

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa

Mestrado em Direito Fiscal



# O Regime da Dedutibilidade de custos à luz do novo artigo 23º do CIRC

Daniela Gaspar Lagoa

Dissertação de Mestrado com a finalidade de requisito parcial para  
obtenção de grau de Mestre em Direito Fiscal sob orientação do Doutor  
António Moura Portugal

Lisboa, 25 de Março de 2015

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

Ac. – Acórdão

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CCI – Código da Contribuição Industrial

CIRC – Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRS – Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

EUR - Euro

LGT – Lei Geral Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA – Tribunal Central Administrativo

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

## **EXPOSIÇÃO DAS MATÉRIAS**

### **PARTE I – INTRODUÇÃO**

1. Apresentação do problema
2. O número 1 do artigo 23º do CIRC no antigo Código do IRC
  - 2.1. O entendimento da doutrina
  - 2.2. A posição da jurisprudência
    - 2.2.1 Comprovação
    - 2.2.2 Indispensabilidade
    - 2.2.3 Ligação a ganhos sujeitos a imposto

### **PARTE II – O NOVO REGIME DA DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS. NOVOS PROBLEMAS**

1. O novo regime da dedutibilidade de custos
  - 1.1. A comprovação dos requisitos do 23
    - 1.1.1 Comprovação do custo
    - 1.1.2 Indispensabilidade
  - 1.2. A indispensabilidade: o que mudou com a supressão da palavra?
2. Utilidade enfraquecida do novo artigo 23º?
  - 2.1 As cláusulas específicas anti-abuso
    - 2.1.1 O antigo número 5 do artigo 23º
    - 2.1.2 A alínea r) do número 1 do artigo 23º-A
    - 2.1.3 O número 4 do artigo 81º
  - 2.2 As tributações autónomas
3. Bibliografia

## PARTE I

### INTRODUÇÃO

## 1. APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA

O cerne deste trabalho assenta na alteração de 2014 ao regime da dedutibilidade de custos, fruto do trabalho da Comissão para a Reforma do IRC, e em como algumas mudanças neste regime influenciaram o n.º 1 do artigo 23º.

Numa conjuntura em que é imperativo tornar as nossas empresas mais competitivas, tanto no mercado nacional como no mercado internacional, onerando-as com o menor imposto possível, mas onde também importa combater a fraude e evasão fiscal, campo onde a imaginação dos sujeitos passivos não cessa de aumentar, a Reforma do IRC tenta atingir estes dois objectivos de forma coerente e razoável.

Assim, por essa mesma razão, a redacção do n.º 1 do artigo 23º é modificada com o intuito de simplificar a sua interpretação legal, bem como com o objectivo de atenuar a carga litigiosa que à volta deste preceito se tem registado.

Surgem também algumas normas anti-abuso que contraem cada vez mais a cláusula geral do n.º 1 do artigo 23º e que colocam em causa a sua utilidade prática.

O regime dos custos surge como uma das mais importantes componentes no cálculo do IRC, justificando o que chamamos de *modelo de dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade*: é o facto de existirem gastos que constam da contabilidade mas que não o são para a fiscalidade e gastos para a fiscalidade que não estão plasmados na contabilidade que faz com que em Portugal não usemos o modelo de dependência total. Por outro lado, e porque a fiscalidade parte, em grande medida, do lucro contabilístico, não podemos afirmar haver uma total separação entre fiscalidade e contabilidade.

É suposto que a contabilidade seja a ciência que melhor traduz a realidade empresarial e, se por um lado não é possível saber através dela o lucro exacto da empresa, pelo menos ela revela todos os movimentos no património da mesma, sendo a base da qual se deve partir quando calculamos o imposto a pagar.

As correcções fiscais são, como o próprio nome diz, apenas correcções ao lucro contabilístico pelas razões que adiante estudaremos e exigidas pelo princípio da capacidade contributiva, do qual decorre que as empresas devem ser tributadas pelo seu rendimento real.

Tendo passado pouco tempo desde a citada alteração legal e havendo ainda, naturalmente, poucos escritos na matéria, pareceu-me esta uma excelente oportunidade, não só para me especializar no tema mas também para reflectir nalguns aspectos acerca

destes dois sistemas – o antes e o depois de 2014 – analisando as principais diferenças e, sobretudo, averiguando as implicações práticas da mudança.

Por esta razão, o trabalho iniciará com uma breve excursão pelo n.º1 do artigo 23º e o modo como foi entendido ao longo do tempo, passando pelo entendimento da doutrina e posição da jurisprudência acerca da letra e espírito do preceito, para concluir depois pela sua utilidade na prática.

Através da análise de algumas decisões jurisprudenciais que foram surgindo, averiguaremos ou não se o n.º1 do artigo 23º estaria apto a solucioná-los.

Numa segunda parte desta dissertação, aquela onde penso deixar mais marcadamente o meu cunho pessoal e onde a investigação será, sem dúvida, mais profunda, debruçar-me-ei sobre uma comparação de alguns aspectos do antigo e do novo regime da dedutibilidade de custos, onde abordarei ideias mais concretas como a comprovação dos requisitos do artigo 23º, bem como o impacto prático do desaparecimento da indispensabilidade do texto da lei. Tentarei que esta abordagem parta ao máximo de casos concretos.

Ainda nesta segunda parte, já em jeito de conclusão, reflectirei sobre uma eventual utilidade enfraquecida da cláusula geral do n.º1 do artigo 23º, atentas as inúmeras cláusulas específicas anti-abuso que neste regime têm surgido. Analisarei o seu impacto também através de casos concretos. Nesta averiguação, cingir-me-ei a algumas cláusulas anti-abuso que vigoram no regime dos custos, tentando também perceber as mudanças em 2014, nomeadamente se as alterações neste campo reforçam ou fragilizam o n.º 1 do artigo 23º.

Tocarei também o aspecto das tributações autónomas que, com o novo regime, se intensificaram para mais onerar os contribuintes que realizarem determinadas despesas, as descritas no artigo 88º do CIRC.

É este o objecto de estudo e são estes os pontos essenciais que pretendo abordar.

Espero com este trabalho descortinar, através de uma coerente interpretação, as mudanças trazidas por este novo regime legal e, sobretudo, os seus aspectos práticos, estando inteiramente consciente das dificuldades que este tipo de reflexão implica por serem poucas as fontes relativas a este novo regime, mas tendo sobretudo presente que

posso realizar e escrever algo de novo que se traduza, daqui em diante, num instrumento de auxílio para todos os profissionais da área.

