

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 348/2021-T

**Tema:** IRC - Tributação Autónoma; Despesas não documentadas.

## **SUMÁRIO:**

*As despesas não documentadas a que se refere o artigo 88º, nº 1 do CIRC, reconduzem-se a saídas de meios financeiros do património da empresa sem documento de suporte que permita apurar o seu destino, o seu beneficiário, natureza, origem ou finalidade.*

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I.RELATÓRIO**

1. A..., Lda., sociedade comercial por quotas, pessoa colectiva nº ..., com sede em ..., nº ..., ..., ..., ...-... Lisboa, (*doravante designada por Requerente ou Sujeito Passivo*), apresentou em 2021-06-14, pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 1, dos artigos 2º,5º,nº 2 alínea a),6º, nº 1 e 10º, nºs 1 e 2, todos do Decreto Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante referido por RJAT*), e dos artigos 1º e 2º da Portaria 112-A/2011, de 2 de Março, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, nº 2021 ... e da correspondente liquidação de juros compensatórios nº 2021 ..., ambas de 3 de Fevereiro de 2021, com referência ao exercício de 2017, de cuja demonstração de acerto de contas resultou um total a pagar de 16.479,44 €.

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral tributário foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificado à Requerida em 2021-06-16 nos termos legais.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo, no prazo previsto no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 3, alíneas a) e b) na redação que lhes foi conferida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5. O tribunal arbitral singular ficou constituído em 2021-08-23, de acordo com a prescrição da alínea c) d artigo 11.º do RJAT, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho proferido em 2021-08-23, a Requerida apresentou em 2021-10-15 a sua resposta, tendo procedido à junção do processo administrativo (PA) em 2021-10-14.

7. Por despacho proferido em 2021-10-18, devidamente notificado às partes, que fundamentou, para além do mais, a dispensa da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT foi indicada como data limite para a prolação da sentença e sua notificação às partes o termo do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT.

8. Requerente e Requerida, apresentaram, respectivamente, em 2021-11-15 e 2021-11-16 alegações escritas, onde, fundamentalmente, reiteram e reforçam o argumentário constante das suas peças processuais.

9. Por despacho proferido em 2022-02-21, e pelas razões do mesmo constantes foi prorrogado, nos termos do disposto no número 2 do artigo 21.º do RJAT, o prazo para prolação da decisão e sua notificação às partes.

10. A fundamentar o seu pedido a Requerente invoca, em síntese, e com relevo para o que aqui importa, o seguinte (*que se menciona maioritariamente por transcrição*);

10.1. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que se dedica à prestação de serviços médicos e cujo capital social é detido pelos sócios B... e C...(cfr. *artigo 8º do ppa e documento nº 1 com o mesmo junto*);

10.2. De acordo com os balancetes da Requerente, relativos aos anos de 2017,2018, e 2019 (...) foram inscritos os seguintes montantes na conta #13-Outros Depósitos:

2017 – EUR 30.000,00

2018- EUR 30.000,00

2019 EUR 30.250,00

(cfr. *artigo 10º do ppa e documento nº 3 com o mesmo junto*);

10.3. No âmbito da ação de inspeção que precedeu a prolação dos atos tributários *sub judice*, a Autoridade Tributária solicitou à Requerente que demonstrasse a existência do montante contabilizado na conta # 13- Outros Depósitos, tendo a Requerente a esse respeito esclarecido que “*o saldo vem de anos anteriores a 2017 e conforme se pode verificar pelos extratos bancários não existe mais nenhum saldo para além do à ordem*”.

(cfr. *artigo 11º do ppa, documento nº 4 com o mesmo junto, e Anexo 14 ao relatório final de inspeção*);

10.4. Através do Ofício nº..., de 17 de novembro de 2020 a Requerente foi notificada do projeto de relatório da inspeção tributária, propondo a seguinte correção (no que concerne ao IRC) :

(i) EUR 15.000,00, correspondente a tributações autónomas em IRC do exercício de 2017, decorrentes de uma alegada discrepância entre o valor registado nesse exercício na conta # 13-

---

Outros Depósitos e os montantes efetivamente existentes na sociedade. (*cfr, artigo 12º do ppa e documento nº 5 com o mesmo junto*);

10.5. A 7 de Dezembro de 2020 a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia, nos moldes constantes do *documento nº 6* junto com o pedido de pronuncia arbitral e processo administrativo.

