

[Acórdãos TCA](#)

**Acórdão do Tribunal Central Administrativo**

**Processo:** 06615/02  
**Secção:** Contencioso Tributário - 1º Juízo Liquidatário  
**Data do Acórdão:** 01-06-2004  
**Relator:** Casimiro Gonçalves  
**Descritores:** CUSTO NÃO DOCUMENTADO  
RELEVÂNCIA FISCAL

**Sumário:**  
1. O custo não documentado pode relevar fiscalmente se o contribuinte provar, por qualquer meio admissível, a efectividade da operação e o montante do gasto.  
2. No exercício dos poderes inquisitórios pode o julgador, em processo tributário, realizar ou ordenar as diligências que se afigurem úteis para a descoberta da verdade quer relativamente aos factos alegados quer às questões que oficiosamente deva conhecer (art. 40º do CPT e 99º da LGT)

**Aditamento:**  
**Parecer Ministério**  
**Publico:**

1  
**Decisão Texto Integral:**

**RELATÓRIO**

1.1. Clínica ....., Lda., contribuinte nº 501894510, com sede na R....., Porto, recorre da sentença que, proferida pelo Mmo. Juiz da 2ª secção do 2º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto, no processo de impugnação que ali correu termos sob o nº 99/2000 e em que foi impugnada a liquidação adicional de IRC do exercício de 1991, no montante de 712.800\$00, a julgou improcedente.

1.2. Alegou e formula as seguintes Conclusões:

1. Não concorda a Recorrente com o entendimento vertido na sentença recorrida de que os custos não estavam regularmente documentados, nem com a interpretação feita da alínea h) do nº 1 do art. 41º do CIRC, na parte em que se entende ser esta aplicável ao caso subjudice.
2. Na data em que foi feito o lançamento contabilístico, a Recorrente encontrava-se na posse efectiva dos originais dos recibos ns. 906486 e 906487, no valor de Esc. 900.000\$00 cada um, emitidos pelo advogado Vitor Paulos, em 30/6/1991 e 30/12/1991.
3. Os originais dos recibos em causa documentaram efectivamente os lançamentos a custos dos respectivos montantes.
4. Pela análise das cópias dos referidos recibos constata-se que neles está aposto um carimbo com os dizeres LANÇADO e a numeração de lançamento contabilístico da escrita da Recorrente.
5. À data em que as referidas cópias foram feitas, os mesmos não se encontravam anulados.
6. A sua anulação foi posterior ao lançamento dos mesmos na contabilidade da Recorrente.
7. A forma e a causa para os originais dos recibos terem regressado à posse do referido advogado e sido anulados não é, nem pode ser, do conhecimento da Recorrente, visto que a sua contabilidade se encontrava entregue a terceiros.
8. Quando se detectou o lapso, a falta de assinatura dos recibos foi

sanada e os respectivos honorários declarados pelo prestador dos serviços.

9. A Recorrente, no momento da fiscalização de que foi alvo, tinha as referidas despesas documentadas através das fotocópias dos recibos.

10. Os custos com os honorários do Advogado foram efectivamente suportados e necessários ao exercício da actividade.

11. Errou a sentença recorrida ao não dizer se considerava ou não provados os factos constantes das conclusões 2 a 10 ora enunciadas.

12. Errou a sentença recorrida ao considerar que a prova documental das referidas despesas não pode bastar-se com a mera fotocópia, visto que não fundamenta legalmente tal conclusão.

13. Errou a sentença recorrida ao considerar provado que as despesas em causa não estavam "regularmente" documentadas face ao disposto no art. 41º, nº 1, al. h) do CIRC.

