

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 594/2024-T**

**Tema: IRC; despesas não documentadas; princípio do inquisitório; ónus da prova.**

## **SUMÁRIO**

No âmbito do IRC, as despesas não podem ser consideradas como “não documentadas” - não se submetendo, por isso, a uma tributação agravada de 50% - no caso de os respetivos documentos, existindo, não estarem na posse do sujeito passivo sem culpa sua, tendo havido uma diligência de busca e a apreensão realizada em inquérito criminal, devendo nessa hipótese, por força do princípio do inquisitório, recair sobre a Administração Tributária a prévia diligência de os obter junto das autoridades judiciais, dever que precede o ónus da prova que possa recair sobre o sujeito passivo.

## **DECISÃO ARBITRAL**

O Tribunal Arbitral, composto pelos árbitros Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Presidente), Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia (adjunto relator) e Prof. Doutor Luís Baptista (adjunto), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e constituído em 7 de julho de 2024, acorda no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

---

1. A..., LDA., titular do número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede social na Rua ..., ..., ...-... Alcabideche, veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), apresentando um pedido de pronúncia arbitral que tinha como objeto a declaração da ilegalidade dos seguintes atos tributários, fixando como valor em litígio o valor de € 116.203,33 (cento e dezasseis mil, duzentos e três euros e trinta e três cêntimos) a pagar pela requerente a título de IRC:

- a Liquidação de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2023..., referente ao exercício de 2019, no valor de € 115.851,81;

- a Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., referente ao exercício de 2019, no valor de € 13.657,11; e

- Demonstração de Acerto de Contas de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2019, no valor de € 116.203,33.

Mais pediu a Requerente, em caso de prestação indevida de garantia para suspensão do processo de execução fiscal, o pagamento de uma indemnização, nos termos do disposto nos termos do artigo 53.º da LGT e do artigo 171.º do CPPT, até ao respetivo cancelamento.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD, em 30 de abril de 2024, em conformidade com o preceituado no art. 11.º, n.º 1, al. c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66º-B/2012, de 31 de

dezembro, tendo sido notificado, nessa data, à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), ora Requerida.

**3.** O Conselho Deontológico da CAAD, em 17 de junho de 2024, procedeu à nomeação dos árbitros ao abrigo do disposto no art. 5.º, n.º 3, al. a), e do art. 11.º, n.º 1, al. b), do RJAT, tendo estes comunicado, no prazo legalmente estipulado, a aceitação dos respetivos encargos.

**4.** As partes foram devidamente notificadas dessa designação e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do art. 11.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT e dos arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico.

**5.** Deste jeito, o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 5 de julho de 2024, com base no preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido subsequentemente notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira como Requerida para, querendo, apresentar resposta.

**6.** A Requerida apresentou a sua resposta em 23 de setembro de 2024, impugnando a pronúncia apresentada, entendendo não haver razão para qualquer invalidação dos atos tributários praticados, opondo-se ainda à produção da prova testemunhal solicitada pela Requerente.

**7.** O Tribunal Arbitral determinou a inquirição solicitada pela Requerente, o que aconteceu em 7 de novembro de 2024, conforme ata e gravação que constam dos autos, tendo prestado depoimento B... e C... .

**8.** Convidadas as partes a apresentar alegações escritas simultaneamente, estas foram juntas aos autos em 25 de novembro de 2024.

## **II. SANEAMENTO**

**9.** O Tribunal Arbitral foi devidamente constituído em 5 de julho de 2024, em conformidade com o estabelecido na al. c) do n.º 1 do art. 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

**10.** As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente patrocinadas, nos termos dos arts. 4.º e 10.º do RJAT e do art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

**11.** O processo não padece de vícios que o invalidem.

**12.** Cumpre apreciar e decidir.

## **III. DOS FACTOS**

**13.** A matéria factual relevante para a compreensão e decisão desta causa, após exame crítico da prova documental e testemunhal existente nos respetivos autos, fixa-se como segue:

**A) Factos Provados**

**14.** A..., LDA., é titular do número de identificação de pessoa coletiva..., tendo a sua sede social na Rua ..., ..., ...-... Alcabideche.

