

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 486/2019-T**

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

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Victor Calvete e Dra. Raquel Franco (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 01-10-2019, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

**A...**, **LDA.**, NIF..., com sede na ..., ...-... ..., (doravante designada por “Requerente”), veio, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pretende pronúncia arbitral sobre o indeferimento tácito do «*pedido de revisão do ato tributário por erro imputável aos serviços que apresentou em 06-03-2019, onde colocara em causa a legalidade da liquidação de IRC n.º 2018 ... de 2018-02-22, referente ao exercício de 2015 promovida pela mesma AT e onde apurou um valor a pagar de 73.136,05 euros, apenas na parte que diz respeito às Tributações Autónomas (linha 24 da referida liquidação) no valor 69.863,09 euros*».

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 23-07-2019.

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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, os Árbitros que inicialmente foram designados pelo Conselho Deontológico comunicaram a aceitação do encargo, no prazo aplicável.

Em 11-09-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 01-10-2019.

A Administração Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em que defendeu que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 13-11-2019, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT bem como alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva à Requerente, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI OI2015...;
- B) Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

**II APURAMENTO DA DIFERENÇA DE CAIXA REFERENTE AO DIA 08 DE OUTUBRO DE 2015**

*No quadro seguinte é visível a evolução dos valores declarados pelo sujeito passivo relativamente às disponibilidades:*

Periodo	2010	2011	2012	2013	2014	Agosto 2015
Caixa	33.380,27	49.773,45	13.851,67	61.504,57	120.230,51	142.923,26
Depósitos à Ordem	10.310,18	13.040,14	8.021,42	15.501,88	6.073,25	14.511,10
Outros dep.à ordem						
Total Cx. e DO	43.690,45	62.813,59	21.873,09	77.006,45	126.303,76	157.434,36
Total disponibilidades Balanço	43.690,45	62.813,59	21.873,09	77.006,45	126.303,76	157.434,36

*No dia 08 de Outubro de 2015, depois de recolhidas as informações necessárias ao preenchimento do auto de ocorrência/termo de contagem de caixa, efetuámos a contagem do caixa, tendo-se apurado o montante de €322,00 (ver auto de ocorrência/termo de contagem do caixa em Anexo n.º 2).*

*Importa referir que, no dia da visita, nos deparámos com um sujeito passivo que se encontra em fase de transição relativamente ao responsável pela escrita. Com efeito, atualmente o TOC da empresa é o Sr. B..., NIF..., mas em breve passará a ser o Sr. C..., NIF ... .*

*Em 2015-10-21, o responsável pela escrita do sujeito passivo à data da contagem (Sr. B...) remeteu-nos, via postal (registo de entrada n.º 2015...), o balancete analítico relativo ao último mês contabilisticamente fechado, ou seja, à data de 31 de Agosto de 2015, documento que evidenciava um saldo de caixa no montante de € 142.923,26. Remeteu-nos ainda as folhas de corte de caixa entre os dias 2015-09-01 e 2015-10-08, através das quais se observa um saldo*

*contabilístico de €141.837,63 na conta caixa (balancete e folhas de corte de caixa em Anexo n.º 3).*

*No quadro seguinte apuramos a diferença encontrada na conta caixa à data de 2015-10-08, no montante de €141.515,63:*

(1)	Valor contabilístico do saldo da conta Caixa em 08.10.2015	€ 141.837,63
(2)	Contagem do Caixa em 08.10.2015	€ 322,00
(3)	Diferença [(1) – (2)]	€ 141.515,63

*No dia da contagem informámos o Sr. D... (sócio gerente) sobre o motivo da nossa visita e alertámos para o facto de, de acordo com os dados históricos, haver uma diferença considerável entre o saldo contabilístico da conta caixa (que nesse momento ainda não estava quantificado) e o valor efetivamente contado no caixa da empresa nesse dia (€322,00).*

*Foi-nos afirmado que essa divergência se devia a retiradas de dinheiros que foram sendo feitas na empresa e manifestou, desde logo, intenção de regularizar a situação através de uma distribuição de resultados.*

*Falámos novamente com o sócio gerente (desta vez via telefone) no dia em que recebemos do técnico de contas o saldo definitivo da conta caixa à data da contagem e este mostrou, uma vez mais, intenção de regularizar voluntariamente a sua situação tributária, considerando a diferença apurada como uma distribuição de resultados e efetuando a respetiva retenção na fonte à taxa liberatória de 28%.*