14. A sentença recorrida faz uma errada interpretação do disposto no art. 41º, nº 1, al. h) do CIRC.

15. O legislador não concretizou o conceito de "encargo não devidamente documentado".

16. A integração deste conceito deve ser feita tendo em conta a sua inclusão sistemática e o espírito do legislador.

17. A ratio desta norma é evitar a diminuição da receita fiscal, deduzindo despesas relativamente às quais não se pode fazer um controlo da sua natureza, origem ou finalidade e, assim, só se aceitarem como custos fiscalmente dedutíveis despesas que comprovadamente cumpram os requisitos previstos no art. 23º do CIRC: indispensabilidade para a realização dos proveitos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

18. Como encargos devidamente documentados devem considerar-se despesas relativamente às quais se possa aferir, com base em documento, a sua natureza, origem ou finalidade, de forma a poder indagar-se do preenchimento dos requisitos dos custos fiscalmente dedutíveis nos termos do art. 23º do CIRC.

19. A fotocópia das facturas emitidas pelo prestador dos serviços, com identificação da natureza dos serviços prestados, a identidade do prestador, a identidade da Recorrente, o valor dos honorários cobrados e recebidos, o carimbo e número de lançamento contabilístico da contabilidade da Recorrente, é prova documental suficiente para as despesas não serem consideradas como encargos não devidamente documentados.

20. Ainda que se julgue que o suporte contabilístico das despesas em causa não poderia bastar-se com uma mera fotocópia, sempre se deverá entender que as despesas estavam devidamente documentadas, para efeitos da não aplicação do art. 41º, nº 1, al. h) do CIRC, na medida em que essas fotocópias e os documentos juntos aos autos permitem aferir e concluir do cumprimento dos requisitos exigidos no art. 23º do

## CIRC.

21. É ilegal o acto de liquidação adicional de IRC relativo ao ano de 1991, por não se verificarem os pressupostos previstos no art. 41º, nº 1, al. h) do Código do IRC, pelo que deve o mesmo ser anulado.

22. A douda sentença recorrida violou, pois, o disposto no art. 41º, nº 1, al. h) do Código do IRC, art. 11º, nº 1 da LGT, o art. 9º, nº 1 do Código Civil, o art. 659º, nº 2 do CPC, o art. 123º, nº 2 do CPPT e o art. 100º, nº 1 do CPPT.

Termina pedindo que seja julgado procedente o recurso e seja anulado, com fundamento na sua ilegalidade, o impugnado acto de liquidação.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O EMMP emite Parecer no qual sustenta o não provimento do recurso.

1.5. Correram os vistos legais e cabe decidir.

## FUNDAMENTOS

2.1. A sentença recorrida deu como assentes os factos seguintes, ora submetidos a alíneas:

- a) No decurso de uma acção de fiscalização efectuada ao Exmo. advogado Victor Manuel Pinto Paulos, verificou-se que este conservava na caderneta CAG dois originais de recibos, emitidos com os números 906486 e 906487, com datas de 30/6/991 e 30/12/991, no valor de 900.000\$00 cada e com as indicações de anulados e de "lançados" com os números de lançamento 121086 e 121087, não tendo sido por ele contabilizados como receita naquele exercício.
- b) Tais recibos encontravam-se por assinar e agrafados aos duplicados com dois traços a todo o seu comprimento.
- c) Conferida a declaração de IRS de 1991 do Exmo. advogado verificou-se não figurar aí qualquer pagamento de rendimentos nem qualquer retenção na fonte.
- d) Na análise da contabilidade da impugnante verificou-se existirem duas fotocópias dos aludidos recibos, por assinar, que os mesmos haviam sido contabilizados como custo do exercício de 1991, com data de 31/12/991, e com os mesmos números de lançamento, na conta 6222912 - Honorários.
- e) A administração fiscal procedeu à correcção da declaração de IRC da impugnante, fazendo crescer a aludida quantia de 1.800.000\$00 na linha 21 do campo 18, "Despesas não documentadas nos termos do art. 23º CIRC".

2.2. Quanto a factos não provados a sentença especificou: «Factos não

provados - Inexistem outros factos sobre que o Tribunal se deva pronunciar já que as demais asserções insertas na douta petição constituem conclusões de facto e/ou direito».

E quanto à fundamentação dos factos provados e não provados, especificou: «Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração dos factos provados no teor dos documentos de fls. 8 a 15 dos autos apensos de reclamação».