A Requerente dedica-se à seguinte atividade: «A fabricação, comercialização, importação, distribuição e exportação de componentes e equipamentos para todo o tipo de indústria, inovações tecnológicas e comerciais, indústria metalomecânica. Importação e comercialização de automóveis, bem como disponibilização de meios e prestação de serviços de automobilismo de competição e lazer. Organização de eventos. Compra e venda de metais preciosos ou outros. Importação, exportação e comércio. Importação, exportação e distribuição de equipamentos informáticos e de software. Prestação de serviços».

Possuiu os seguintes CAE's:

- 82300 – Organização de feiras, congressos e outros eventos similares;
- 46900 – Comércio por grosso não especializado.

**15.** Foi efetuada uma ação de inspeção tributária, cujo procedimento se iniciou em 18 de abril de 2023, na qual se detetou a ausência de documentação que comprovasse a substância de dois pagamentos, no valor global de 205.000,00 euros, feitos pela Requerente à empresa D..., através do banco nacional BPI:

- o pagamento de 180.000,00 euros; e

- o pagamento de 25.000,00 euros.

**16.** O resultado dessa inspeção considerou estes dois pagamentos como não suportados por documentação adequada, levando à tributação em IRC com uma taxa agravada de 50% por despesas não documentadas no valor de 102.500,00 euros, nos termos do art. 88.º, n.º 1, do CIRC, consubstanciada através dos seguintes atos tributários:

- a Liquidação de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2023..., referente ao exercício de 2019, no valor de € 115.851,81;

- a Liquidação de juros compensatórios n.º 2023-..., referente ao exercício de 2019, no valor de € 13.657,11; e

- a Demonstração de Acerto de Contas de IRC n.º 2023-..., referente ao exercício de 2019, no valor de € 116.203,33.

**17.** Acontece, porém, que em 19 de abril de 2023 foi realizada pela Polícia Judiciária – Diretoria do Norte, no âmbito do inquérito criminal com o NUIPC .../21...T9PRT, uma diligência de busca e apreensão na sede social da Requerente, em cujo auto se faz referência a documentação contabilística alusiva à Requerente atinente ao ano de 2019 (p. 5 do auto da busca e apreensão).

**18.** A conclusão de que nessa documentação apreendida constavam os documentos que justificariam as despesas realizadas consideradas não documentadas foi corroborada pela prova testemunhal que se produziu na diligência de inquirição de testemunhas realizada em 7 de novembro de 2024.

**19.** Segundo a convicção do Tribunal Arbitral, este facto impediu a Requerente de poder comprovar as transações havidas – que por isso foram consideradas não documentadas – porque a respetiva documentação de suporte não se encontrava na sua posse, sem que isso lhe pudesse ser imputável, sendo-lhe impossível, pelos seus meios, cumprir com o dever de esclarecimento a esse respeito.

**20.** A verdade, porém, é que posteriormente essa documentação foi obtida, cuja validade não foi contestada por ninguém, documentação que a Requerida, afinal, possuía e que, bem considerada, devia ter evitado a conclusão de que haveria despesas não documentadas para efeito de aplicação de uma taxa agravada de IRC em 50%.

### **B) Factos não provados**

**21.** Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

### **C) Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

**22.** Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi invocado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

**23.** 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. o art. 596.º, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT].

**24.** Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos, não se tendo provado que a Requerente tenha prestado a garantia para suspender a execução fiscal n.º ...2024..., que disse que estava a ser objeto de diligências (artigo 88.º do pedido de pronúncia arbitral), pois não apresentou qualquer prova de que a prestação de garantia se tivesse concretizado.

#### **IV. DO DIREITO**

##### **A) A tributação agravada em sede de IRC por despesas não documentadas nos termos do art. 88.º, n.º 1, do CIRC**

**25.** A questão jurídica substancial relaciona-se com a subsunção da factualidade provada na previsão da norma constante do art. 88.º, n.º 1, do CIRC, no qual se dispõe o seguinte: “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”.