*Contudo, quando voltámos a contactá-lo por telefone (dia 20 de Novembro de 2015), informou-nos que, por indicação do seu novo técnico de contas, já não iria efetuar a regularização voluntária a que se tinha comprometido.*

*Face ao exposto, nomeadamente o facto de ter sido apurada uma diferença de 141.515,63 na conta caixa, sem que tenha havido a correspondente regularização voluntária por parte dos responsáveis do sujeito passivo, será nesta data emitida uma proposta de ação inspetiva geral para o exercício 2015.*

C) Posteriormente, ao abrigo da Ordem de Serviço OI 2016... foi efectuada uma nova inspecção tributária à Requerente em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

***II.3.6. Notificação para apresentação de contabilidade, outros elementos e esclarecimentos***

*No dia 20 de Janeiro de 2017 foi efetuada uma notificação pessoal ao sujeito passivo na pessoa do sócio gerente, Sr. D... (ver anexo n.º 7), para que, pelas 09 horas e trinta minutos do dia 27 de Janeiro de 2017, apresentasse:*

- ✓ *Os elementos a que se refere o número 2, do artigo 29.º, do RCPITA, relativos ao exercício de 2015, designadamente, 0 registos auxiliares e informáticos, designadamente, o ficheiros SAFT-PT da contabilidade a que se refere o n.º 8 do artigo 123.º do Código do IRC e a Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março;*
- ✓ *Os extratos bancários de 01-01-2015 a 30-09-2015 e o inventário de existências iniciais (a 31-12-2014);*
- ✓ *O livro de atas.*
- ✓ *Comprovativo do envio da declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES) a que se encontra obrigado pelos artigos 113.º, do Código de IRS e 121.º, do Código de IRC relativamente ao exercício de 2015.*

*No local, dia e hora marcada, o sócio gerente Sr. D... informou que todos os elementos solicitados se encontravam no gabinete de contabilidade do atual Contabilista Certificado (E...- Unipessoal Lda, com sede na Rua 1 de Dezembro, n.º..., ...-... .., de C..., NIF ...), exceto o ficheiro SAFT da contabilidade referente ao período de 01-01-2015 a 30-09-2015, que o anterior Contabilista Certificado Sr. B..., NIF..., informou não ter conseguido extrair devido a um problema informático. Dirigimo-nos então ao gabinete de contabilidade E...- Unipessoal Lda, onde nos foram apresentados os elementos que passamos a descrever, tendo para o efeito sido*

---

*lavrado o termo de ocorrência que juntamos em anexo n.º 8, documento assinado por duas testemunhas:*

- Extratos bancários das contas do F... n.º... e do Banco G... n.º... de Janeiro a Setembro de 2015;*
- Extratos bancários da conta n.º ... do H... dos meses de Janeiro a Março de 2015;*
- Um livro de atas contendo as atas do n.º nove (de 30 de Março de 1992) ao n.º trinta e quatro (de 30 de Março de 2015);*
- Uma PEN drive com uma pasta designada "27-01-2017 Elementos pedidos", na qual se encontravam os ficheiros seguintes:*
  - "Extratos conferencia 01-01-2016 a 30-09-2016.pdf" (importa referir que, apesar deste ficheiro conter data do ano 2016, o conteúdo do mesmo refere-se a extratos do ano 2015);*
  - "Inventário stock 31122014.pdf".*
- Um print de um e-mail remetido pelo anterior contabilista certificado (Sr. B...), comunicando a impossibilidade de extrair o ficheiro SAFT da contabilidade relativo ao período solicitado, pelo que, em alternativa, remeteu os extratos de conta para o mesmo período.*

*Muito embora tenham sido apresentados os elementos que acabámos de referir, conclui-se que não foram apresentados todos os elementos solicitados na notificação do dia 20-01-2017, ou seja, no dia 27-01-2017 continuavam em falta os ficheiros SAFT da contabilidade relativos a todo o ano 2015 (do período de 01-01-2015 a 30-09-2015, da responsabilidade do anterior Contabilista Certificado e do período de 01-10-2015 a 31-12-2015, da responsabilidade do atual Contabilista Certificado), encontrava-se em falta a ata relativa à aprovação das contas do exercício 2015 e encontrava-se por assinar a ata n.º 34 relativa à aprovação das contas do exercício 2014. Por fim, encontrava-se ainda em falta o comprovativo da entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES) relativamente ao exercício 2015.*