10.6. (...) a Requerente remeteu aos serviços inspetivos cópias dos extratos mensais de 2017 e 2018 e do balancete de abertura de 2017 (*cfr, artigo 15º do ppa, e documentos nºs 7 e 8 com o mesmo juntos*):

10.7. Através do Ofício nº ... de 6 de janeiro de 2021, a Requerente foi notificada do relatório final de inspeção tributária, que converteu em definitivas as correções propostas, considerando que *“a argumentação apresentada pelo sujeito passivo no documento em que exerce o Direito de Audição prévia não é suscetível de alterar os factos e os fundamentos descritos no capítulo III (ponto 3.1) do projeto de relatório, pelo que devem manter-se as correções propostas.*

(*cfr., artigo 16º do ppa e documento nº4 com o mesmo junto*);

10.8. Na sequência das referidas correções, no que às supostas despesas não documentadas respeita, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC nº 2021 ... e da correspondente liquidação de juros compensatórios nº 2021 ..., ambas de 3 de fevereiro de 2021, relativas ao exercício de 2017, de cuja demonstração de acerto de contas resulta o montante total a pagar de EUR 16.479,44.

(*cfr, artigo 17º do ppa e documento nº 1 com o mesmo junto*);

Relativamente às questões de direito, e de acordo com declaração expressa da Requerente nesse sentido, **“(...) o presente pedido de pronúncia arbitral tem tão-somente por objeto a liquidação adicional de IRC nº 2021 ... e, bem assim a correspondente liquidação de juros compensatórios nº 2021... (cfr.Doc, nº1),**

A respeito, a Requerente expendeu o seguinte, que de igual forma, e sinteticamente, se cita maioritariamente por transcrição;

10.9 (...) tendo detetado uma discrepância de EUR 30.000 entre a contabilidade da Requerente – em concreto, o valor inscrito da conta #13 – e os montantes existentes na respetiva conta bancária, a Autoridade Tributária determinou a tributação dessa diferença como correspondendo a despesas não documentadas, sujeitas em sede de IRC, à taxa de 50%, nos termos do artigo 88º, nº 1 do CIRC.

*(cfr., artigo 23º do ppa.);*

10.10. A Requerente entende que a correção em referência é ilegal, uma vez que não estão preenchidos – e muito menos demonstrados – os pressupostos de que depende a qualificação do montante de EUR 30.000, como despesas documentadas (...) –

*cfr. artigo 24º do ppa);*

Numa outra vertente, suscita a Requerente outros vícios, a saber:

10.11. (...) nunca a tributação em causa poderia ter lugar no exercício de 2017, já que a despesa não é suscetível de ser imputada a esse exercício, atento o regime ínsito no artigo 18º do CIRC;

10.12. A violação do ónus de prova por parte da Requerida, que não logrou demonstrar como lhe competia existência de despesas, o seu montante e o momento em que foram efetuadas, nos termos do artigo 74º da Lei Geral Tributária;

11. Como referido, em 2021-10-14 a Autoridade Tributária e Aduaneira, procedeu à junção do PA tendo apresentado a resposta em 2021-10-15, onde fundamentalmente, remete para o Relatório de Inspeção Tributária, e onde se destaca, sinteticamente, e com relevância o seguinte, ( que do mesmo modo se menciona maioritariamente por transcrição);

11.1. No plano factual, não se detectam divergências entre a AT e a Requerente, porquanto, ambas reconhecem que o saldo da conta #13-Outros depósitos, que figura no balancete de 31/12/2017 no montante de €30.000,00, não se encontrava justificado nem apoiado em documento susceptível de comprovar a existência efetiva daquela importância.

(cfr. artigo 23º da resposta) ;

11.2. O que vale por dizer que a Requerente não infirma que os meios monetários correspondentes ao saldo da referida conta #13 não se encontravam na sua posse, ou seja o poder de dispor da quantia em causa já não se situa na sua esfera.