## 2. O NÚMERO 1 DO ARTIGO 23º NO ANTIGO CÓDIGO DO IRC

### 2.1 O entendimento da doutrina

O n.º 1 do artigo 23º anterior a 2014 contém em si uma, pelo menos aparente, cláusula geral: “*Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente (...)*”, referindo de seguida e de modo exemplificativo, como se pode depreender do advérbio “nomeadamente”, uma série de custos que as empresas podem deduzir a fim de abater ao seu rendimento, já que o artigo 17º do CIRC nos diz que o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado do período e variações patrimoniais positivas e negativas verificadas.

Antes de mais, é conveniente sublinhar que o instituto dos custos é fulcral no imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

Pois vejamos, em primeiro lugar, o princípio da capacidade contributiva exige que as empresas sejam tributadas pelo seu rendimento real. Tal princípio está expressamente consagrado na Constituição da República Portuguesa (CRP) – n.º 2 do artigo 104º -, embora possam existir desvios, os quais veremos mais à frente neste trabalho. Não obstante estes desvios, que fazem com que o princípio seja mais incidente na tributação do rendimento de pessoas singulares do que na tributação de empresas, aplica-se também às pessoas colectivas.

Como afirma SÉRGIO VASQUES, “*se o propósito dos impostos está em fazer com que os membros de uma comunidade contribuam para despesas que podem aproveitar a todos de modo indistinto, a única solução que se afigura materialmente justa é a de fazer com que cada um contribua na medida da sua força económica*”<sup>(1)</sup>. Ora, tal desígnio nunca poderia ser cumprido se, antes de aplicar a taxa de imposto, não calculássemos o rendimento líquido do contribuinte, pois que é este último que expressa a força económica do sujeito passivo.

---

<sup>(1)</sup> VASQUES, Sérgio - *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012, pág. 252

Na sua análise, MOURA PORTUGAL afirma que a capacidade contributiva deve ser analisada em três níveis: o duplo papel que tem como pressuposto e critério do imposto, concretizações ao nível do conceito de rendimento e sua materialização na CRP <sup>(2)</sup>. Quanto ao conceito de rendimento, o mesmo Autor acaba por explicar mais adiante que o mesmo deve ser amplo e líquido: amplo, já que deverá englobar tanto rendimentos provenientes da actividade principal como rendimentos que não sejam provenientes dessa actividade e, líquido, pois o sujeito passivo incorre em despesas para desenvolver a sua actividade que, naturalmente, devem ser deduzidas ao lucro da empresa. Não obstante, e como veremos à frente, há alguns casos em que o legislador impede a dedutibilidade de algumas dessas despesas.

SALDANHA SANCHES, no seu manual de Direito Fiscal <sup>(3)</sup>, dá extrema importância à construção de um conceito de rendimento, uma vez que adoptamos um sistema fiscal em que o principal critério para averiguar a capacidade contributiva é o próprio rendimento.

Assim, e admitindo que rendimento é um conceito económico e, portanto, necessita de adaptação ao Direito, o Autor distingue duas possíveis interpretações do conceito: o *rendimento fonte* e o *rendimento-acréscimo patrimonial* <sup>(4)</sup>. O primeiro assenta em considerar como rendimento apenas os ganhos obtidos através de uma actividade periódica: incluem-se no conceito apenas os proveitos que surjam de um qualquer bem ou actividade de que alguém é titular. Já o segundo é, por si só, mais amplo: tudo o que aumentar o património de uma pessoa é considerado rendimento, isto é, os frutos gerados pela valorização de um certo bem são vistos como rendimento, ainda que o acto que gerou o ganho seja um acto esporádico, não proveniente de uma actividade regular.

Finalmente, o Autor conclui que, não obstante o conceito de *rendimento-acréscimo* sofrer alguns problemas de aplicação real, – nas empresas porque obriga a um registo de todo o património e, nas pessoas singulares, por não existir essa obrigatoriedade de registo – é este que faz sentido aplicar, uma vez que é o conceito que nos dá a percepção mais exacta que podemos ter do rendimento. Tal vai de encontro ao princípio da

---

<sup>(2)</sup> PORTUGAL, António Moura, (2004), *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, pág. 24;

<sup>(3)</sup> SANCHES, José Luís Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª edição, 2007.

<sup>(4)</sup> SANCHES, José Luís Saldanha, obra cit., página 217.

tributação pelo rendimento real, o que permite dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva que tributa de acordo com a capacidade económica de cada sujeito.

Introduzido o princípio da capacidade contributiva, que funda todo o regime dos custos, e também o conceito de rendimento, importa atentar naquilo que foi o entendimento da doutrina acerca do velho n.º1 do artigo 23º.

O n.º 1 do artigo 23º tem como principal fonte de litígio a interpretação do termo “indispensabilidade”. Ainda assim, outro dos requisitos que vale a pena sublinhar antes desse é o requisito da comprovação.

A norma em causa diz apenas que só serão dedutíveis “os gastos que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos”.

Ora como afirma RUI DUARTE MORAIS <sup>(5)</sup>, a questão da indispensabilidade só é colocada quanto a custos já comprovados.

Como já acima dissemos, é suposto que a contabilidade traduza a realidade empresarial. Como tal, todos os movimentos no património da empresa deverão ser registados e, mais do que isso, a contabilidade deverá poder ser comprovada.

É para este efeito que existe o n.º 1 do artigo 123º do CIRC, que estabelece obrigações contabilísticas para a maioria das empresas. A alínea a) do n.º 2 do mesmo preceito prevê que “*todos os lançamentos contabilísticos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário.*”

Nesta alínea é expressa a exigência de que haja sempre um documento que justifique determinado custo pois só assim, e passando no teste da indispensabilidade, esse custo poderá ser dedutível.

A lei não é clara no sentido em que não dá uma noção de documento justificativo, nem tão pouco indica que requisitos o mesmo deve cumprir.

Ainda assim, como afirma RUI DUARTE MORAIS <sup>(6)</sup>, parece ser pacífico na doutrina e jurisprudência que o sujeito passivo tem a liberdade de complementar a prova por outro

---

<sup>(5)</sup> MORAIS, Rui Duarte – *Apontamentos ao imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Almedina, 2009, pág. 81.