### **II.3.7. Contagem de caixa efetuada em 2015-10-08**

*Os saldos das disponibilidades do sujeito passivo ao longo dos últimos 6 anos são os que apresentamos no quadro seguinte, através do qual se verifica que, à exceção do ano 2012, em que o saldo da conta caixa efetivamente baixou, em todos os restantes anos esse saldo subiu sistematicamente.*

Período	2010	2011	2012	2013	2014	Agosto 2015	Dezembro 2015
Caixa	33.380,27	49.773,45	13.851,67	61.504,57	120.230,51	142.923,26	145.956,95
Depósitos à ordem	10.310,18	13.040,14	8.021,42	15.501,88	6.073,25	14.511,10	16.438,65
Outros dep. À ordem	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total Cx e DO	43.690,45	62.813,59	21.873,09	77.006,45	126.303,76	157.434,36	162.395,60

*Ao abrigo da OI2015... (ação de âmbito parcial retenções na fonte do mês Outubro de 2015), foi o sujeito passivo visitado no dia 08 de Outubro de 2015 pelos Inspetores Tributários I..., NP ... e J..., NP... . Conforme se observa através do auto de ocorrência para o efeito elaborado e que juntamos em anexo n.º 5, depois de recolhidas algumas informações necessárias para avaliar o sistema de funcionamento do caixa, nomeadamente sobre a existência de um único posto localizado na sede da empresa, bem como das pessoas responsáveis pelo seu manuseamento foi-nos declarado pelo sócio gerente Sr. D..., que a empresa não dispunha de qualquer cofre e foi efetuada uma contagem aos valores existentes em caixa nessa data, a qual permitiu apurar o montante de 322,00€. Apurou-se ainda que nessa mesma data havia sido efetuado um depósito na conta n.º ... do F..., no montante de 1.789,46€ (€580,00 em numerário e €1.209,46 em outros valores) e informou-nos ainda o sócio gerente que durante o ano 2015 a empresa não efetuou nenhum empréstimo, nem aos sócios, nem a qualquer funcionário seu.*

*Nessa mesma data (dia 08 de Outubro de 2015) e através do então Contabilista Certificado, Sr. B..., foi obtido o balancete analítico relativo ao último mês contabilisticamente fechado, ou seja, à data de 31-08-2015, o qual evidencia um saldo de caixa no montante de € 142.923,26. Nesse mesmo dia foi notificado o sócio gerente para que, no prazo de 15 dias remetesse à Direção de Finanças de ... a folha de corte de operações de caixa relativa ao lapso de tempo entre o último balancete disponível (31-08-2015) e a data da contagem, 08-10-2015.*

*Em resposta, o Sr. D... remeteu, em representação do sujeito passivo, a folha de corte de operações de caixa que juntamos em anexo n.º 6, através da qual apurou um saldo de caixa no montante de €141.837,63 á data de 08-10-2015.*

*A ação inspetiva relacionada com esta contagem de caixa (012015...) foi concluída sem correções, em 2015-11-27, através da assinatura da Nota de diligência ... pelo sócio gerente Sr. D... .*

#### *11.3.7.1. Notificação para apresentação de justificação relativamente à diferença de caixa encontrada*

*No dia 27 de Janeiro de 2017 e já no âmbito da presente ação inspetiva foi efetuada uma notificação pessoal ao sujeito passivo na pessoa do sócio gerente, Sr. D... (notificação assinada por duas testemunhas, uma vez que o sócio gerente se recusou a assinar - ver anexo n.º 10). Nessa data o sujeito passivo foi notificado para apresentar, pelas 09 horas e trinta minutos do dia 03 de Fevereiro de 2017, justificação, devidamente documentada, para a divergência de caixa apurada em 08 de Outubro de 2015, no montante de €139.726,17, uma vez que a mesma não foi justificada nem foi tributada como despesa não documentada na declaração Mod. 22 apresentada relativamente ao exercício 2015.*

*Às 9h30 do dia 03 de Fevereiro de 2017 o sócio gerente, Sr. D... informou que não tinha nenhuma justificação para apresentar, facto que foi relatado no termo de ocorrência para o efeito elaborado, o qual juntamos em anexo n.º 11 (documento assinado também por duas testemunhas, uma vez que o sócio gerente se recusou a assinar).*

