuou uma correcção relativa a excesso de estimativa para impostos no valor de com a seguinte fundamentação:

Da validação ao campo 231 do quadro 07 da declaração modelo 22, referente ao excesso de estimativa para impostos, verificou-se que o sujeito passivo apurou um excesso de estimativa de IRC no montante de € 463.844,03, o qual é dedutível para evitar a dupla tributação.

Contudo, constatou-se que do apuramento do valor a deduzir, no campo 231 do citado quadro, resultou um montante inferior ao apurado pelo banco, cfr. a seguir se demonstra:

Descrição	Montante
IRC (campo 211 do quadro 07)	€ 3.723.561,89
IRC Liquidado 644712,01 ^Δ	(€ 3.078.849,88)
Derrama	(€ 307.620,80)
Tributação Autónoma	(€ 61.323,81) _Σ
Total	€ 275.767,40

Deste modo, procedeu-se à correcção ao lucro tributável, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 42º, do CIRC, no montante de € 188.076,63, resultante da diferença entre o valor deduzido pelo sujeito passivo (€ 463.844,03) e apurado pela Administração Fiscal (€ 275.767,40).

Na decisão da reclamação graciosa foi mantida esta correcção, com a seguinte fundamentação:

5.5. - Do excesso de estimativa para impostos.

Conforme consta de folhas 43 e 44 do "Relatório Finar, foi apurado um excesso de estimativa para impostos, fiscalmente dedutível. Verificou-se, porém, que o montante considerado em excesso era substancialmente inferior ao deduzido pela Contribuinte, ou seja: ao invés do valor declarado, na importância de € 463.844,03 (quatrocentos e sessenta e três mil, oitocentos e quarenta e quatro euros e três cêntimos), os Serviços de Inspeção Tributária validaram tão-somente o valor de € 275.767,40 (duzentos e setenta e cinco mil, setecentos e sessenta e sete euros e quarenta cêntimos).

Durante a acção inspectiva, a entidade analisada não deu a conhecer quaisquer elementos atinentes a contrariar a conclusão supra, pelo que, em desfavor da Reclamante, procedeu-se à correcção de montante equivalente à diferença de valores, isto é: € 188.076,63 (cento e oitenta e oito mil, setenta e seis euros e sessenta e três cêntimos).

Não se conformando com os montantes corrigidos, vem, agora, a Contribuinte argumentar no sentido da valia do seu procedimento. Pelo que, nos termos invocados nos artigos "177º" a "193º" da sua Reclamação Graciosa, requer a anulação da correcção subjudice.

Ora, a questão aqui colocada respeita ao tratamento fiscal de instrumentos de natureza financeira derivada, mais concretamente a "Swaps" ou seja: contratos de troca de rentabilidade e risco, relativos a taxas de juros ou a meios cambiais. No que respeita a este assunto, a posição da doutrina administrativa tem-se pronunciado no sentido do facto gerador do imposto ocorrer no momento da liquidação da operação, com excepção dos casos de juro vencidos durante o decurso da operação em que o momento relevante para efeitos de tributação é a liquidação dos mesmos.

De acordo com o entendimento do Centro de Estudos Fiscais inserto no Parecer nº 21/98, sancionado por despacho de 28 de Abril de 1998, de Sua Exa. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, e comunicado à Associação Portuguesa de Bancos, o qual foi em sentido diferente do controvertido no ofício nº 30487/97 da Direcção de Serviços de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, se durante a vigência de um contrato se verificar a existência de pagamentos/recebimentos intermédios, estes deverão ser tributados no exercício em que se vencem, sendo aplicado o princípio da realização, quando a periodização numa base diária não possa ser aplicada devido a incertezas quanto ao direito dos juros e seu montante.