3. Enunciando como questão a decidir a da ilegalidade decorrente da não consideração como custo da verba em causa, a sentença julgou improcedente a impugnação, no entendimento de que, referindo a impugnante que a quantia em causa de 1.800.000\$00 se reporta a uma despesa efectivamente por si suportada e referente a serviços que lhe foram prestados pelo sr. advogado, o que sucede é que a não aceitação de tal importância se ficou a dever, não ao entendimento de que tais serviços pudessem não ter sido prestados, mas antes ao facto de se ter considerado que tais custos não estavam regularmente documentados; pelo que bem andou a AT pois nos termos do art. 41º nº 1 al. h) do CIRC não são dedutíveis, mesmo quando contabilizados como custos, os encargos não devidamente documentados, sendo esse o caso da referida despesa cujo suporte contabilístico não poderia bastar-se com uma mera fotocópia.

4. Discorda a recorrente alegando (cfr. Conclusões 11ª a 13ª) erro de julgamento de facto e de direito por parte da sentença, quer porque não diz se estão ou não provados os factos constantes das Conclusões 2 a 10, quer porque não fundamenta legalmente a conclusão de que a prova documental das despesas em causa não pode bastar-se com a mera fotocópia, quer ainda porque, face ao disposto no art. 41º, nº 1, al. h) do CIRC, não podia ter julgado provado que as despesas em causa não estavam "regularmente" documentadas.

Vejam os:

4.1. É verdade que, como vem provado, no decurso da acção de fiscalização efectuada ao Exmo. advogado Victor Paulos se constatou que este conservava na caderneta CAG os dois originais dos recibos emitidos com os números 906486 e 906487, com datas de 30/6/991 e 30/12/991, no valor de 900.000\$00 cada e com as indicações de anulados e de "lançados" com os números de lançamento 121086 e 121087, não tendo sido por ele contabilizados como receita naquele exercício; é, também, verdade, que tais recibos se encontravam por assinar e agrafados aos duplicados com dois traços a todo o seu comprimento; e é, ainda, certo que, independentemente deste circunstancialismo, existiam na contabilidade da recorrente duas fotocópias desses recibos, por assinar, e eram essas fotocópias que

suportavam o lançamento contabilístico dos custos ora desconsiderados pela AT.

Todavia, não é menos certo que a tese factual ora sustentada, nas Conclusões 2ª a 10ª, pela recorrente (de que na data em que foi feito o lançamento contabilístico ela se encontrava na posse efectiva dos originais dos recibos n.ºs. 906486 e 906487, no valor de Esc. 900.000 \$00 cada um, emitidos pelo advogado Vitor Paulos, em 30/6/1991 e 30/12/1991; de que foram os originais desses recibos que documentaram efectivamente o lançamento a custo dos respectivos montantes, tanto que, pela análise das cópias dos referidos recibos se constata que neles está aposto um carimbo com os dizeres LANÇADO e a numeração de lançamento contabilístico da escrita da Recorrente; de que, por esta razão, à data em que as referidas cópias foram feitas, os ditos recibos não estavam anulados, sendo a sua anulação posterior ao lançamento dos mesmos na contabilidade e sendo que a forma e a causa para os originais dos recibos terem regressado à posse do referido advogado e sido anulados não é do seu conhecimento visto que a sua contabilidade se encontrava entregue a terceiros; de que, quando se detectou o lapso, a falta de assinatura dos recibos foi sanada e os respectivos honorários declarados pelo prestador dos serviços), já fora invocada na PI da impugnação.

E para prova dessa factualidade alegada, a recorrente juntou então cópia de uma declaração do sr. advogado (cfr. fls. 4 e cfr. o original da mesma declaração a fls. 5 da reclamação apensa) e cópia dos ditos recibos - já assinados pelo advogado - cfr. fls. 5).

Sucede que na dita declaração, o respectivo subscritor, afirma, além do mais, que, ao dar conta da falta dos dois recibos, procedeu à entrega de nova declaração de IRS onde constam declarados os respectivos montantes.