(cfr., artigo 24º da resposta);

11.3. No entanto, contraditoriamente, adianta (V., artigos 35 e 36 do PPA) que *“na situação em apreço, não nos encontramos perante qualquer saída de meios financeiros de empresa, razão pela qual, por mera decorrência lógica, não se reputa aplicável o regime ínsito na artigo 88º, nº 1 do CIRC.”*

(cfr., artigo 25º da resposta)

11.4. Apesar de notificada, no decurso do procedimento inspectivo, para apresentar documentos que comprovassem o destino dos €30.000,00, limitou-se a informar que *“o saldo vem de anos anteriores a 2017”* e que o referido saldo era fruto de lapsos *“eventual (sic) incumprimento de normativos contabilísticos relativos ao registo os saldos das contas bancárias afectas à empresa”, “irregularidades contabilísticas”* que conduziram a que o montante registado como saldo bancário na conta #13, *“padecesse de equívocos”*.

(cfr., artigo 26º da resposta);

11.5. Contudo, em face da comprovada inexistência desse montante no património social, de uma explicação consistente e sustentada documentalmente sobre as alegadas e eventuais *“irregularidades contabilísticas”*, nomeadamente, indicando em que consistiram e por que razão não foram sanadas, levou os SIT a concluir que se estava perante e figura das *“despesas não documentadas”*,

*(cfr.artigo 27 da resposta)*

11.6.(...) *in casu* desconhecendo-se o destino que foi dado aos valores correspondentes ao saldo da conta #-Outros depósitos, e os eventuais beneficiários da quantia em causa, é inegável a existência de “despesas não documentadas”.

*(cfr. artigo 34 da resposta)*

11.7. Tal desconhecimento denuncia, desde logo, que a Requerente não deu cumprimento ao comando que emana da alínea a) do artigo 17º do Código do IRC, que impõe que a contabilidade deve “*Refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo*”. *(cfr. artigo 35 da resposta)*;

11.8. Também não foi observada a regra de execução da contabilidade prevista na alínea a) do nº 2 do artigo 123º do Código do IRC, segundo a qual “Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário.” *(cfr, artigo 36 da resposta)*;

11.9. Não obstante o comportamento omissivo assinalado, patente na total e absoluta ausência de documentos e de registos comprovativos das operações que redundaram no esvaziamento do saldo da conta #-Outros depósitos, a Requerente vem defender a tese de que impende sobre a AT o ónus da prova da realização da despesa, nos termos do nº 1 do artigo 74º da LGT, o que equivale dizer a demonstração da saída dos meios financeiros correspondentes ao saldo da conta #13 bem como os momentos em que ocorreu.

*(cfr, artigo 37 da resposta)*

11.10. Os SIT promoveram as diligências normais de escrutínio dos registos contabilísticos e da documentação de suporte, cumprindo rigorosamente com o seu dever de inquisitório (vide ponto III do RIT), no quadro da acção inspectiva, que conduziram à detecção da discrepância existente entre a contabilidade e as existências reais de disponibilidades monetárias, tendo solicitado as necessárias justificações para esse facto, que não foram disponibilizadas. *(cfr. artigo 42 da resposta)*;

11.11. Fazer recair sobre os SIT o ónus de apurar o tipo de operações que originaram as saídas de valores da conta bancária, as datas em que ocorreram e identificar os intervenientes nessas operações, num quadro de absoluta ausência de reflexo contabilístico das operações em contas de gastos e documentação relevante, configura a exigência de “prova diabólica” por impossibilidade prática de ser produzida. (*cfr, artigo 44 da resposta*);

11.12. A Requerente considera (...) que nunca a tributação em causa poderia ter lugar no exercício de 2017, já que a despesa não é susceptível de ser imputada a esse exercício, atento o regime ínsito no artigo 18º do CIRC.