*(...)*

## ***V. CRITÉRIOS DE CÁLCULO DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRETOS***

### ***V.1. CORREÇÕES TÉCNICAS AOS VALORES DECLARADOS***

#### ***V.1.1. Em sede de IRC - Tributação autónoma- despesas não documentadas - 2015***



*Tal como referimos no ponto II.3.7 do presente relatório, foi efetuada uma contagem do caixa em 08 de Outubro de 2015 tendo sido contado em numerário o montante de 322,00€. Acresce a este valor o montante de €1789,46 respeitante a um depósito na conta n.º ... do F..., reconhecido contabilisticamente apenas em 31 de Outubro de 2015, ou seja, já depois da data da contagem. Assim, o valor do saldo do caixa a considerar para efeitos de apuramento da diferença existente à data de 08 de Outubro de 2015 é de €2.111,46 (€322,00 + €1.789,46). Como o saldo contabilístico da conta caixa à data de 08 de Outubro de 2015, apurado pelo Contabilista Certificado Sr. B... era de €141.837,63, apura-se assim uma diferença no montante de €139.726,17 (€141.837,63 - €2.111,46), correspondente a dinheiro que deveria ter sido encontrado aquando da contagem efetuada, mas que / ( efetivamente não se existia no caixa físico da empresa em 08 de Outubro de 2015.*

*Em 27-01-2017 foi notificado o sujeito passivo na pessoa do sócio gerente D... para que, pelas 9h30 do dia 03 de Fevereiro de 2017, no local da sede, apresentasse a justificação, devidamente documentada, para a divergência de caixa apurada em 08 de Outubro de 2015, uma vez que a mesma não foi justificada nem foi tributada como despesa não documentada na declaração Mod. 22 apresentada relativamente ao exercício 2015 (em anexo n.º 10 juntamos a notificação assinada pelo Inspetor Tributário e por duas testemunhas, uma vez que o sócio gerente se recusou a assinar).*

*Às 9h30 do dia 03 de Fevereiro de 2017, no local da sede do sujeito passivo, o Sr. D... (sócio gerente) informou que não tinha nenhuma justificação para apresentar, tendo para o efeito sido lavrado o termo de ocorrência que juntamos em anexo n.º 11 (documento assinado por duas testemunhas devido à recusa de assinatura por parte do sócio gerente.*

*Esta diferença apurada no saldo do caixa significa que foram utilizados meios financeiros da empresa para fins que se desconhecem (não foi revelada a natureza da despesa, finalidade e beneficiários), sabendo-se que muitas vezes são destinados, entre outros, ao pagamento de remunerações sem sujeição a IRS e contribuições para a Segurança Social, distribuição encapotada de lucros, manutenção de*

*atividade económica paralela (compras e vendas realizadas à margem da contabilidade e declarações fiscais), etc, situações que têm implicações ao nível fiscal traduzindo-se normalmente em evasão aos impostos que seriam devidos. Mostram-se assim devidamente preenchidos os pressupostos para submeter estas despesas (retiradas do caixa) ao regime das despesas não documentadas e à finalidade da sua tributação autónoma previstos no í» n" 1 do artigo 88º do CIRC, passando assim a representar um encargo adicional para quem nelas incorre, uma vez que a lei supõe que, desta forma, alguém deixou de pagar impostos. O legislador selecionou um conjunto de despesas que, face à sua natureza, e desde que verificados determinados requisitos legalmente previstos, estão sujeitas a esta tributação, como é o caso de:*

- Despesas não documentadas;*
- Valores pagos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;*
- Verbas relativas a refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades, ou seja, as denominadas despesas de representação;*
- Importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;*
- Ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador;*
- Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial;*
- Valores relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual;*
- Importâncias relativas a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes.*