Agora, no que respeita aos "custos" e "proveitos" periodificados e ainda não realizados que são irreversíveis no fim de cada exercício, com impacto no resultado líquido do exercício, o mencionado Parecer do Centro de Estudos Fiscais sublinha que os resultados de cada operação periodificados são de incluir na base tributável. Apesar do citado despacho do Sua Exa. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) não revogar a informação vinculativa constante naquele ofício da Direcção de Serviços de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, o novo entendimento da Administração Tributária terá obrigatoriamente de ser aplicado a todos os produtos derivados que tiveram início a partir do exercício de 1998, aplicável In casu.

Pelo que, sendo certo que, não havendo convergência entre o momento económico da operação e o momento financeiro, há que estabelecer a periodificação relativa aos "custos" e "proveitos" que medeiam os referidos momentos.

Ora, é indubitável que tal procedimento influencia, desde logo, o resultado líquido do exercício em que ocorre a estimativa de impostos.

Pelo que, e em consequência, não obstante a valia dos argumentos trazidos à colação, sem qualquer meio de prova tendente a afastar a correcção subjudice, parece-nos ser de prover o indeferimento da pretensão da Requerente.

No recurso hierárquico, o Requerente alegou o seguinte:

A Administração fiscal não aceitou a dedução na parte da €188 076,63;

Até 2002. inclusive, havia um diferendo entre a Administração fiscal e o Banco, relativamente ao tratamento fiscal dos proveitos e dos custos associados ao SWAPS;

A diferença entre o valor considerado pela Administração fiscal e o valor apresentado pelo Banco, resulta do facto da Administração ter tido em conta o imposto a pagar por via da diferença de métodos de apuramento do imposto relativo a SWAPS do ano de 2001, enquanto o Banco considerou os montantes acumulados de 1997 a 2001;

O excesso de imposto resulta assim da diferença entre o valor de IRC devido referente ao ano, mas sem SWAPS (€477 024,71), e o valor efectivamente pago (€940 868.74), o que perfaz o montante de €463 884,03;

Na decisão do recurso hierárquico refere-se o seguinte:

65 No campo 231 do quadro 07 da Mod 22 do exercício, o sujeito passivo deduziu o montante de €457 591,49 (+ €463 844,03 - € 6 252,548)¹, a título de excesso de estimativa para impostos;

66. Entendendo que o valor dedutível considerado pelo banco era incorrecto, a Inspeção tributária corrigiu o valor declarado;

67 Para apurar o valor dedutível, e relativamente ao ano de 2001, a Inspeção tributária teve em conta o valor acrescido no campo 211 do quadro 07 do Mod. 22, "IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros", o valor do "IRC liquidado" campo 358 do quadro 10 – bem como a derrama e o imposto da tributação autónoma;

¹ Ver ponto 190 da petição da reclamação.

68 Ou seja, o valor a deduzir de €275 767,40, deveria resultar da diferença [3 723 561,89 -(3 078 849,88 + 307 620,80 + 61 323,81)], pelo que, foi corrigido o montante de €181 076,63 (463 844,03 - 275 767,40);

69 Notificado para o exercício do direito de audição, no âmbito do Projecto de correcções" o sujeito passivo viria a manifestar a sua discordância face à correcção, mas dizendo que não estava em condições de se pronunciar sobre a questão;

70 Em sede de reclamação da liquidação, o sujeito passivo veio argumentar que a diferença entre o valor deduzido e o valor considerado dedutível pela Administração fiscal, resultava de um diferendo no tratamento dos rendimentos dos SWAPS, entre o banco e a Administração fiscal;

71 Na Informação n.º 195-AJT/2008, da DSIT, que fundamentou o indeferimento da reclamação nesta correcção, no ponto 5.5, foi explanada a questão do diferente tratamento fiscal dos rendimentos dos SWAPS que, doravante, seria sanada considerando o entendimento inserto do Parecer n.º 21/98 do CEF;

72 Em suma, adiantou-se na supracitada Informação da DSIT que, não havendo convergência entre o momento económico da operação e o momento financeiro, há que estabelecer a periodização dos "custos" e "proveitos" que medeiam os referidos momentos, sendo indubitável que tal procedimento influencia, desde logo, o resultado líquido do exercício em que ocorre a estimativa de impostos;