(*cfr, artigo 49º da resposta*);

11.13. Relativamente à invocação do princípio da especialização dos exercícios (ou da realização) enunciado no nº 1 do artigo 18º do Código do IRC, impõe-se clarificar que a sua observância assenta na aplicação de critérios de competência económica para efeito da imputação das componentes positivas (rendimentos ou ganhos e variações positivas e negativas (gastos ou perdas e variações patrimoniais negativas) ao lucro tributável da cada período. (*cfr, artigo 52 da resposta*);

11.14. (...) os critérios de imputação temporal aplicáveis aos gastos e perdas não são transponíveis para as despesas não documentadas, pela razão óbvia de ser desconhecida a sua natureza e destino e de estar em causa a determinação do lucro tributável em IRC. (*cfr. artigo 53 da resposta*);

12. O tribunal arbitral singular é materialmente competente, e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº1, alínea a), 5º e 6º do RJAT.

13. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e estão devida e legalmente representadas (artigos 3º, 6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea a) do RJAT).



14. A acção é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de noventa dias previsto no artigo 10º, nº 1, do RJTA, de acordo com a remissão para o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

15. Não foram suscitadas excepções de que deve conhecer-se.

16. O processo não enferma de nulidades.

17. Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **II.FUNDAMENTAÇÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1.Factos dados como provados**

Com relevo para a decisão, consideram-se como provados os seguintes factos

A. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que tem por objecto a prestação de serviços médicos;

B. Nos exercícios fiscais de 2017, 2018 e 2019, foram inscritos, respectivamente, os montantes de 30.000,00 € ,30.000,00€ e 30.250,00 € na conta 13#- Outros Depósitos;

C.A Requerente foi objecto de uma acção de inpecção externa, realizada ao abrigo da Ordem de Serviço OI 2019..., relativamente aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, cujo âmbito se estendeu ao IRC e IVA, e, posteriormente alargada às retenções na fonte de IRS.

D. Na sequência da acção inspectiva, e com relevância para a matéria em apreciação nos presentes autos **circunscrita** à “análise da admissibilidade da qualificação do montante de 30.000,00 € inscrito na conta #13-Outros Depósitos a AT veio a considerá-la como “despesa não documentada”, nos termos do disposto no nº 1 do artigo 88º do CIRC.

E. Através do Ofício nº..., de 17 de Novembro de 2020, a Requerente foi notificada do projecto de relatório de Inspeção Tributária que, para além do mais, procedeu à correcção de IRC no montante de 15.000,00 € correspondentes a tributações autónomas.

F. Em 7 de Dezembro de 2020, a Requerente veio exercer o seu direito de audição no contexto das correcções projectadas:

G. Conjuntamente com o requerimento de audição prévia a Requerente remeteu aos serviços inspectivos cópias dos extratos mensais de 2017 e 2018 e do balancete de abertura de 2017;

H. No Relatório de Inspeção Tributária, convertido em definitivo, que consta do processo administrativo, e cujo teor e dá como reproduzido, refere-se o seguinte:

(...)

### *III.2 Tributação autónoma – despesas não documentadas, exercício de 2017*

*Em face dos elementos contabilísticos remetidos pela Contabilista Certificada nomeadamente os balancetes de 2017,2018 e 2019 verificamos que:*

<i>Designa�o</i>	<i>Balancete final 2017</i>	<i>Balancete Final 2018</i>	<i>Balancete Final 2019</i>
<i>Caixa (conta11)</i>	<i>214.174,87 €</i>	<i>237,11 €</i>	<i>0,00 €</i>
<i>Dep.Ordem (conta12)</i>	<i>143.204,24 €</i>	<i>68.898,60 €</i>	<i>89.790, 29 €</i>
<i>Outros Dep�s.(conta 13)</i>	<i>30.000,00 €</i>	<i>30.000, 00€</i>	<i>30.250,00 €</i>

*Foi em 29-10-2019, enviado email para a contabilista conforme anexo 13, a solicitar os documentos que comprovasse a existência do valor de 30.000,00 contabilizados na conta 13.*

*Foi rececionada a resposta por mail no dia 02-11-2020, a qual se transcreve, anexo 14;*

*“Quanto   questão da conta 13, o saldo vem de anos anteriores a 2017 e, conforme pode verificar pelos extratos bancários não existe mais nenhum saldo para além do   ordem”.*

*Assim e em fun o dos balancetes e dos extratos de conta-corrente da conta 13- Outros depósitos, dos exercícios de 2017, 2018 e 2019, poderemos verificar que:*

*Em 31-12-2017, o saldo da conta 13 apresentava um valor montante de 30.000,00 €;*