<sup>(6)</sup> MORAIS, Rui Duarte – *Obra cit.*, pág. 80.

meio que não o mais cabal para a comprovação do custo, em nome do princípio da tributação pelo lucro real.

Mais considerações sobre a comprovação serão prestadas nos temas seguintes, mas é possível desde já adiantar que, uma vez que a lei não determina o que se entende por documento justificativo, a doutrina tem sido unânime em admitir que a factura é o documento de comprovação por excelência – daí que a factura apresentada com os elementos exigidos para o IVA seja totalmente aceite em IRC – mas que nem se torna necessário que todos aqueles requisitos do n.º 5 do artigo 36º do Código do IVA estejam patentes na factura para que ela seja válida. Apontaremos mais considerações a este respeito no tema da jurisprudência.

Como já afirmado acima, os não poucos litígios existentes à volta do n.º 1 do artigo 23º do CIRC deviam-se sobretudo ao termo *indispensabilidade*, ou como dizia a norma “gastos (...) indispensáveis”. O facto de não existir uma definição unânime na doutrina, embora fosse notável uma propensão para uma concepção mais ampla de gasto, e o facto de, nem tão pouco, a jurisprudência ter-se debruçado na concepção de uma noção uniforme, levava a que cada contribuinte elegeisse, para dedução, os gastos que lhe aproovessem e que o Fisco, por sua vez, usufruísse de uma certa discricionariedade para os desconsiderar.

Perante um conceito indeterminado como este, a doutrina pronunciou-se sempre de forma mais ampla face à jurisprudência e, claro, face ao Fisco que, na falta de um conceito uníssono, ia aproveitando a ocasião para não aceitar a dedutibilidade de determinados gastos.

TOMÁS TAVARES, na sua obra, enumera três sentidos que abstractamente identificou como tendo vindo a ser atribuídos ao termo *indispensabilidade* <sup>(7)</sup>. Explica que o termo foi visto por alguns como significando *absoluta necessidade* – apenas seriam dedutíveis os gastos que, não sendo incorridos, afectassem directa e negativamente os ganhos –, para outros como *conveniência* – só os gastos convenientes à organização da empresa

---

<sup>(7)</sup> TAVARES, Tomás Castro, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas – algumas reflexões ao nível dos custos”, Ciência e Técnica Fiscal, nº396, 1999.

seriam dedutíveis – e como *subsunção no interesse da empresa* – o custo é dedutível se houver uma relação causal justificada entre ele e a actividade da empresa.

A conclusão semelhante chega ANTÓNIO MOURA PORTUGAL na sua profunda investigação da jurisprudência portuguesa nesta matéria, da qual nasceu a sua brilhante tese de Mestrado. O Autor, baseando-se na jurisprudência analisada, fala numa divisão entre acepção restrita e acepção ampla de indispensabilidade, tema este ao qual voltaremos de seguida, quando tratarmos a posição da jurisprudência.

Quanto à posição da doutrina, MOURA PORTUGAL advoga que o espírito doutrinal nesta matéria foi sempre mais amplo, associando gastos indispensáveis aos gastos que eram contraídos no âmbito do objecto da empresa, os gastos necessários à prossecução da sua actividade.

O Autor refere como exemplos doutrinários VITOR FAVEIRO e MANUEL PORTO. O primeiro identifica indispensabilidade com o objecto societário, explicando que não deve admitir-se que seja o legislador a definir à partida, os gastos específicos a deduzir <sup>(8)</sup>. O segundo autor segue esta amplitude, referindo que “ *a palavra indispensáveis não pode deixar de ser entendida num sentido amplo, estando em causa não só os custos materialmente necessários ao processo produtivo como também todos os encargos a que legalmente se esteja obrigado. A lógica a ter em conta aponta para que sejam indispensáveis todos os encargos a que não pode fugir-se (...), só assim se chegando, como deve chegar-se à tributação apenas do rendimento disponível das empresas* <sup>(9)</sup>”.

MOURA PORTUGAL destaca ainda a posição de TOMÁS TAVARES. Este último Autor identifica várias acepções da palavra, tomando partido pela acepção mais ampla – dedutibilidade de todos os gastos reais e contraídos no interesse da organização empresarial. Sublinha que a “*liberdade de gestão pressupõe e exige a não imiscuição da Administração Fiscal na gestão das sociedades, com a preclusão de um controlo administrativo sobre o mérito das concretas decisões empresariais*”. Isto é dizer que, quem está mais perto da empresa é o gestor, e não o Fisco, e que ainda que a decisão de contrair determinado gasto se revele ruínosa para o negócio, é o dono ou gestor do mesmo que se encontra em melhor posição para decidir sobre os desígnios da

---

<sup>(8)</sup> PORTUGAL, António Moura, obra cit., página 112 e 113.

<sup>(9)</sup> PORTUGAL, António Moura, obra cit., página 262.

organização empresarial. Ao defender acerrimamente esta posição, TOMÁS TAVARES chama à colação princípios como o da autonomia privada e da liberdade empresarial, admitindo que eles só podem ser afastados quando há interesses tributários específicos como a simplificação ou a prevenção da evasão fiscal. É em nome destes interesses específicos - e principalmente por não se saber, por vezes, se determinado gasto tem um cunho mais pessoal ou societário, que há certos gastos contabilísticos que ou não são aceites como gastos fiscais ou só em certa medida são dedutíveis.

Não obstante o que ficou dito, o Autor deixa claro que, para impedir que seja desvirtuado o princípio da liberdade de gestão empresarial nesta matéria, desvios à regra da dedutibilidade que sejam motivados pela protecção de interesses específicos tributários, além de deverem ter como suporte uma forte justificação, têm de estar expressamente previstos na lei <sup>(10)</sup>.

No fundo, tenta-se explicar que não pode ser retirado às pessoas mais próximas da empresa, aquelas que vivem os seus desígnios no dia-a-dia, o poder de decidir o que é ou não melhor para o negócio, que gastos devem ou não ser contraídos. O Fisco, como credor do imposto, tem algo a dizer mas não em termos de gestão empresarial. Quando muito, a Autoridade Tributária tem o direito de desconfiar da dedutibilidade de certo gasto e aí, sim, poderá averiguar até que ponto aquela despesa se subsume no interesse societário e até que ponto aquela despesa potencia lucro, pois que a obtenção deste último é o maior dos interesses societários.