73 E, concluiu-se na referida Informação da DSIT, que não obstante a valia dos argumentos trazidos à colação, sem qualquer meio de prova tendente a afastar a correcção sub Júdice, seria de prover o indeferimento da pretensão do contribuinte;

74 Em sede de recurso, o sujeito passivo reitera as alegações da reclamação, referindo no artigo 220 da sua petição que «O "excesso de imposto" resulta assim de diferença do valor de IRC devido referente ao ano, mas sem SWAPS (€477 024,71) e o valor efectivamente pago (€940 868,74), o que perfaz o montante em causa, ou seja, €463 884,03 (cfr. Mapa com os valores que aqui se anexa como Doc n.º 15);

75 Mas, o doc n.º 15 da petição de recurso, é uma mera folha A4 na qual são indicados valores que, alegadamente, estariam inscritos, em 2001/12/31, na conta 39000 Outras exigibilidades - SPA - IRC a pagar (ref. Ano), na conta 39001 Outras exigibilidades -SPA - IRC a pagar (ref. SWAPS) e na conta 68 Impostos sobre os lucros do exercício;

76 E, relativamente ao valor da conta 39001, consta a indicação do montante de €2 353 775,38 ter sido pago na adesão do plano de pagamentos denominado Ferreira Leite;

77 Ora, a correcção da fiscalização baseia-se nos valores retirados do Mod 22 de 2001, tendo em conta a estimativa de imposto e o valor efectivamente pago a final;

78 Todavia, e não pondo de parte que do pagamento do imposto relativo aos SWAPS, resultasse o valor deduzido no campo 231 do quadro 10 do Mod 22, do ano de 2002 – superior ao considerado pela Inspecção tributária – na realidade, e tal como aconteceu em sede de reclamação, o contribuinte não junta os adequados documentos contabilísticos justificativos da alegada situação, ainda que, e nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recaia sobre quem os invoque;

79 Os procedimentos de Reclamação e Recurso são, obviamente, distintos do procedimento de inspecção no que respeita ao acesso aos elementos contabilísticos do sujeito, verificando-se naqueles procedimentos, a limitação dos meios probatórios à forma documental conforme art.º 69º do CPPT;

80. Por conseguinte, não tendo sido apresentados documentos justificativos da dedução pretendida, será de indeferir o pedido nesta parte.

No presente processo o Requerente diz o seguinte, em suma:

- até 2002, inclusive, existiu um diferendo entre a AT e o Requerente relativamente ao tratamento fiscal dos proveitos e dos custos associados a swaps, e que se materializava na questão de saber se os rendimentos se registavam em termos fiscais no ano em que eram incorridos (como entendia

-
- a AT) ou apenas no exercício (futuro) do seu pagamento (como entendia o Requerente);*
- até 2002, o Requerente registou contabilisticamente os proveitos com swaps no momento em que eram incorridos (no momento económico), mas apenas os considerava fiscalmente em anos posteriores (no momento financeiro), não obstante a sua completa quantificação;*
 - no momento económico tributava os proveitos, que depois deduzia fiscalmente no seguinte (via estimativa de impostos), que seriam tributados, a final, no momento financeiro;*
 - em virtude desse seu procedimento – que chegou a ser objeto de um pedido de informação vinculativa, após a resposta ao qual acabou por ser alterado – o que sucedeu foi que, no exercício de 2001, o Requerente autoliquidou e pagou IRC sobre rendimentos tributáveis (sem swaps) de € 447.024,71, e sobre rendimento de swaps de € 463.844,03 (cujo imposto, porém, apenas deveria ser pago posteriormente, com o momento financeiro);*
 - na medida em que está em causa o efeito, em 2002, do procedimento adotado pelo Requerente, em 2001, é seu entendimento que aquele último valor (€ 463.844,03) deverá ser deduzido no ano em causa, sendo tributado apenas com o pagamento (ou recebimento efetivo);*
 - o valor da dedução do ano de 2002 corresponde, no fundo, a excluir da tributação uma rubrica indevidamente tributada em 2001 (os swaps sem pagamento nesse ano), sob pena de efetiva duplicação da sujeição a imposto;*
 - em 2001, o Requerente apresentou uma declaração de substituição relativa ao ano de 2001 (entregue em agosto de 2002) tendo sido apurado um imposto a pagar de "apenas" € 184.894,54 -ficando assim com um valor de € 839.349,98 a receber;*
 - por seu turno, o valor a pagar no futuro, com os swaps, passou a ser de € 845.601,98;*
 - sucede que o Requerente, ao invés de crescer e diminuir tais quantias, pela totalidade, optou por apenas crescer a diferença (€ 6.252,54) como não*