*Em 30-09-2018, o saldo da conta 13 apresentava um valor montante de 30.000,00 €;*

*Em 30-12-2019, o saldo da conta 13 apresentava um valor montante de 30.250,00 €.*

*Assim, e uma vez que não foi justificado nem apresentado nenhum documento que comprove a existência efetiva desse saldo, o montante da divergência toral do valor contabilizado na conta 13 Outros Depósitos é de 30.000.00 €, uma vez que apesar de notificada para apresentar documentos que comprovem este montante, a verdade é que nada foi junto, pelo que este valor não se encontra na sociedade desde 2017.*

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

*A tributação autónoma das despesas não documentadas, traduz-se numa medida anti-abuso, veja-se o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 18/2011, de 12 de Janeiro, Processo nº 204/2010, que passamos a citar: “A lógica fiscal do regime [não consideração como custo - o que agora não se coloca- e tributação autónoma] assenta na existência de um presumível prejuízo para a Fazenda Pública, por não ser possível comprovar, por falta de documentação, se houve lugar ao pagamento do IVA ou de outros tributos que fossem devidos em relação às transacções efectuadas, ou se foram declarados para efeitos de incidência do imposto sobre o rendimento os proventos que terceiros tenham vindo a auferir através das relações comerciais mantidas com o sujeito passivo do imposto. Para além disso, a tributação autónoma, não incidindo directamente sobre um lucro, terá ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afectar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de ilicitude penal ou de menor transferência fiscal”*

*(...)*

*“No caso em análise, apenas se aplicará à taxa de tributação autónoma de 50%, uma vez que o sujeito passivo não apresenta prejuízo, não havendo também qualquer montante a acrescer em termos de matéria tributável, uma vez que não foi contabilizado qualquer gasto como contrapartida do referido exfluxo monetário.”*

I. Através do ofício nº ... de seis de Janeiro de 2021, a Requerente foi notificada do relatório final da inspecção tributária que converteu em definitivas as projectadas correcções;

J. A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC nº 2021..., referente ao período de 2017, no valor de 16.479,44 €, que compreende o montante de 15.000,00 € relativo a tributações autónomas e juros compensatórios-

K. Em 10 de Março de 2021, a Requerente procedeu ao pagamento da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios.

L. Em 2021-06-14, a Requerente apresentou junto do CAAD pedido de pronúncia arbitral com cumulação de pedidos que deu origem ao presente processo arbitral.

### **A.2.Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão não se provou que o saldo da conta 13 # - Outros Depósitos , tivesse tido origem em erros ou irregularidade contabilísticas, com base em erros ou omissões de lançamentos contabilísticos.

### **A.3.Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT, e artigo 670º, nº 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29º nº 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da (s) questão (ões) de Direito (cfr. artº 596º do CPCivil, aplicável *ex vi* artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, a tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas na sua íntima convicção, formando a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo e de acordo com a sua experiência

de vida e conhecimentos das pessoas (cfr. artº 670º, nº 3 do Código de Processo Civil, na redacção que lhe foi conferida pela Lei nº 42/2013, de 26 de Junho).

Somente quando a força probatória de certos meios de prova se encontra pré-estabelecida na lei (vg., força probatória dos documentos autênticos) (cfr. artigo 371º, nº 3 do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental carreada para os autos e o processo administrativo, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados, tendo em consideração como se escreveu no Acórdão do TCA-SUL de 26/6/2014, proferido no âmbito do processo 07148/12, *“o valor probatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatório se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”*.

Não se deram como provados nem como não provados as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto supra consolidada.

## **B.DO DIREITO**

### **- questões *decidendas***

As questões a decidir nos presentes autos, com densidades diferentes, são, na nossa perspectiva, as seguintes;

- i. A qualificação da divergência apurada como despesas não documentadas, do saldo de 30.000,00 €, revelado na conta # 13-Outros Depósitos- que não está suportado documentalmente,
- ii. O enquadramento dessa divergência a título de despesas não documentadas, com a inerente sujeição a tributação autónoma, à taxa de 50%, em conformidade com o disposto no artigo 88º, nº 1 do CIRC, com referência ao exercício fiscal de 2017.
- iii. A violação do ónus de prova, (artigo 74º da Lei Geral Tributária e,

- iv. A inobservância do princípio da especialização e da periodização do lucro tributável (artigos 8º e 18º do CIRC)

\*\*\*\*\*

**- Génese, finalidade e quadro normativo.**

As tributações autónomas foram introduzidas no ordenamento jurídico português através do artigo 4º do Decreto Lei nº 129/90, de 9 de Junho, que previu a tributação autónoma, à taxa de 10%, das despesas confidenciais ou não documentadas.