*No caso em concreto, declarou o sócio gerente que não tinha nenhuma justificação para apresentar relativamente à divergência de caixa apurada, pelo que, não havendo qualquer elemento que comprove o destino efetivo de tal montante, o mesmo tanto pode ter sido utilizado em benefício dos sócios, como em qualquer outra finalidade e, em qualquer dos casos, à margem da tributação. Dessa forma, tais despesas estão sujeitas a tributação autónoma à taxa de 50%, uma vez que reúnem todos os requisitos legalmente previstos no n.º 1 do artigo 88.º do Código de IRC. Tendo em conta que, aquando da entrega da respetiva declaração periódica de rendimentos (modelo 22 de IRC) do exercício 2015, o sujeito passivo não sujeitou à devida tributação autónoma aquele montante, encontra-se em falta nos cofres do Estado imposto no montante global de €69.863,09, apurado da seguinte forma:*

$$€139.726,17 \times 50\% = €69.863,09$$

- D)** Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, com a data de 22-02-2018, a liquidação de IRC n.º 2018..., junta com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se incluem, os montantes de € 69.863,09 de tributações autónomas e € 3.293,65 de juros compensatórios;
- E)** Em 08-03-2019, a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa da liquidação referida, apenas quanto às tributações autónomas;
- F)** Até 22-07-2019, data em que foi apresentado o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo, a Requerente não foi notificada de decisão do pedido de revisão oficiosa.

## **2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto**

Os factos foram dados como provados com base no processo administrativo e nos documentos juntos pela Requerente.

Não há controvérsia sobre os factos provados.

### 3. Matéria de direito

A Requerente impugna o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que apresentou quanto à correcção efectuada quanto a tributações autónomas, no valor de € 69.863,09, que tem por fundamento o n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, que estabelece o seguinte:

*1 - As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A.*

A tributação baseou-se na constatação de que, no dia 08-10-2015, havia uma diferença de € 139.726,17 na conta caixa, valor que a Requerente não sujeitou a tributação autónoma, quando remeteu a declaração Mod.22 do exercício 2015.

Notificado para justificar a divergência de caixa apurada em 08 de Outubro de 2015, no montante de €139.726,17, o sócio gerente D... informou a Autoridade Tributária e Aduaneira que não tinha nenhuma justificação para apresentar.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que esta diferença apurada no saldo do caixa significa que foram utilizados meios financeiros da empresa para fins que se desconhecem (não foi revelada a natureza da despesa, finalidade e beneficiários), pelo que não havendo qualquer elemento que comprove o destino efectivo do montante referido, o mesmo tanto pode ter sido utilizado em benefício dos sócios, como em qualquer outra finalidade e, em qualquer dos casos, à margem da tributação.

A Requerente imputa vários vícios à liquidação impugnada, designadamente:

- erro na subsunção dos factos à matéria de direito;
- o relatório da IT tinha descartado a discrepância entre o saldo de caixa e a contagem efectuada dos pressupostos de aplicação de métodos indirectos por forma a submetê-lo ao regime ainda mais especial das tributações autónomas, mas o senhor Diretor de Finanças de ... convocou as diferenças de caixa como pressuposto da aplicação de métodos indirectos, o que constitui uma dupla tributação e erro imputável aos serviços;

- vício de forma por contradição entre fundamentos e decisão.

### **3.1. Vício de erro na subsunção dos factos à matéria de direito**

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- são duas as condições que uma dada realidade tem de cumprir para se reconduzir conceptualmente ao conceito de despesa não documentada e como tal tributada autonomamente à taxa de 50% (cf., n. 1 do art.º 88.º do CIRC);
- a primeira, é que **EXISTA EFETIVAMENTE UMA DESPESA!**
- a segunda, é que estando demonstrada a primeira (existência da despesa) esta **DESPESA NÃO SE ENCONTRE DOCUMENTADA!**
- quanto à primeira questão compete (ou no caso competia) à AT, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, demonstrar que a entidade incorreu numa (ou várias) despesa(s);
- quanto à segunda questão, uma vez que estamos perante um facto negativo de prova diabólica ou impossível, quando a AT tiver demonstrado nos termos supra expostos «a existência de despesa(s)», inverte-se a regra geral do ónus da prova competindo ao sujeito passivo apresentar a correspondente documentação legalmente exigível;
- apenas há lugar a uma tributação autónoma de despesas não documentadas quando se firmou a existência de uma despesa ou encargo que não concorre como gasto para efeito de cálculo do lucro tributável;
- e tal afere-se a partir do facto de, contabilisticamente, essa despesa se ter refletido uma diminuição do resultado líquido;
- como no presente caso, a AT não comprovou a existência de uma (ou mais) despesa(s), não pode invocar que a(s) mesma(s) não se encontra(m) documentada(s);
- a AT violou de forma grosseira o princípio da tipicidade da lei fiscal, entrando assim no domínio da discricionariedade pura e como tal, tecnicamente indefensável;