- custo não dedutível para efeitos fiscais, valor esse que a AT analisou e aceitou, em sede de inspeção tributária;*
- donde, crê o Requerente, se a AT aceitou esse custo - relativo à tributação dos swaps no momento financeiro - também deveria ter aceite a estimativa de imposto, porque respeita à mesma questão material;*
 - refira-se, em segundo lugar, que esta questão da tributação dos swaps foi devidamente regularizada com a adesão, em finais de 2002, ao chamado "Plano Ferreira Leite" (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de novembro), com o pagamento de imposto sobre todos os rendimentos de swaps pendentes e já vencidos, mas ainda não pagos, no montante total de € 2.353.775,38, relativo aos swaps de 1997 a 2001;*
 - e alterou o procedimento, daí em diante;*
 - a diferença entre o entendimento das partes, no que a esta correção respeita, acaba assim por ser factual: enquanto a AT considerou no cálculo o custo do exercício de 2001 (no montante de € 3.721.561,89), o Requerente considerou o valor acumulado devido pelos swaps (desde 1997 a 2001);*
 - pelo que, em conclusão, fica demonstrado que o "excesso de imposto" resulta da diferença do valor do IRC devido referente ao ano, mas desconsiderando o rendimento decorrente dos swaps (€ 477.024,71), e o valor efetivamente pago (€ 940.868,74), o que perfaz o montante em causa, i. e., € 463.844,03 (cf. mapa explicativo e balancete consolidado referente a 2001, que comprova os valores da conta 39000 e 39001, que se junta como Doc. n.º 19).*
 - os factos e os cálculos objeto desta demonstração não foram questionados pela AT, que considerou apenas que "o contribuinte não junta os adequados documentos contabilísticos justificativos da alegada situação (...)"(cf. p. 17 do Despacho de Deferimento Parcial);*
 - pelo que, e em suma, tendo sido apresentada na Impugnação, e novamente no presente pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral, o Doc. n.º 19, impõe-se a anulação da correção, o que desde já se requer, para todos os devidos efeitos legais, sob pena de, a entender-se de outro modo, se imputar*

mais uma vez, ao Requerente, uma matéria coletável que manifestamente não teve, e que não deverá ser sujeita a tributação, por tal pretensão violar, para além do mais, os princípios constitucionais da tributação as empresas pelo lucro real e da capacidade contributiva, previstos no artigo 104.º da CRP.

No presente processo, a Administração Tributária mantém a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária e nas decisões da reclamação graciosa e do recurso hierárquico.

Como diz o Requerente, a divergência com a Administração Tributária é de natureza factual, quanto à prova dos pressupostos em que assenta a sua posição.

A única prova que o Requerente apresentou, sobre esta correcção, é a que consta do documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral, em que se inclui um balancete consolidado em 31-12-2001.

Por esse balancete, confirma-se o valor de IRC pago de € 940.868,74 mas não há qualquer elemento de prova (inclusivamente de natureza testemunhal, pois nenhuma das testemunhas se pronunciou sobre esta matéria) que permita concluir pela correspondência à realidade das afirmações da Requerente de nesse valor está incluído rendimento de swaps no montante de € 463.844,03.