Posteriormente, desde o Decreto-Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro que integrou o seu normativo no Código do Rendimento das Pessoas Colectivas, até ao momento presente, o regime das tributações autónomas, tem vindo a ser objecto de diversas alterações, nomeadamente através de sucessivas modificações quer de taxas, quer da sistematização e redacção às mesmas conferidas, nos respectivos códigos sobre os impostos sobre os rendimentos, ou seja, quer do CIRC, quer do CIRS.

Na verdade, como já anteriormente referido,<sup>1</sup> a tributação autónoma das despesas confidenciais é até anterior. Na verdade o actual artigo 88º, nº 1 do CIRC remonta ao Decreto Lei nº 375/74, de 20 de Agosto, pelo qual se procedeu à “Reforma do Sistema Tributário, tendente á sua racionalização e à atenuação da carga fiscal sobre as classes desfavorecidas, em vista a um equitativa distribuição do rendimento”. Nesta se penalizando, por exemplo, as despesas confidenciais com uma multa equivalente ao valor das despesas assim contabilizadas.

Este tipo concreto de despesas – as despesas confidenciais/ hoje despesas não documentadas – correspondem a uma antiga tradição contabilística, de enquadrar com tais determinados gastos efectuados pela empresa, que, na sua pureza, corresponderiam a despesas economicamente necessárias à actividade da empresa ( despesas que supostamente têm de ser feitas para uma sociedade obter certas parcelas de mercado ou certos clientes) mas que, por qualquer razão, não era possível ou conveniente identificar o beneficiário das mesmas.

---

<sup>1</sup> Cfr. processo nº 659/2014- T, relatado sob a égide do CAAD em 24/04/2015.

Naturalmente que despesas desta natureza, que, sublinhe-se, corresponderam a uma prática social e legalmente aceite num passado não muito distante encerram um elevado potencial anti-social, por darem evidente cobertura contabilística a práticas relacionadas quer com a corrupção (pagamento de subornos), quer com fraude e evasão fiscal.

É verdade que, no caso concreto, não estamos perante uma situação de tributação autónoma de despesas confidenciais, mas o exemplo ilustra bem, em geral, a evidente ligação embrionária que existe entre as tributações autónomas consagradas no artigo 88º do CIRC, o próprio IRC e alguma medida de anti – juridicidade da conduta “.

A evolução normativa relativamente à tributação autónoma tem vindo a abranger realidades diversas, como desde logo decorre dos diversos números do actual artigo 88º, do CIRC subsistindo, todavia, na óptica do legislador, a ratio da sua criação;

. Preocupações de combate à fraude e à evasão fiscal (desde logo enunciadas no preâmbulo da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro) e razões de simplicidade e eficácia na arrecadação fiscal, objectivos de evitar a erosão da base tributável em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectiva, determinaram que o legislador onerasse equitativamente todos os contribuintes com certo tipo de despesas, tendo vindo o regime das tributações autónomas, inserido no CIRC a verificar uma expansão de relevo.

Actualmente, são vários os tipos de tributações autónomas consagrados no artigo 88º do CIRC, a saber:

- (i) tributação autónoma sobre despesas não documentadas;
- (ii) tributação autónoma sobre encargos com viaturas;
- (iii) tributação autónoma sobre despesas de representação;
- (iv) tributação autónoma sobre importâncias pagas ou devidas, a qualquer título a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- (v) tributação autónoma sobre despesas com ajudas de custos e com compensações pela deslocação de trabalhadores em viatura própria;
- (vi) tributação autónoma sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial;

- (vii) tributação autónoma sobre gastos ou encargos relativos a indemnizações e quaisquer compensações devidas não relacionados com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como sobre os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo;
- (viii) tributação autónoma sobre gastos ou encargos relativos a bónus, remunerações variáveis pagas a gestores, administradores.