**26.** A consulta dos autos permite observar a existência contabilística de documentação que explica a natureza e a finalidade das transações que foram consideradas pela Requerida como não documentadas.

Na verdade, é possível verificar a existência de duas faturas que o demonstram:

- a fatura n.º A/2, de 1 de fevereiro de 2019, na qual a E... LDA fatura à empresa A..., LDA., a ora aqui Requerente, a venda de ouro no valor de 36.888,60 euros;

- a fatura n.º A/4, de 23 de maio de 2019, com os mesmos sujeitos, nesta se transacionando o valor de 180.000,00 euros.

As explicações dadas em sede de prova testemunhal criaram a convicção no Tribunal Arbitral de que estas faturas se referiam a despesas de aquisição de ouro, no valor global de 205.000,00 euros, sendo bastantes para a identificação das transações havidas entre a Requerente e a D..., considerando ainda a existência de uma nota de crédito desta.

**27.** Assim sendo, falece razão à Requerida no sentido de considerar que os dois pagamentos de 180.000,00 euros e 25.000,00 euros não foram despesas documentadas, pelo que se considera injustificado aplicar a taxa agravada que para estes casos está prevista no art. 88.º, n.º 1, do CIRC: em homenagem ao princípio da verdade material, essas despesas estão documentadas, como se pode perceber dos autos.

**B) A precedência do princípio do inquisitório como modo de agir procedimental da Administração Tributária sobre o ónus da prova do sujeito passivo**

**28.** Outra dimensão presente nos autos refere-se ao comportamento das partes no tocante à procura da verdade material na procura e disponibilização da documentação que explicasse a transação sob apreciação.

O ponto é saber quem tem razão:

- se a Requerente, por não lhe ter sido possível mostrar tal documentação, apreendida que estava no âmbito de um processo criminal, não lhe sendo exigível outro comportamento;

- se a Requerida, com o fundamento de que quem tinha de provar a sua existência seria a Requerente e, não o fazendo, tendo esta o ónus da prova, isso determinaria a adequação da liquidação oficiosa realizada.

**29.** O ponto de partida – antes de serem vistas as responsabilidades das partes – radica na pertinência de documentação que possa cumprir a exigência legal de se considerar as mencionadas despesas como comprovadas em termos fiscalmente relevantes, assim impedindo a aplicação da taxa agravada em IRC de 50%.

Julga-se que a sua existência se afigura bastante para afastar a aplicação daquela taxa agravada de IRC; e não está em causa saber das suas características no plano da sua completude quanto aos elementos necessários que a documentação contabilística deve ostentar.

O Tribunal Arbitral julga que essa documentação existe, constando dos autos, não tendo a sua validade e correção sido contestadas, não obstante o facto de a Requerida, a certo passo, estranhar o seu aparecimento tardio...

**30.** Se a pertinente documentação existia, o que importa é apurar a quem deve ser assacada a responsabilidade pela sua ausência, no momento próprio, para efeitos de tributação agravada em sede de IRC.

A Requerente refere que, no âmbito da inspeção que lhe foi feita, alertou a Requerida para a sua existência, mas referiu que não possuía consigo tal documentação, pois que estava no rol de documentos que haviam sido apreendidos no âmbito do processo criminal com NUIPC .../21...T9PRT.

**31.** E é verdade: a leitura do Auto de Apreensão e Documentação, que consta nos autos, permite observar, na sua página 5, a existência de arquivos apreendidos da Requerente de 2019 que se referem à contabilidade da Requerente, em cujo lote estavam aquelas mencionadas faturas.

Isso mesmo foi confirmado na inquirição feita a C... na audiência que o Tribunal Arbitral realizou.

Ora, assim sendo, não era exigível à Requerente apresentar documentos que, existindo e sendo adequados, não estavam na sua posse, e não por culpa sua.

**32.** Este seria um tema de ónus da prova se acaso não houvesse que invocar um importante princípio que deve reger a conduta da Administração Tributária.

---

Trata-se do princípio do inquisitório – que é, de resto, um princípio geral do procedimento administrativo – através do qual a Administração Tributária tem o dever de ativamente diligenciar no sentido da procura dos documentos que lhe permitam chegar à verdade material.