Na verdade, o Requerente não apresentou as declarações modelo 22 relativas ao exercício de 2001 (inicial e de substituição) que refere, nem apresenta qualquer prova sobre a utilização do método que diz ter utilizado entre 1997 e 2001 relativamente aos rendimentos de swaps, nem sobre a informação vinculativa a que alude, nem sobre o valor acumulado devido pelos swaps que invoca, nem sobre a alegada regularização que diz ter efectuado, com adesão em finais de 2002 ao plano aprovado pelo Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro, relativamente a esses swaps.

Tratando-se de matéria factual invocada pelo Requerente, é sobre ele que recai o ónus da prova, nos termos do artigo 74.º da LGT, pelo que a situação de dúvida sobre estas afirmações tem de ser valorada processualmente contra o Requerente.

Neste contexto, não se demonstra o alegado erro desta correcção efectuada pela Administração Tributária, pelo que improcede o pedido de pronúncia arbitral, na parte respectiva.

4.6. Questões de ilegalidade das correcções relativas a tributação autónoma por despesas (€ 74.125,94 no ano de 2002 e € 206.514,67 no ano de 2003)

O artigo 81.º, n.º 1, do CIRC, na redacção vigente em 2002 e 2003 (resultante da republicação operada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho), estabelece o seguinte:

Artigo 81.º

Taxas de tributação autónoma

1 - As despesas confidenciais ou não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º

Ao abrigo desta norma, a Administração Tributária aplicou as tributações autónomas que constam do quadro que segue, que são impugnadas pelo Requerente:

Assunto	Fundamento	2002	2003
Custos com Pessoal - Indemnizações Contratuais	Não documentado	113.202,87 €	-
Publicidade não obrigatória	Não documentado	35.049,00 €	-
Outros Serviços de Terceiros - Factos do ano seguinte	Não documentado	-	413.029,32 €
	Montante sujeito	148.251,87 €	413.029,32 €
	Tributação Autónoma (50%)	74.125,94 €	206.514,66 €

4.6.1. Tributação autónoma relativa a custos com pessoal - indemnizações contratuais (€ 56.601,44 – 50% sobre o valor de € 113.202,87)

A Administração Tributária aplicou tributação autónoma às despesas referidas por ser de qualificar como «*não documentada e de carácter confidencial, na medida em que se desconhece o(s) beneficiário(s) das mesmas*».

Como resulta do que se refere nos pontos 3.2.3. e 4.1. deste acórdão, está-se perante uma despesa que não tem suporte em documentos e não se apurou quem foram os seus

beneficiários. Pelo que aí se referiu, não se está meramente perante despesas indevidamente documentadas, pois os contratos apresentados (que constam dos documentos n.ºs 11, 12 e 13) não se reportam a estas despesas, mas sim a revogações de contratos de trabalho acordadas entre o Requerente e trabalhadores seus. Não foi apresentado qualquer documento que permita saber quem beneficiou das despesas referidas.

São despesas confidenciais as *«que não são especificadas ou identificadas, quanto à sua natureza, origem e finalidade, sendo, pela sua própria natureza, não documentadas»*.²

Sendo desconhecido o destino dado às quantias referidas, elas devem ser consideradas despesas confidenciais.³

Assim, estas despesas enquadram-se no n.º 1 do transcrito artigo 81.º, pelo que se justifica a aplicação da tributação autónoma aí prevista.

Improcede, por isso, o pedido de pronúncia arbitral, quanto a esta tributação autónoma.

4.6.2. Tributação autónoma relativa a custos com fornecimento e serviços de terceiros Publicidade não obrigatória – Outras despesas (€ 17.524,50 – 50% sobre € 35.049,00)

Tratar-se da matéria referida no ponto 4.3. deste acórdão.

Como aí se refere, não se pode considerar provado que tenha ocorrido a despesa contabilizada com base na factura emitida pela empresa C..., relativamente à qual foi emitida uma nota de crédito pelo Requerente.

O conceito de *«despesas»* utilizado no artigo 81.º, n.º 1, do CIRC, na redacção vigente em 2002/2003, não é definido neste Código e não coincide com o de *«custos»*, então definido no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC (que inclui, designadamente, *«perdas»*), pelo que deverá ser atribuído àquela expressão o alcance que tem na linguagem comum, de saída de meios pecuniários do património de uma empresa.

² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-07-2000, processo n.º 024632, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 499, página 163, e em Fiscalidade n.º 16, página 131.

³ Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 28-01-2009, processo n.º 0575/08.

Assim, nem todos os «*custos*» não documentados enquadráveis no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC constituem «*despesas*» não documentadas para efeitos do artigo 81.º, n.º 1, do mesmo documento, mas apenas aqueles que se reconduzem a saídas de meios financeiros do património da empresa sem um documento de suporte que permita determinar a natureza da despesa ou do beneficiário.

No caso em apreço, pelo que se referiu no ponto 4.3., não se provou que da contabilização da factura e da emissão de posterior nota de crédito do valor correspondente tenha resultado saída de meios financeiros do património do Requerente.

Por isso, não tendo ocorrido uma «*despesa*», não há suporte factual para a aplicação de tributação autónoma.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

4.6.3. Tributação autónoma relativa ao exercício de 2003 – Facturação ano seguinte (€ 206.514,66 – 50% sobre € 413.029,32)

No Relatório da Inspecção Tributária efectuou-se uma correcção relativa a «*custos não documentados*», no valor de € 413.029,32, porque «*não foram exibidos quaisquer documentos de suporte contabilístico*» (ponto III.2.1.2.9.5. CUSTOS NÃO DOCUMENTADOS, página 61).

Cumulativamente, a Administração Tributária entendeu que a esse montante devia ser aplicada tributação autónoma referente a despesas não documentadas, prevista no n.º 1 do artigo 81º do CIRC.

O Requerente não impugnou a correcção em causa, quanto à fixação da matéria tributável, discordando apenas da aplicação de tributação autónoma.

É ponto assente que não foram exibidos quaisquer documentos de suporte contabilístico. Na decisão do recurso hierárquico a tributação autónoma foi mantida porque «*O sujeito passivo argumenta que tal montante foi um excesso de estimativa de custos que não foi anulado quando surgiram os documentos de suporte dos custos previsionais.*

Todavia, não sendo apresentada qualquer prova documental do alegado, será de manter a qualificação da despesa como não documentada e de carácter confidencial, na medida em que, se desconhece a natureza do custo».

O Requerente defende, em suma, o seguinte:

- o mencionado custo de € 413.029,32 não foi, na realidade, um custo em sentido próprio. nem deu lugar a qualquer pagamento, dizendo somente respeito ao excesso de previsão que o requerente efectuou ao calcular o total das facturas cujos custos deveriam ser imputados ao ano de 2003, mas cujas faturas ainda não haviam sido recepcionadas;
- de forma a cumprir o princípio da especialização dos exercícios, o Requerente viu-se obrigado a efectuar uma previsão (estimativa) do total dos custos relativos a fornecimento de serviços de terceiros, relativos ao ano de 2003, mas cuja fatura só foi recebida pelo Banco já após o mesmo ter procedido ao fecho de contas;
- isto porque, contrariamente ao que sucede com as sociedades comerciais de direito Português, o Requerente, enquanto sucursal de uma instituição de crédito com sede no Reino Unido – o B...- era obrigado a fechar as contas na primeira semana de Janeiro, para efeitos de consolidação com a casa-mãe;
- foi neste contexto que o Requerente contabilizou um custo total de € 1.748.874,68, quando, na realidade, os custos reais que se vieram a apurar foram somente de € 1.335.845,36 (cujas facturas, em muitos casos, só foram recebidas em abril e maio de 2004);
- face aos esclarecimentos prestados sobre a origem deste montante - que não tem sequer, um “destinatário”; sendo antes uma mera diferença contabilística verifica-se que do que se trata é de' um excesso de estimativa do custo (real) que veio a ser apurado.

A Requerente não apresentou prova dos factos que alega.