- 
- resta-nos concluir que a actuação da IT enferma de vício de ilegalidade por erro na subsunção dos factos à matéria de direito, erro esse que deverá ser integralmente imputável aos serviços uma vez que a Inspeção Tributária integra inelutavelmente os mesmos.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte, em suma:

- o facto de a divergência apurada pela AT não estar contabilizada enquanto saída de fluxos financeiros da empresa (ex. saída de caixa por contrapartida de pagamento a fornecedores), i.e, enquanto despesa, não significa que a AT, ao reconhecer aquela divergência enquanto despesa, esteja a actuar com base numa presunção;
- o acto de presumir implica concluir uma realidade desconhecida a partir de uma realidade que se conhece e que indicia aquela, não sendo essa, de todo, a situação dos presentes autos, pois a despesa praticada e objecto de tributação autónoma encontra-se confirmada e comprovada pelo registo contabilístico da Caixa e pela contagem física da mesma, inexistindo qualquer dúvida atendível quanto à veracidade de uma e de outra;
- o facto de a despesa apurada pela AT não se encontrar registada na contabilidade não afasta o seu enquadramento do instituto da tributação autónoma de despesas não documentadas;
- verificou-se, por contagem física, que foram subtraídos meios financeiros ao caixa da empresa, sem relevação contabilística, sem que tenha sido apresentada qualquer justificação para tal saída, e sem qualquer elemento ou documento de suporte que revele a sua natureza e o seu beneficiário, algo que se ajusta à letra do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC e à finalidade da tributação autónoma nele estabelecida para as despesas não documentadas.
- a saída de dinheiros do caixa consubstancia a diminuição de um ativo e integra o conceito de gasto constante do § 92 da EC do SNC;
- face à letra e espírito do artigo 88.º do CIRC, não há qualquer razão para limitar a sua aplicação aos casos de contabilização da despesa não documentada como gasto ou/e

- ser necessário que afete o resultado líquido do período, atenta a finalidade da incidência de tributação autónoma que é compensar a ausência de tributação na esfera do respetivo beneficiário (por não ser identificado);
- devem ser incluídas na tributação autónoma em causa não apenas as despesas não documentadas contabilizadas como gastos, mas também aquelas com as mesmas características, isto é, não documentadas que, devendo ter sido reconhecidas na contabilidade, como gastos, embora fiscalmente não dedutíveis, não o foram e, portanto, não afetaram o resultado, não existindo razão para as excluir porque os efeitos num caso ou noutra são equivalentes (para efeitos de determinação do lucro tributável, é irrelevante a sua contabilização ou não como gasto, já que se trata de encargos não dedutíveis, cf. artigos 23.º e 23º-A do CIRC);
  - a tributação autónoma das despesas não documentadas tem como fundamento a presunção da existência de rendimento que deixou de ser tributado, não só em sede de IRC como de IRS, podendo, por tal motivo, ser entendida como uma forma de, indiretamente e através da despesa, tributar o rendimento.

O conceito de «*despesas*» utilizado no artigo 88.º, n.º 1, do CIRC, não é definido neste Código e não coincide com o de «*gastos*», definido no artigo 23.º do CIRC (que inclui, designadamente, «*perdas*» e «*ajustamentos*»), pelo que deverá ser atribuído àquela expressão o alcance que tem na linguagem comum, de saída de dinheiro do património de uma empresa.

O Supremo Tribunal Administrativo entendeu, no acórdão de 07-07-2010, proferido no processo n.º 0204/10, que «*tratar-se-á de encargos ou despesas suportadas pelo sujeito passivo que em termos contabilísticos afectam o resultado líquido do exercício, diminuindo-o*»: a apreciação da existência ou não da devida documentação e da confidencialidade da despesa é feita tendo por objecto o acto através do qual o sujeito passivo suporta o encargo ou a despesa que é susceptível de afectar o resultado líquido do exercício, para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC. Isto é, o encargo não estará devidamente documentado quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ele foi efectivamente suportado pelo sujeito passivo e a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa.