**33.** Eis a definição que a LGT dá do “Princípio do inquisitório”: “A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido” (art. 58.º da LGT).

Definição idêntica observa-se no art. 58.º do CPA, com a epígrafe “Princípio do inquisitório”: “O responsável pela direção do procedimento e os outros órgãos que participem na instrução podem, mesmo que o procedimento seja instaurado por iniciativa dos interessados, proceder a quaisquer diligências que se revelem adequadas e necessárias à preparação de uma decisão legal e justa, ainda que respeitantes a matérias não mencionadas nos requerimentos ou nas respostas dos interessados”.

**34.** O próprio CPPT é sensível a esta posição ativa que a Administração Tributária deve protagonizar, sendo de recordar duas relevantes normas:

- *a cooperação de entidades públicas*: “Estão sujeitos a um dever geral de cooperação os serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público,

as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas de utilidade pública” (art. 49.º do CPPT);

- *meios de prova*: “No procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correto apuramento dos factos, podendo designadamente juntar atas e documentos, tomar declarações de qualquer natureza do contribuinte ou outras pessoas e promover a realização de perícias ou inspeções oculares”.

**35.** O Tribunal Arbitral entende que a Requerida, sabendo da existência do teor da documentação indicada no referido Auto de Busca e Apreensão, devia ter procurado obter a documentação pertinente, a qual estava indicada na página 5 do relatório.

Porém, não logrou fazer, embora mais tarde essa documentação tivesse aparecido.

**36.** De resto, sempre obteria maior êxito do que o sujeito passivo porque a Administração Tributária, como entidade pública, tem direito à cooperação de outras autoridades públicas no cumprimento da sua missão de procurar a verdade das manifestações de riqueza com vista a tributá-las devidamente.

É justo fazer um prognóstico mais pessimista se tal ficasse a cargo do sujeito passivo, em relação ao qual nem sequer se explica se tem alguma posição processual no inquérito criminal e, mesmo tendo, seria muito mais improvável que a sua pretensão fosse satisfeita.

### **C) Pedido de indemnização condicionado à prestação de garantia**

**37.** A Requerente formula ainda um pedido condicionado à prestação de garantia, dizendo que *«requer em caso de prestação indevida de garantia para suspensão do processo de execução fiscal, o pagamento de uma indemnização, nos termos do disposto nos termos do artigo 53.º da LGT e do artigo 171.º do CPPT, até ao respetivo cancelamento»*.

Não se tendo provado que a Requerente tenha prestado qualquer garantia, não se toma conhecimento deste pedido.

## **V. DECISÃO**

**40.** Termos em que o Tribunal Arbitral decide:

- a) Condenar a Requerida no pedido de anulação da liquidação, por se verificar a ilegalidade dos atos tributários que realizaram a tributação agravada em IRC da despesa em causa neste processo arbitral, invalidando-os, havendo documentos que comprovam as despesas realizadas e que a Requerida podia ter obtido e que até conhecia, não sendo essa falta imputável à Requerente;
- b) Não tomar conhecimento do pedido de indemnização por garantia indevida, que não se provou que tivesse sido prestada;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

**41.** De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, art. 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT e art. 3.º, n.º 2, do RCPAT, fixa-se ao processo o valor de € 116.203,33 (cento e dezasseis mil, duzentos e três euros e trinta e três cêntimos), correspondente ao valor de imposto que o Requerente considera como tendo sido indevidamente liquidado, o qual é o valor do pedido de pronúncia arbitral, não tendo o mesmo sido objeto de contestação.

## **VII. CUSTAS**

**42.** Custas a cargo da Requerida, de acordo com o art. 12.º, n.º 2, do RJAT, do art. 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 3.060,00 (três mil e sessenta euros), em virtude de ter sido condenada na totalidade do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de dezembro de 2024.

Árbitro Presidente

Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa

Árbitro Vogal

Dr. Luís Baptista

Árbitro Relator

Jorge Bacelar Gouveia

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art. 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art. 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.