Talvez a frase que melhor resume a posição de TOMÁS TAVARES seja a de que a indispensabilidade deve ser vista numa perspectiva económico-empresarial, pois que o Autor advoga ainda que nem o facto de a indispensabilidade ser identificada com todos os gastos subsumíveis no objecto social, e portanto, estar inteiramente associada à teoria da especialidade do fim – artigo 6º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) – podendo a sua aparição no CIRC ser apelidada de redundante, nem isto nega o que já atrás ficou dito acerca desta “indispensabilidade” e da sua identificação com tudo o que cabe no objecto societário.

Face ao exposto, TOMÁS TAVARES acaba por concluir que este requisito do artigo 23º poderia nem constar do texto da lei, mas se continuar a constar, então o seu significado

---

<sup>(10)</sup> TAVARES, Tomás Castro, obra cit., pág. 135.

não pode ser afastado nem desassociado daquele que conhecemos da lei civil e comercial – artigo 60º do CC e artigo 6º do CSC.

Não poderíamos ainda deixar de fazer referência aos ensinamentos de SALDANHA SANCHES. No seu manual, o Professor ensina que é ponto assente que a liberdade e a responsabilidade da decisão cabem apenas ao gestor e que o facto de saber se aquela despesa corresponde ou não à mais eficaz defesa do interesse empresarial não cabe, de modo nenhum, ao Estado. Porém, SALDANHA SANCHES deixa claro que, o facto de o custo indispensável corresponder a uma despesa com um fim empresarial, não significa que este tenha que ser “*imediate e directamente lucrativo*”<sup>(11)</sup>, bastando que o interesse que originou a despesa seja especificamente empresarial.

Esta última deixa acabar por aproximar esta posição à posição já referida por TOMÁS TAVARES, quando este Autor relaciona o termo indispensabilidade com tudo o que cabe no objecto social da empresa. É, portanto, uma posição que vai de encontro à teoria da especialidade do fim –já acima referida– o que desde logo se denota pelas palavras de SALDANHA SANCHES quando afirma que “*o requisito da indispensabilidade dos custos para a formação de proveitos deve ser aferido por critérios de racionalidade económica face aos objectivos estatutários (...)*”<sup>(12)</sup>.

SALDANHA SANCHES aborda ainda a questão da razoabilidade e fundamentação das decisões de gestão.

Note-se que, no antigo CCI, a razoabilidade constava expressamente da lei: “*consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício, os que, dentro dos limites tido como razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, se tornou indispensável suportar para a realização dos proveitos e ganhos sujeitos a impostos e para a manutenção da fonte produtora*”. Embora tenha desaparecido do Código do IRC, SALDANHA SANCHES alerta para o facto de que a razoabilidade não deixa de ser um requisito da existência do custo, no sentido em que pode diferenciar quando é que uma despesa é contraída no interesse da sociedade ou, pelo contrário, se se trata de um custo incorrido no interesse dos sócios.

---

<sup>(11)</sup> SANCHES, José Luís Saldanha, obra cit., páginas 384.

<sup>(12)</sup> SANCHES, José Luís Saldanha, obra cit., páginas 385.

É certo que razoabilidade pode, tal como a indispensabilidade, consubstanciar um conceito indeterminado. Mas o Autor tenta explicar que razoabilidade aqui deve ser entendida como um custo que é susceptível de justificação e não propriamente um conceito que cria espaços demasiado largos deixados à discricionariedade da Administração, colocando o contribuinte à mercê da apreciação do Fisco.

Em “*Os Limites do Planeamento Fiscal*”<sup>(13)</sup>, SALDANHA SANCHES aborda mais aprofundadamente a questão de saber se o antigo 23º do CIRC consubstancia uma cláusula geral.

Admitindo que o conceito de custo é um problema comum ao Direito Fiscal e ao Direito Comercial, o Autor refere que o 23º do CIRC é o preceito a seguir quando nos questionamos acerca da definição de custo, concluindo depois que a problemática do tema advém do conceito de indispensabilidade, conceito este que seria determinante para perceber se determinado custo teria sido incorrido no interesse da empresa, ou apenas no interesse individual do sócio.

Ainda assim, SALDANHA SANCHES acaba por concluir que o artigo 23º do CIRC não consubstancia uma cláusula geral anti-abuso. Diz o Autor que a Administração até pode desconsiderar um custo, advogando que o mesmo não teve como causa um fim empresarial, desde que prove essa suspeita. O que não é, de todo, possível é termos o Fisco a analisar, de sua própria justiça, se determinada despesa foi ou não proveitosa para o bem-estar daquela empresa, se aquela foi uma boa ou má decisão de gestão. Nas palavras do Professor, “*saber se um custo corresponde à mais eficaz defesa dos interesses da empresa é uma questão que não pode ser resolvida mediante a atribuição de um poder de intervenção do Estado (...) de modo a realizar um juízo de mérito sobre uma certa opção de gestão empresarial*”<sup>(14)</sup>. Ao abrigo do princípio da liberdade de gestão empresarial, nem o juiz nem a Administração podem julgar a decisão de gestão, a não ser, claro, que haja indícios de fraude, situação esta em que o Fisco dispõe de poderes para acionar a verdadeira cláusula geral anti-abuso do n.º 2 do artigo 38º da Lei Geral Tributária (LGT).

---

(13) SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA – *Os Limites do planeamento fiscal: substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, página 215 e ss.

(14) SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA – obra cit., pág. 215.

Assim, conclui que a indispensabilidade deve ser aferida não por critérios de eficiência na gestão da empresa ao incorrer em determinada despesa, mas sim através da razoabilidade entendida como acima explicado: uma razoabilidade que não se mede por uma mais ou menos prudência na administração do negócio, mas sim face à coerência em incorrer em determinada despesa tendo em conta o objecto social da empresa e as circunstâncias do caso concreto.

SALDANHA SANCHES levanta ainda outro importante problema acerca da indispensabilidade. Tendo já sido referido que o conceito de indispensabilidade consubstancia um conceito indeterminado, o Autor levanta o véu para uma possível tendência da Administração Tributária em recusar a aceitação de certos custos, enveredando por um caminho de exercício de poderes semelhantes aos usados quando é aplicada a cláusula geral anti-abuso da LGT, mas desta feita sem ter os mesmos deveres procedimentais – como por exemplo o rigoroso dever de fundamentação – exigido por esta última.