No entanto, mais recentemente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo não faz depender a tributação autónoma baseada em despesas não documentadas da sua relevância como gastos para determinação do lucro tributável, como pode ver-se pelo acórdão do STA de 31-03-2016, processo n.º 0505/15:

*O art.º 81.º do CIRC, na redacção vigente à data da tributação definia as diversas taxas que seriam utilizadas para tributação dos tipos de despesas ali enunciadas, sem haver qualquer dispositivo legal que determinasse que essa tributação só ocorreria se estas despesas houvessem sido tidas como custos fiscais da empresa para a determinação do seu lucro tributável.*

*Admitindo-se que a finalidade da tributação autónoma apontada pela recorrente - reduzir a despesa fiscal evitando a fraude e evasão fiscais – seja um dos elementos considerados pelo legislador no estabelecimento desta regulamentação, essa finalidade não pode permitir, como aquela pretende que a interpretação do normativo em questão seja efectuada de molde a nele inserir um pressuposto legal sem qualquer assento no texto da lei, o que seria manifestamente desconforme com o disposto no art. 9.º do Código Civil.*

*As despesas em questão são tributadas apenas porque são efectuadas, havendo mesmo a cargo do contribuinte a obrigação de as tornar aparentes na sua declaração de rendimentos. Se todas ou parte delas poderiam ter sido consideradas como custos da empresa para efeitos da determinação do seu lucro tributável, aumentando a despesa fiscal com a consequente diminuição do lucro tributável, e a empresa por decisão consciente, ou esquecimento, não as considerou desse modo na sua declaração de rendimentos, nem por isso, elas perdem a sua natureza de despesas tributáveis em sede de tributação autónoma, que, por definição é uma tributação destacável da tributação em sede de IRC.*

Na jurisprudência arbitral já havia sido defendido este entendimento, designadamente no voto de vencido proferido pelo Senhor Professor Doutor Manuel Pires no processo n.º 7/2011-T:



*«(...) devem ser incluídas na tributação autónoma em causa não apenas as despesas não documentadas, contabilizadas como gastos, mas também aquelas com as mesmas características, isto é, não documentadas que, devendo ter sido reconhecidas na contabilidade, como gastos, embora fiscalmente não dedutíveis, não o foram e, portanto, não afectaram o resultado, não existindo razão excludente das vias que, embora não sejam ou possam não ser as mais evidentes, não deixam de implicar despesas não documentadas».*

Assim, na linha desta jurisprudência, é de entender que as despesas não documentadas a que se refere o artigo 88.º, n.º 1, do CIRC reconduzem-se a saídas de meios financeiros do património da empresa sem um documento de suporte que permita apurar o seu destino ou o seu beneficiário.

No caso em apreço, resulta da prova produzida que meios financeiros no valor de €139.726,17 não se encontravam no património da empresa e não foi apresentado qualquer documento que revele o destino desses meios, pelo que está demonstrada uma situação factual enquadrável no conceito de despesas não documentadas para efeitos da tributação autónoma prevista no n.º 1 do artigo 88.º do CIRC.

Pelo exposto, conclui-se que a liquidação impugnada não enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto ou direito, ao entender que quando se comprova saída de meios financeiros do património da empresa e não existe qualquer documento de suporte se está perante situação factual enquadrável naquela norma.

Por isso, também não foi violado o princípio da tipicidade da lei fiscal, pois foi aplicada a estatuição do artigo 88.º, n.º 1, da LGT a uma situação de facto enquadrável na sua hipótese normativa.

Assim, a liquidação impugnada não enferma de erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito, pelo que não se justifica a anulação da liquidação impugnada.

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

### 3.2. Questão da dupla tributação

A Requerente defende, em suma, que o saldo de caixa e a contagem efectuada dos pressupostos de aplicação de métodos indirectos foram utilizados para suporte da tributação autónoma, mas foram também pressupostos da aplicação de métodos indirectos, o que entende constituir uma dupla tributação e erro imputável aos serviços.

A matéria tributável da tributação autónoma em causa não foi determinada utilizando métodos indirectos, pois não assentou em «*indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha*» (artigo 83.º, n.º 2, da LGT), mas em factos comprovados através de inspecções à Requerente, designadamente a comprovada falta de uma quantia no seu património (directamente determinada através da contabilidade e da contagem física do caixa e de uma conta bancária), e a ausência de documentos comprovativos do seu destino.