Ora, sendo certo que a declaração em causa, constituindo documento particular não impugnado, faz prova plena apenas quanto às declarações atribuídas ao seu autor, mas não já quanto aos factos compreendidos na declaração (cfr. art. 376º do CCivil), no caso presente importa, a nosso ver, averiguar se, de facto, a falada declaração de substituição foi, ou não, entregue e se nela constam declarados como rendimento do ano em causa (por parte do Exmo. advogado) os montantes relativos aos recibos questionados.

É que, contrariamente ao que acontece em sede de IVA para efeitos de dedução (onde apenas se admite que seja deduzido o imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes que respeitem os requisitos formais do art. 35º, n.º 5, do CIVA - cfr. art. 19º, n.º 2, do CIVA), já em sede de IRC, para efeitos de determinação do lucro tributável, admite-se que, no caso de inexistência de documento de origem externa (nos casos em que este devesse existir), a prova dos custos possa ser feita por documento interno, que deverá conter os

elementos essenciais das facturas, desde que a veracidade da operação subjacente seja inequivocamente assegurada por outros meios de prova.

Independentemente, pois, da questão de saber se é, ou não, admissível a prova de um custo exclusivamente com base em prova testemunhal (que, de todo o modo, no caso também não foi arrolada), não se nos afigura correcta a afirmação, sem mais, de que, face ao disposto no art. 41º nº 1 al. h) do CIRC, haja de improceder a impugnação, com fundamento apenas em que este normativo não permite a dedução fiscal dos encargos não devidamente documentados, mesmo quando contabilizados como custos.

É certo que o lucro tributável para efeitos de tributação em IRC tem como suporte o resultado apurado na contabilidade (cfr. art. 17º, nº 1, do CIRC), a qual deverá, designadamente, estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade e reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo (als. a) e b) do nº 1 do art. 17º do CIRC); e estar organizada nos termos da lei comercial e fiscal e permitir o controlo do lucro tributável (nº 1 do art. 98º do CIRC). E é certo, também, que quando a contabilidade esteja assim organizada, «presume-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte» (art. 78º do CPT, em vigor à data dos factos; cfr., hoje, o art. 75º da LGT). E é, ainda, certo que uma das regras de organização da contabilidade que assume maior relevo para o direito fiscal é a que vem consagrada na al. a) do nº 3 do citado art. 98º do CIRC, segundo a qual «Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de ser apresentados sempre que necessário» (no que respeita às aquisições de bens e serviços a regra geral é de que os respectivos documentos justificativos sejam de origem externa, sendo essa origem que lhes confere a presunção de autenticidade).

Porém, daqui não se segue que a falta de documento externo justificativo da operação contabilizada signifique que esse lançamento contabilístico seja fictício.

Como salienta Freitas Pereira (in Parecer do CEF nº 3/92, de 6/1/1992, CTF nº 365, págs. 343 a 352), «A inexistência de documento externo destinado a comprovar uma operação para a qual ele devia existir afecta necessariamente, e em princípio, o valor probatório da contabilidade e essa falta não pode ser suprida pela apresentação de um documento interno. É que o valor probatório de uma contabilidade assenta essencialmente nos respectivos documentos justificativos e, quanto aos que o devam ser, é a origem externa que lhes confere um carácter que se pode designar por presunção de autenticidade. Um documento de origem interna só pode substituir um documento de

origem externa quando sejam reunidas provas adicionais que confirmem a autenticidade dos movimentos nele reflectidos. Assim, a falta de documento externo pode ser suprida por outros meios de prova que demonstrem de forma inequívoca a justeza do lançamento efectuado».