Ora, a dar-se o caso, não só estaríamos perante uma limitação inaceitável da liberdade de gestão do contribuinte, como ainda estaríamos a usar o regime de dedutibilidade de custos como se de uma cláusula geral anti-abuso se tratasse, ainda por cima sem ter de obedecer a determinados deveres como o da fundamentação.

SALDANHA SANCHES conclui que, embora possa existir margem para manipulação de custos, que se traduza numa redução de imposto a pagar, tal não pode justificar uma tendência como a referida acima, por parte da Administração Tributária, pois tal levaria a uma total desvirtuamento do regime dos custos.

## **2.2 A posição da jurisprudência**

Tal como dito anteriormente, a jurisprudência não adoptou, pelo menos inicialmente, a posição ampla defendida pela doutrina. Em bom rigor, os nossos tribunais nunca dispensaram muito do seu tempo em torno da construção de um conceito de custo fiscal, apenas qualificavam o gasto como dedutível ou não dedutível.

No seu manual, MOURA PORTUGAL desenvolve uma autêntica excursão pela jurisprudência existente à época, descortinando o raciocínio dos tribunais em diversos aspectos relacionados com a dedutibilidade custos e que resultam do caminho trilhado pelos tribunais nos mais diversos acórdãos.

Da sua análise de algumas decisões se retira uma primeira conclusão acerca do n.º1 do artigo 23º: o contribuinte não pode bastar-se com o encargo de provar que o gasto é real; é necessário ainda que tenha registos da ocorrência do mesmo e que prove a indispensabilidade daquela despesa.

Não sendo o nosso objectivo discutir decisões já interpretadas por este Autor, afigura-se de alguma utilidade introduzir o que foi a argumentação do tribunal àquela altura para, no capítulo seguinte, conseguirmos desdenhar as principais diferenças face às decisões mais recentes, essas sim detalhadamente analisadas.

### 2.2.1 Comprovação

Ora, no que toca à questão da comprovação dos custos, nota-se uma enorme evolução num curto espaço de tempo. Inicialmente, não havia obrigatoriedade de suporte para que um gasto fosse dedutível. Só com a entrada em vigor do CIRC e o desenvolvimento das obrigações contabilísticas é que se começa a falar em suporte documental do gasto, com o fundamento de que é necessário prevenir a evasão fiscal e saber, através de uma comprovação, que o gasto ocorreu efetivamente na esfera do contribuinte. Essa preocupação surge também ao mesmo tempo em que é introduzido o IVA, imposto este que, por consubstanciar um tributo ao consumo, incidente a cada operação tributária, é ainda mais exigente quanto ao modo de comprovação da liquidação do imposto para, posteriormente, permitir ao sujeito passivo gozar do direito à dedução.

A propósito do IVA, e quando começou a ser exigido suporte documental para a aceitação de um gasto como dedutível (“Consideram-se gastos os que *comprovadamente*, sejam indispensáveis (...)”), foi discutido em alguns acórdãos se as exigências do actual n.º 5 do artigo 36º do CIVA valiam, tal e qual, para efeitos de IRC.

A resposta foi “sim” e “não”, no sentido de que: no caso de o documento de suporte conter exactamente os elementos que têm que constar na factura para efeitos de IVA, ele será formalmente válido, uma vez que foi cumprido o “mais”, quando apenas era exigido o “menos”. Contudo, foi entendimento subsequente que a premissa contrária até pode não se verificar, isto é, será perfeitamente possível existir um documento de suporte que não concentre todos os elementos do n.º 5 do artigo 36º e, ainda assim, seja válido para efeitos de dedutibilidade do custo em IRC. Note-se que nem é exigível que este documento seja uma factura.

Foram ainda discutidos outros casos em que a factura é emitida por entidade diferente da que prestou o serviço <sup>(15)</sup>, embora contenha todos os requisitos que a lei exige para aquele documento, e em que o contribuinte consegue provar que aqueles custos foram efectivamente contraídos. Neste caso, notou-se maior abertura dos tribunais inferiores que atenderam sobretudo à realidade material (o facto de o contribuinte conseguir provar os gastos contraídos), tendo decidido pela dedutibilidade. Assiste-se depois ao STA, em sede de recurso, a inverter estas decisões, argumentando que, se um elemento está inválido, a prova documental fica seriamente afectada.

MOURA PORTUGAL acaba por elogiar o TCA por atentar sobretudo na realidade material, interpretando a lei e aplicando-a a cada caso concreto, ainda que diga haver alguma irregularidade formal. No entanto, alerta para o facto de que as obrigações contabilísticas dos sujeitos passivos devem ter o seu peso na decisão, uma vez que existem para dar cumprimento à luta contra a fuga e evasão fiscal <sup>(16)</sup>.

Quanto ao facto de ser ou não admissível outro meio de prova que não a documental, o Autor esclarece que “*a corrente jurisprudencial maioritária vai no sentido de admitir o recurso a outros meios de prova (...) para comprovar que certo lançamento se reporta a um custo (...)*” <sup>(17)</sup>, o que faz depreender uma abertura um pouco receosa nos meios de prova, uma vez que continua por definir, em termos mais concretos, quais os meios de prova válidos.

Voltaremos a esta questão, aquando a análise de decisões mais recentes na matéria.

### 2.2.2 Indispensabilidade

Quanto à indispensabilidade, outros dos requisitos em análise para que um custo seja dedutível, o Autor identifica dois grandes grupos de acórdãos. Um em que é notável a adopção de uma corrente mais restrita e outro em que é já perceptível a viragem para a aceção mais ampla.

---

<sup>(15)</sup> PORTUGAL, António Moura, obra cit., página 196-199.

<sup>(16)</sup> PORTUGAL, António Moura, obra cit., página 199.

<sup>(17)</sup> PORTUGAL, António Moura, obra cit., página 202.

Na corrente restritiva, três sentidos são conferidos ao termo: *indispensabilidade eficiente* – custo só é dedutível se produzir efectivo resultados naquele exercício –, a *indispensabilidade como obrigatoriedade do gasto* – o gasto só é dedutível se obrigatório –, e *indispensabilidade como normaldade* – gasto é dedutível se o Fisco considerar que o mesmo constitui um gasto normal da empresa - (<sup>18</sup>). Para explicitar as três concepções, MOURA PORTUGAL, dá conta de vários acórdãos proferidos na década de 80 e 90 sobre esta matéria, decisões estas que não alisaremos ao pormenor neste trabalho, dado o curto espaço de escrita de que dispomos e dado que são decisões que já foram analisadas, e muito bem, pelo Autor.