Por outro lado, as tributações autónomas previstas no artigo 88.º, n.º 1, do CIRC são, como resulta da sua denominação, autónomas em relação à restante tributação em IRC, pelo que é indiferente para a sua aplicação que a situação fáctica em que assentam seja ou não suporte de outras tributações, designadamente em sede de IRC.

De resto, a possibilidade de cumulação das tributações autónomas com outras tributações é expressamente assumida nos n.ºs 3 e 4 do artigo 88.º do CIRC, ao fazer incidir tributação autónoma sobre os encargos com veículos, inclusivamente sobre os próprios «*impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização*».

Para além disso, a dupla (ou mesmo tripla) tributação dos mesmos factos, quando preenchem as hipóteses normativas de mais de que uma norma de incidência tributária é generalizadamente admitida no nosso direito (por exemplo, IRC e derramas municipal e estadual; IRS e contribuição extraordinária de solidariedade; imposto sobre veículos, IVA e tributação autónoma prevista no n.ºs 3 e 4 e no artigo 88.º do CIRC; imposto sobre produtos petrolíferos, IVA e tributação autónoma prevista no n.ºs 3 e 4 e no artigo 88.º do CIRC).

Por isso, a eventualidade de os factos referidos nos autos terem sido suporte de uma decisão sobre a aplicação de métodos indirectos não afasta a aplicabilidade da tributação autónoma, pelo que não constitui um erro imputável aos serviços quanto a esta tributação.

Para além disso, a Requerente refere no artigo 84.º do pedido de pronúncia arbitral que foi em «*parecer datado de 15-01-2018 da lavra da ... – ..., sobre o qual o senhor Diretor de Finanças de ... decidiu por concordância de acordo com o seu prudente juízo, cometeu a «imprudência» de convocar as diferenças de caixa como pressuposto de aplicação de métodos indirectos*» e a decisão sobre a aplicação da tributação autónoma foi proferida muito antes, em **20-06-2017**, como se vê pela 1.ª página do Relatório da Inspeção Tributária.

Por isso, está afastada a possibilidade de esta alegada convocação das «*diferenças de caixa como pressuposto de aplicação de métodos indirectos*» afectar a legalidade da tributação, pois não existindo na data em que foi decidida a tributação autónoma, não pode ter sido um pressuposto de facto nem de direito em que esta decisão assentou.

Aliás, se constituísse qualquer vício a cumulação de tributações com base nos mesmos factos, a ilegalidade estaria na posterior aplicação de métodos indirectos, que consumou a cumulação que a Requerente considera proibida.

Assim, não se detecta qualquer vício de erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira que afecte a liquidação impugnada.

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

### **3.3. Questões da violação dos princípios da boa-fé, da colaboração e da cooperação, da violação das regras sobre impedimentos quanto à intervenção no procedimento tributário e vício de forma por contradição entre fundamentos e decisão**

O artigo 78.º, n.º 1, da LGT estabelece o seguinte:

*A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*

No caso em apreço, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado fora do prazo da reclamação administrativa, que é o de 120 dias, previsto no n.º 1 do artigo 70.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pelo que a revisão oficiosa apenas é possível com fundamento em erro imputável aos serviços, como resulta da parte final deste artigo 78.º.

A referência a «erro» limita os vícios que podem justificar a revisão oficiosa, quando não é pedida dentro do prazo da reclamação administrativa, aos vícios que na dogmática administrativa e tributária têm tal designação, que são o **erro sobre os pressupostos de facto** e o **erro sobre os pressupostos de direito**, afastando-se, assim, a possibilidade de revisão «*com fundamento em qualquer ilegalidade*», permitida quando os pedidos são apresentados naquele prazo.

Por isso, não constituem fundamento da revisão do acto tributário, quando não é pedida no prazo de «*reclamação administrativa*» todos os vícios que constituem «*ilegalidade*», mas que a que não é atribuída a designação de «erro», designadamente, vícios de forma (como a falta de fundamentação), vícios procedimentais e de incompetência.

A violação no procedimento tributário dos princípios da boa-fé, da colaboração e da cooperação e a violação das regras sobre impedimentos e a falta de fundamentação não constituem vícios qualificáveis como erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito, pelo que tem de se concluir que as alegadas violações não podem ser fundamento de anulação da liquidação impugnada.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a estes vícios.

#### **4. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos.

## **5. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **69.863,09**.

## **6. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 25-11-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(28/11/2019)

(Victor Calvete)

(Raquel Franco)