Verifica-se, assim, e como já sinalizado, que o âmbito das tributações autónomas têm uma abrangência significativa aplicando-se a diversas realidades.

No caso concreto estar-se-á perante tributação autónoma sobre despesas não documentadas dispondo o artigo 88º, nº 1 do CIRC, na redação da Lei nº 2/2014, de 16 de Janeiro;

*Artigo 88º*

*Taxas de tributação autónoma*

- 1- As despesas não documentadas são tributados autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 23º-A.*

Tendo em consideração que esta disciplina sucede à antecedente das então designadas “despesas confidenciais ou não documentadas”, impor-se-á previamente, ainda que de forma necessariamente breve, evidenciar a distinção entre “despesas não documentadas” e “despesas indevidamente documentadas”, não sem antes fazer menção a que “*a eliminação das despesas confidenciais do elenco dos factos sujeitos a tributação autónoma, mantendo-se, no entanto, o mesmo regime de tributação sob a categoria de despesas não documentadas das quais as primeiras são um subconjunto, limitou-se a remover uma redundância, pois a despesa*



---

*confidencial é também uma despesa não documentada, ...” (cfr. decisão arbitral nº 213/2020-T de 02/03/2020)*

Como salientado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 08-05-2019 (Relator Desembargador Jorge Cortês, no âmbito do processo n.º 1119/16.1BELRA),

*“1. Despesas não documentadas são aquelas que não têm por base qualquer documento de suporte que as justifique”.*

*2. Despesas indevidamente documentadas são aquelas que têm suporte documental, mas o mesmo, só por si, não permite identificar, em termos quantitativos e qualitativos quais os bens ou serviços que determinaram certo pagamento a determinada entidade”*

Como vem referido no citado processo arbitral nº 213/2020-T de 3 de Dezembro de 2020, “ *A eliminação das despesas confidenciais do elenco dos factos sujeitos a tributação autónoma, mantendo-se, no entanto, o regime de tributação sob a categoria de despesas não documentada, das quais as primeiras são um subconjunto, limitou-se a remover uma redundância, pois a despesa confidencial é também uma despesa não documentada, sendo “ duvidoso que a distinção entre as duas figuras tenha tido alguma relevância no nosso regime fiscal em existiu”, como assinala a decisão arbitral nº 7/2011-T, de 20 de setembro de 2012 (ponto 12)”.*

O Tribunal Constitucional convocado a pronunciar-se sobre diversas situações relacionadas com a tributação autónoma (que nesta sede não são chamadas), tem vindo a pronunciar-se acerca da tributação autónoma, de forma genérica, no sentido de que:

*“Com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetam negativamente a receita fiscal, e, por outro lado, evitar que através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscal que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às*

---

*correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais, como dos trabalhadores, para a segurança social”.*

Conforme observa Saldanha Sanches <sup>2</sup>“ *Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros, (...)*”

*Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma.”*

Ainda de acordo com a doutrina e no que concerne ao escopo das tributações autónomas, resgatamos o que vem dito por Rui Duarte Morais:<sup>3</sup> “*É difícil descortinar a natureza desta forma de tributação, e, mais ainda, a razão pela qual aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento.*

*O objectivo parece ser o de tentar evitar (atenuando ou anulando a “vantagem” delas resultante em IRC) que, através dessas despesas, o sujeito passivo utilize para fins não-empresariais bens que geraram custos fiscais fiscalmente dedutíveis; ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidos por estes.”*

No caso concreto verifica-se que o saldo da conta #13 – Outros depósitos que figura no balancete de 31 de Dezembro de 2017, no valor de 30.000,00 €, não se encontra justificado, nem suportado documentalmente.

Conforme afirma a AT a “*Requerente não infirma que os meios monetários correspondentes ao saldo da referida conta 13 # não se encontravam na sua posse, ou seja, o poder de dispor da quantia em causa já não se situa na sua esfera.*”

---

<sup>2</sup> *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª Edição, página 406 e seguintes.

<sup>3</sup> *Apontamentos ao IRC*, Almedina, reimpressão de 2009, página 203.