Em jeito de breve referência quanto à aceção ampla, o Autor elogia o momento em que os tribunais superiores passaram a partir da premissa de que todos os gastos efectuados que tenham como objectivo produzir ganhos são, à partida, custos daquele exercício. E atenção, aqui apenas se fala na intenção de produzir ganhos, não sendo necessário que aquele custo produza, efectivamente, receitas.

Pela análise feita daquelas decisões, é notável, aos poucos, a referência à *indispensabilidade* e indagação sobre o conceito, bem como um maior acompanhamento da concepção ampla da doutrina. Ainda assim, os nossos tribunais nunca chegam a fixar uma definição uniforme para *indispensabilidade*.

De notar também que, ao tempo destas decisões, a questão da *indispensabilidade* é ainda vista como matéria de facto e a necessitar de prova que cabe ao contribuinte, quando a Administração Tributária desconfia da *indispensabilidade* do gasto. MOURA PORTUGAL expressa aqui a sua opinião de que “*faz mais sentido falar aqui num dever de motivação (...) em vez de verdadeiro ónus da prova*”(<sup>19</sup>).

### 2.2.3 Ligação a ganhos sujeitos a imposto

Saber o que se entende por ganhos sujeitos a imposto é algo que não está expressamente definido na lei. A questão central que se coloca neste tema é a de perceber se, neste caso, os gastos que originam proveitos que posteriormente são isentos de imposto serão ou não dedutíveis para efeitos fiscais.

---

(<sup>18</sup>) PORTUGAL, António Moura, obra cit., página 241 até 265.

(<sup>19</sup>) PORTUGAL, António Moura, obra cit., página 276.

Tratando-se de uma solução que carece de expressão legal, uma vez que o n.º 1 do artigo 23º do CIRC apenas ditava “*consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto (...)*”, gera-se a dúvida sobre o facto de saber o que acontece aos gastos que geram proveitos que são depois isentos de IRC, embora à partida estivessem sujeitos a este imposto, só não se efectivando essa sujeição por culpa do facto impeditivo que é a isenção.

MOURA PORTUGAL, alertando para o facto de que a solução a esta questão deveria ser dada através de lei expressa, propõe ainda uma interpretação, à luz das regras gerais do Código Civil, para as quais remete o legislador no n.º 1 do artigo 11º da Lei Geral Tributária (LGT). Este Autor identifica o caso do n.º 1 do artigo 49º do CIRC (actual alínea a) do n.º 1 do artigo 54º-A do CIRC), em que, atenta a redacção do preceito, é possível perceber que o legislador teve intenção de abranger os lucros sujeitos e não isentos de imposto<sup>(20)</sup>.

Posto isto, MOURA PORTUGAL entende que, se o espírito do n.º 1 do artigo 23º do CIRC fosse o de excluir a dedutibilidade de gastos que geram proveitos sujeitos a imposto mas dele isentos, então tal estaria expressamente previsto, tal como foi feito para o artigo 54º-A do mesmo diploma.

O ilustre Autor associa ainda a esta questão dúbia, o facto de a alínea b) do n.º 3 do artigo 17º do CIRC prever a obrigação de separar contabilisticamente as operações sujeitas ao regime normal de IRC das restantes, acabando depois por concluir que, à luz das normas gerais de interpretação, este preceito existe para que haja uma melhor organização da contabilidade por sectores e actividades, “*não cuidando de se estender a operações ou actos isolados*”<sup>(21)</sup> e, por isso, não se podendo dizer que constitui um indício de que esta separação pretende ser o mote para se aplicar a ligação a ganhos sujeitos e não isentos.

Dado o exposto, a nossa opinião vai em concordância com este Autor, pois vejamos:

- se o legislador não clarificou, no artigo 23º CIRC, que a dedutibilidade seria aplicável apenas para custos geradores de proveitos efectivamente sujeitos, é porque não quis excluir os custos que originam proveitos isentos.

---

<sup>(20)</sup> PORTUGAL, António Moura, obra cit., página 283-286

<sup>(21)</sup> PORTUGAL, António Moura, obra cit., página 295.

- Se a norma falava em ligação a ganhos sujeitos a imposto (hoje fala em “*gastos e perdas incorridos ou suportados (...) para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”), e se a concepção ampla de indispensabilidade, ultimamente defendida, até na jurisprudência, vai no sentido de que não é necessário que os gastos originem efectivamente proveitos, bastando a potencialidade para os gerar, então não faria sentido adoptar uma concepção ampla de indispensabilidade para a restringir logo a seguir dizendo que os ganhos originados por aquele gasto têm de estar efectivamente sujeitos a imposto, não bastando estarem sujeitos mas ser isentos.

Em jeito de conclusão desta primeira parte, é de notar que, como veremos mais à frente e no que toca a litígios em que o tema é a dedutibilidade de custos, o tópico da comprovação e o da indispensabilidade são os mais abordados na argumentação jurisprudencial, em detrimento da questão da ligação a ganhos sujeitos a imposto, razão pela qual iremos abordar apenas os dois primeiros.

## PARTE II

### O NOVO REGIME DA DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS. NOVOS PROBLEMAS.

## 1. NOVO REGIME DA DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS

Atentaremos agora não só no novo regime da dedutibilidade de custos, o que vigora a partir de 1 de Janeiro de 2014, mas também no que tem sido o entendimento de alguns aspectos que vamos tratar, nos últimos 5/6 anos, isto porque não é possível falar apenas no regime a partir de 2014, já que não dispomos de grandes fontes (a não ser a legislativa), e também porque será sempre pertinente uma abordagem dos últimos anos para percebermos o que ditou esta alteração legislativa.

### 1.2 A comprovação dos requisitos do artigo 23º

#### 1.2.1 Comprovação do custo

Hoje é o n.º 3 do artigo 23º, e não o seu n.º1, que determina a comprovação dos gastos: *“Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para o efeito”*.

Como é bom de ver, a prova documental continua a ser a prova de excelência, seja qual for a natureza ou suporte do documento.