Embora a Administração Tributária reconheça «o mérito da estimativa de custos por via das exigências da "casa-mãe" (página 36 da decisão da reclamação graciosa), não foi dada

qualquer explicação para uma diferença de mais de 30% entre os montantes das facturas que vieram a ser recebidas e a alegada previsão, designadamente a forma como foi feita calculada a estimativa e quais as razões para a divergência.

Por outro lado, no final de 2005, quando foi terminada a inspecção tributária, a Requerente não tinha a situação, designadamente apresentando uma declaração de substituição relativa ao exercício de 2003 ou acrescentando esse montante na declaração do exercício seguinte, como seria normal se se tratasse de um excesso de estimativa constatável em Abril e Maio de 2004, quando foram recebidas as facturas (como o Requerente informa no artigo 206.º do pedido de pronúncia arbitral).

A mera alegação de que *«por mero lapso, o Requerente não regularizou a identificada diferença, como deveria ter feito»* (artigo 208.º do pedido de pronúncia arbitral), desacompanhada de qualquer prova de qualquer tipo e sem qualquer explicação sobre os motivos pelos quais pode ter ocorrido um lapso quanto a um encargo de montante tão levado, numa entidade que dispõe de contabilidade organizada, com exigente controle da casa-mãe (como salientou a testemunha E...), não pode bastar para se considerar provado que se esteja perante um mero lapso contabilístico.

Neste contexto, é de presumir, à face da experiência comum, que terá sido dado um destino não determinado à quantia referida.

Por isso, é de concluir que se está perante uma despesa não documentada e de carácter confidencial, pois não é revelado o destinatário ou destinatários, situação que se enquadra na previsão do n.º 1 do artigo 81.º do CIRC.

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

5. Juros indemnizatórios

O Requerente pede o pagamento de juros indemnizatórios.

O direito a juros indemnizatórios é reconhecido pelo artigo 43.º, n.º 1, da LGT e concretizado da forma prevista no artigo 61.º do CPPT, nos casos em que ocorra *«pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

No caso em apreço, o Requerente não apresentou qualquer prova de que tenha pago total ou parcialmente a quantia liquidada, pelo que, à face dos factos provados, não há fundamento para condenar a Administração Tributária a pagar juros indemnizatórios.

Por isso, tem de se julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, sem prejuízo de ele poder ser reconhecido em execução de julgado, se se comprovar o pagamento.

6. Decisão

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A)** Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- B)** Anular parcialmente a liquidação de IRC relativa ao exercício de 2002, com o n.º 2006..., a respectiva liquidação de juros compensatórios e a demonstração de acerto de contas n.º 2006..., que apurou o montante de € 1.682.051,65 a pagar, nas partes em que têm com pressupostos as correcções referidas nos pontos 4.2. (matéria tributável de € 1.000,00), 4.3. (matéria tributável de € 35.049,00), 4.4. (matéria tributável de € 41.000,23) e a tributação autónoma de referida no ponto 4.6.2. (tributação autónoma de € 17.524,50);
- C)** Anular parcialmente a liquidação de IRC relativa ao exercício de 2003, com o n.º 2006..., a respectiva liquidação de juros compensatórios e a demonstração de acerto de contas n.º 2006..., que apurou o montante de € 1.443.209,61 a pagar, nas partes em que têm como pressuposto a correcção € 29.277,94 referida no ponto 4.4. deste acórdão;
- D)** Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto as restantes correcções e tributações autónomas e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos respectivos pedidos;
- E)** Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios, sem prejuízo de poder vir a ser reconhecido o respectivo direito em execução do presente acórdão.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor **€ 408.932,13**.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 6.732,00**, de harmonia com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Improcedendo o pedido de pronúncia arbitral quanto ao valor de € 317.208,25 de correcções à matéria tributável (a que corresponde IRC no valor de € 79.302,06 à taxa de 25% vigente em 2002/2003) e de € 262.116,10 de tributação autónoma, a cargo do Requerente na percentagem de 83,50% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 16,50%.

Lisboa, 21-09-2020

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Amândio Silva)

(Rita Guerra Alves)