---

Quanto às alegadas “irregularidades contabilísticas”, invocadas pela Requerente, a verdade é que não as individualizou, nem foram indicadas quaisquer razões para não terem sido sanadas.

Resulta pois das considerações expostas que existe fundamento material para se alcançar a conclusão de que se está perante “*despesas não documentadas*” para efeitos do artigo 88º, nº 1 do CIRC, consubstanciadas por saída de meios financeiros da empresa sem qualquer suporte documental que permita concluir pelo destino que lhes foi dado.

Isto posto.

No que contende com a alegada violação do princípio da especialização dos exercícios e periodização do lucro tributável, cujas posições das partes, foi já supra assinalada, subscrevemos, *data vénia*, o que, com assinalável acerto, vem dito no processo nº 412/2020-T, de 18/05/2021, proferido no âmbito do CAAD:

*“27. Pelas suas características específicas, as “despesas não documentadas” afastam a aplicação do princípio da especialização dos exercícios e periodização do lucro tributável, enunciado no nº 1 do artigo 18º do CIRC, assente no critério de competência económica. Com efeito, este critério é materialmente insuscetível de aplicação às “despesas não documentadas”, na medida em que se desconhece a natureza e a causa das transações correspondentes. Quando se trata de estabelecer a respetiva imputação a um dado exercício apenas pode ser utilizado o critério de competência de caixa (...)*

Uma derradeira observação quanto ao ónus da prova, para deixar nota que<sup>4</sup> ” *não pode recair sobre a AT o ónus de prova (probatio diabólica) das saídas dos meios monetários e das concretas despesas realizadas, justamente aquilo que só a própria Requerente se encontraria em condições de provar, através, nomeadamente, da apresentação de mapas e documentos internos como folhas de Caixa, por cuja elaboração é responsável o órgão de gestão, ou de*

---

<sup>4</sup> (Cfr. Acórdão do CAAD, proferido no âmbito do processo nº 412/2020-T, de 18/05/2021),

*documentos externos (faturas e recibos). Se não fosse adotado este entendimento, seria muito provável que os contribuintes passassem a não guardar, ou mesmo a destruir, documentos contabilísticos ou fossem gradualmente esvaziando a caixa em sentido físico, afastando-a completamente do correspondente registo contabilístico. Uma interpretação sistemicamente adequada do artigo 74º, nº 1 da LGT, nunca poderia conduzir a um resultado que beneficiasse contribuintes desonestos e negligentes ou acabasse por obrigar a inspeções tributárias mais frequentes, invasivas e onerosas para todos os contribuintes.”*

Para concluir, em relação ao exercício fiscal de 2017, e tendo como referência o balancete de 31 de Dezembro, o saldo da conta #13- Outros Depósitos no valor de 30.000,00 € para o qual não foi apresentado qualquer documento, configura, no entender deste tribunal, uma “despesa não documentada”, sujeita a tributação autónoma, nos termos do disposto no nº 1 do artigo 88º do CIRC, improcedendo, deste modo o pedido da Requerente.

### **III. JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

Na sequência da improcedência do pedido de pronúncia arbitral, fica prejudicado o conhecimento do pedido de juros indemnizatórios por não devidos.

### **IV. DECISÃO**

Face ao exposto, decide o Tribunal Arbitral Singular em ;

i . Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral relativo ao acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e respectivos juros compensatórios, do exercício de 2017, no que respeita à tributação autónoma impugnada no valor de 16.479,44 €, e, em consequência, manter o referido acto nos seus precisos termos:

ii . Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

## V. VALOR DO PROCESSO

De conformidade ao estabelecido nos artigos 296º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 46/2013, de 26 de Junho, 97º-A, nº 1, alínea a) d Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 16.479,44 € (*dezasseis mil quatrocentos e setenta e nove euros, quarenta e quatro cêntimos*)

## VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 1, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 3º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante de custas em 1.224,00 € (*mil duzentos e vinte e quatro euros*)

**NOTIFIQUE** as partes.

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

[A redacção da presente decisão rege-se pela grafia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas.]

Cinco de Abril de dois mil e vinte e dois

O árbitro

*j. coutinho pires*