O n.º 4 do artigo 23º do CIRC acrescenta ainda os elementos que o documento deve conter, no caso de o gasto ter sido contraído na aquisição de bens ou prestação de serviços. E embora estes requisitos não sejam tão exigentes como os previstos em sede de IVA, diz o n.º 6 do mesmo preceito que, no caso de o fornecedor de bens ou prestador de serviços estar obrigado à emissão de factura ou documento equiparado, então o documento comprovativo das aquisições ou prestações de serviços também tem que assumir essa forma.

Introduzida a alteração legislativa, desde logo salta à vista que, ao invés do que acontecia anteriormente a 2014, o tema da comprovação foi estruturalmente separado do da indispensabilidade (ambos constavam anteriormente do n.º 1 do artigo 23º). Este artigo dispõe agora de três números (3, 4 e 6) para falar na comprovação de custos, o que é indicador da cada vez maior importância que tem sido dada ao assunto face à aquela de que dispunha quando constava do n.º 1 do artigo 23º, importância esta que dá cumprimento às exigências de luta contra a fuga e evasão fiscal.

Não obstante a mudança, mantiveram-se as duas grandes virtudes das exigências formais ao nível fiscal que TOMÁS TAVARES já havia apontado: a obrigação formal em crise, “*para além de provocar um eficaz controlo da actividade do contribuinte, traduz-se, ainda, num mecanismo invisível de promoção da realidade*”<sup>(22)</sup>, uma vez que ao custo de um operador económico corresponde, geralmente, um proveito de outro operador.

Uma das questões que mais se tem discutido no âmbito da comprovação dos custos, é a de saber o que deve entender-se por documento justificativo. E aqui note-se que, o artigo 23º do CIRC foi também alterado no sentido de sublinhar que a prova deverá ser documental, passando a constar “*devem estar comprovados documentalmente*” quando, antes, o n.º 1 do artigo 23º apenas referia “*gastos que comprovadamente (...)*”. Embora não seja novidade que a prova documental é aquela que deve valer para efeitos de comprovação de custos, uma vez que tal já constava da alínea a) do n.º 2 do artigo 123º do CIRC, que permaneceu idêntico, o legislador decidiu reforçar a ideia no n.º 3 do artigo 23º deste diploma, mais uma prova da intensificação das obrigações formais.

Além disso, note-se que tem sido jurisprudência constante que, uma vez que não há uma definição de documento justificativo, no caso de o sujeito passivo possuir um documento que não é o mais indicado, ele pode servir-se de qualquer outro meio de prova para complementar a comprovação daquele custo, prova esta que depois será valorada em tribunal, ao abrigo do princípio da livre apreciação da prova<sup>(23)</sup>.

Num Acórdão de 2009<sup>(24)</sup>, temos que a impugnante, que exercia a actividade principal de transporte rodoviário de mercadorias em serviço de aluguer, pagou quantias aos seus motoristas a título de ajudas de custo, quantias estas que não foram tidas em conta para efeitos de dedutibilidade de custos, pois decidiu o tribunal de 1ª instância que “*a impugnante não fez prova dos pressupostos que o legislador prevê para que não se verifique o acréscimo ao lucro tributável, a saber, a facturação das mesmas despesas de ajudas de custo aos clientes da empresa e, por outro lado, a tributação das mesmas em sede de IRS*”.

---

(22) TAVARES, Tomás Castro, obra cit., pág. 114.

(23) Crf. Artigo 396º do CC.

(24) Ac. do TCAS de 15/07/2009, Proc. n.º 02014/07 em que foi relator Ascensão Lopes, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/c429c33e4aa6472580257600002c9542?OpenDocument>

A decisão seria inflectida com a pronúncia do TCAS, que vem dizer que “*estando em causa a tributação do rendimento real o contribuinte pode, em relação aos encargos ou outras despesas não documentadas ou insuficientemente documentadas, provar a sua existência através de qualquer meio de prova admissível por lei*”. Deste modo, decide ser possível concluir, através da prova testemunhal em conjunto com os documentos apresentados, que aqueles montantes foram pagos a título de ajudas de custo, não obstante o documento justificativo não cumprir todos os requisitos que seriam desejáveis, tais com a descrição do detalhe da despesa na facturação dos clientes. Assim, vemos aqui privilegiada a realidade material, o que é de aplaudir, uma vez que não faria sentido que, tendo ficado provado que o contribuinte suportou efectivamente as despesas que contabilizou como ajudas de custo, as mesmas não fossem dedutíveis por razões meramente formais.

Em sentido contrário e, embora falemos agora de um tribunal superior – o STA – , convém dar conta de uma caso semelhante a que presidiu este tribunal em 2012. Trata-se de um caso em que a Autoridade Tributária desconsiderou custos que a recorrente tinha registado. Não desconsiderou por duvidar da efectividade das despesas, mas por insuficiência da comprovação.

Em anotação ao acórdão, SALDANHA SANCHES refere que, não estando os custos devidamente documentados e tendo sido violada a (agora) alínea a) do n.º 2 do artigo 123º do CIRC a Autoridade Tributária reage, “*como a lei lhe impõe que reaja, numa perspectiva formal: se o custo não está documentado, devendo estar documentado, tal custo não pode ser considerado, mesmo que não haja dúvidas sobre a sua efectiva verificação*” (25). Assim, a decisão acaba por ser a de não aceitar a dedutibilidade daquelas despesas – compras na praça –, ainda que o Tribunal não tenha dúvidas que as mesmas foram contraídas, uma vez que estavam documentadas apenas em talões e notas internas, e não em documentos externos, como seria exigível.

O STA justifica a decisão dizendo que aceitar a dedutibilidade destas despesas seria “*fazer tábua rasa da obrigação que impende sobre a recorrente quanto às exigências de contabilidade organizada e, ao mesmo tempo, convidar a ficarem fora do sistema*

---

(25) Ac. do STA de 05/07/2012, Proc. n.º 0658/11 em que foi relatora Fernanda Maçãs, disponível para consulta em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6eb410df493813ad80257a3900525dc3?OpenDocument>

*fiscal múltiplos agentes económicos*”, o que abriria a porta a novos casos de fuga e evasão fiscal.

Será ainda pertinente uma breve referência a um Acórdão do CAAD do ano de 2012 <sup>(26)</sup>. Em causa duas sociedades detidas a 100% por uma SGPS. Ambas as sociedades têm os mesmos administradores mas ficou acordado que a primeira pagaria a remuneração aos administradores, ocorrendo depois o reembolso da primeira por parte da segunda. A S.A requerente inscreveu a operação na contabilidade mas não possuía documento externo a comprová-la. Tendo a S.A requerente conseguido fazer prova da despesa, através dos valores de transferências bancárias efectuadas pela segunda sociedade, o Tribunal decidiu que estava satisfeito o requisito da comprovação do custo.