E esses outros meios de prova devem incidir «não só sobre a materialidade da operação em si mesma mas também sobre os demais elementos indispensáveis à quantificação dos respectivos reflexos». Também Tomás de Castro Tavares (Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos, estudo publicado na CTF nº 396, págs. 7 a 177), se pronuncia no mesmo sentido, quando refere que «ao comprador compete, pois, a prova da ocorrência do custo, com a determinação do seu efectivo montante. Para tal, não basta que evidencie um documento interno (por si mesmo realizado). Ao lado desse suporte terá de demonstrar, por qualquer outro meio, a existência e principais características da transacção. Nessa tarefa poderá carrear quaisquer meios de prova (testemunhas, documentos auxiliares, explanação da sua contabilidade), competindo ao juiz aquilatar sobre o preenchimento da prova. Deste modo, um custo não documentado assume efeitos fiscais se o contribuinte provar, por quaisquer meios ao seu dispor, a efectividade da operação e o montante do gasto».

4.2. No caso dos autos, o documento comprovativo que apoia o lançamento dos custos desconsiderados pela AT consubstancia-se na fotocópia dos dois recibos originais, por assinar. Mas a recorrente junta agora cópias assinadas dos ditos recibos, bem como a citada declaração do emitente dos recibos na qual este afirma também ter procedido à entrega de nova declaração de IRS onde constam declarados os respectivos montantes.

Ora, sendo certo, por um lado, que no exercício dos poderes inquisitórios pode o julgador, em processo tributário, realizar ou ordenar as diligências que se afigurem úteis para a descoberta da verdade quer relativamente aos factos alegados quer às questões que officiosamente deva conhecer (art. 40º do CPT e 99º da LGT) e que, por outro lado, o custo não documentado pode relevar fiscalmente se o contribuinte provar, por quaisquer meios ao seu dispor, a efectividade da operação e o montante do gasto, então impõe-se que o Tribunal proceda a diligências no sentido de averiguar as alegadas circunstâncias factuais articuladas na PI (nomeadamente a entrega da declaração de substituição de IRS do ano em causa, por parte do emitente dos ditos recibos, na qual alegadamente declarou os respectivos montantes).

E nem se diga que esta factualidade não vem alegada na PI da

impugnação (isto porque a sentença, quando especifica os factos julgados não provados, exara que «Inexistem outros factos sobre que o Tribunal se deva pronunciar já que as demais asserções insertas na douta petição constituem conclusões de facto e/ou direito»). Com efeito, alegando a impugnante que «Contrariamente ao alegado no despacho de indeferimento da reclamação, os custos ... foram efectivamente suportados. Conforme se comprova com fotocópia da declaração passada pelo prestador de serviços ...» e constando da dita declaração a afirmação por este feita de que, quando detectou o lapso, procedeu à entrega da declaração de substituição de IRS do ano em causa, na qual declarou os respectivos montantes, parece claro que, não estaremos aqui perante asserções que constituam meras «conclusões de facto e/ou direito», mas, antes, perante alegação daquele referido facto e da pretensão de dele retirar consequências jurídicas na impugnação, sendo certo que, face à desconsideração da força probatória da contabilidade (art. 78º do CPT, em vigor à data), é sobre a impugnante que recai o ónus da prova daquele mesmo facto.

Ora, assim sendo e porque, desde logo, não será verosímil que o emitente do recibo declare para efeitos de IRS o montante respectivo, caso não tenha auferido tal rendimento, também se nos afigura que só perante a averiguação dessa factualidade é que o Tribunal, apreciando livremente a prova que venha a ser produzida, ficará em condições de apreciar a existência e comprovação do custo correspondente (em sede de IRC para a entidade que pagou aquele serviço).

Importa, pois, anular a sentença recorrida, por insuficiência de matéria de facto para suportar o julgamento de direito efectuado, impondo-se a sua anulação, com vista a que seja completada a instrução do processo e ampliada, sendo caso disso, essa mesma matéria de facto.

## DECISÃO

Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo em, dando provimento ao recurso, anular a sentença recorrida e ordenar a baixa do processo ao Tribunal «a quo», para que aí se complete a instrução dos autos, nos termos supra apontados e se profira nova decisão em conformidade.

Sem custas.

Lisboa, 01 de Junho de 2004