Todas estas decisões são de louvar uma vez que mostram o interesse dos nossos tribunais em atentar nos casos concretos que lhes são apresentados. Num cenário em que, princípio da tributação do lucro real e capacidade contributiva e princípio da luta contra a fuga e evasão fiscal se apresentam em lados opostos (ou podem apresentar-se), a solução não pode ser outra que não seja a ponderação caso a caso.

Sobre a exigência de suporte documental, é ainda pertinente falar de uma decisão extremamente elucidativa do TCAS de 2010 <sup>(27)</sup>, que toca mais a fundo o aspecto da comprovação em IRC e IVA.

Neste Acórdão, estavam em causa viagens, reuniões e outras despesas contraídas pelo sujeito passivo a favor de terceiros que, por vezes, ajudavam em algumas tarefas da empresa. Antes de ser colocada a questão da indispensabilidade, colocou-se também a questão de saber se o documento interno apresentado pela contribuinte seria suficiente para preencher o requisito da comprovação.

---

<sup>(26)</sup> Ac. do CAAD de 30/10/2012, Proc. n.º 28/2012-T, em que foi árbitro-presidente Jorge Manuel Lopes de Sousa, disponível para consulta em

[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=28%2F2012-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=211](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=28%2F2012-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=211)

<sup>(27)</sup> Ac. do TCAS de 02/02/2010, Proc. n.º 03669/09 em que foi relator José Correia, disponível para consulta em

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/e69129e13b093c2f802576c1004e7292?OpenDocument>

Depois de muita doutrina ser referida no Acórdão no sentido de que, ao invés do que acontece no IVA, em que para efeitos de dedução de imposto têm de estar verificadas uma série de formalidades – n.º 5 do artigo 36º do CIVA – sendo que em IRC basta um documento que contenha os elementos essenciais das facturas, desde que a veracidade das mesmas seja assegurada por outro meio de prova, acaba por concluir-se que, estando em causa tanto despesas confidenciais como despesas não documentadas, as últimas poderão ficar comprovadas através de um meio complementar de prova, o que não será possível para as primeiras, já que as despesas confidenciais não são susceptíveis de outro meio de prova, por serem despesas em que “*o contribuinte não deseja revelar a causa negocial e a contraparte contratual (...)*”<sup>(28)</sup>.

No entanto, note-se que no que respeita à aquisição de bens e serviços, refere o acórdão que a regra geral é a de que os respectivos documentos justificativos sejam de origem externa, sendo essa origem que lhes confere a presunção de autenticidade (tal está hoje implicitamente dito no n.º 4 do artigo 23º do CIRC). Assim, tanto FREITAS PEREIRA como TOMÁS TAVARES veem a sua doutrina ser invocada neste acórdão no sentido de que, se há uma operação que requer documento externo para que seja comprovada, havendo apenas documento interno, então é certo que este último não pode valer sozinho, competindo ao contribuinte carrear outros meios de prova que serão depois analisados pelo juiz.

Note-se que as exigências são assaz diferentes em IVA e IRC: no primeiro, aquele documento externo engloba em si um direito – o direito à dedução do imposto -, enquanto que, no IRC, aquele documento é apenas comprovativo daquela operação: daí que se diga que em IVA o documento justificativo tem finalidade substancial enquanto em IRC a sua finalidade é meramente probatória.

Esta questão da prova leva-nos ainda a deixar uma nota acerca do *onus probandi*, questão esta que é levantada em todos os acórdãos que tocam o tema da comprovação dos custos.

No primeiro acórdão tratado – Ac. TCAS de 15-07-2009 – emerge esta questão, uma vez que a Autoridade Tributária considerou que os montantes em causa seriam complementos remuneratórios, e não ajudas de custo, como tinham sido inscritas na contabilidade.

---

<sup>(28)</sup> TAVARES, Tomás Castro, obra cit., pág. 127.

Ora, como se sabe, existe no artigo 75º da LGT uma presunção de veracidade das declarações do contribuinte. Esta presunção de veracidade é possível mesmo porque existem as obrigações formais como as do artigo 123º do CIRC.

Por isso mesmo, ela abarca os dados da contabilidade, desde que a mesma esteja organizada de acordo com a lei comercial e fiscal. Como bem afirma TOMÁS TAVARES, “*esta presunção constitui a evidente contraface de um sistema com deveras exigências formais a cargo do contribuinte*” (29). Isto é assim, pois não faria sentido exigir tal encargo ao contribuinte – o de ter a contabilidade organizada e susceptível de, a qualquer momento, ser apresentada – se daí não adviesse uma presunção de boa-fé, uma certa credibilidade por parte da Administração Tributária que, não obstante, pode, a qualquer momento, ser colocada em causa mediante devida fundamentação.

Assim, e voltando ao caso concreto tratado no Acórdão acima, sempre caberia à Administração Tributária, e não ao contribuinte, a prova da alegação de que aqueles montantes consubstanciavam complementos remuneratórios, senão veja-se o artigo 74º da LGT: “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”.

Contudo, não tendo a Autoridade Tributária logrado efectuar esta prova, a presunção de veracidade favorável ao contribuinte não ficou afectada, tendo sido decidido que aqueles montantes referentes a ajudas de custo seriam dedutíveis, uma vez que estão devidamente comprovados e já que cumprem também o requisito da indispensabilidade.

Em jeito de conclusão quanto à comprovação de custos, podemos afirmar que foi notável o esforço da Comissão para esclarecer que a prova deve ser documental, tendo até sido criado um número isolado no artigo 23º para a previsão de que os custos devem ser devidamente comprovados.

Tendo em conta que se verificava um certo nível de litigância à volta da questão de saber quais os elementos que deveria conter o documento comprovativo para efeitos de IRC, quando se tratava de aquisição de bens e serviços por parte do sujeito passivo, incluíram-se mais dois números relativos a esta problemática: um deles a indicar os requisitos necessários à validade do documento, outro que esclarece quais as implicações documentais se o fornecedor dos bens/serviços for sujeito passivo de IVA.

---

(29)TAVARES, Tomás Castro, obra cit., pág. 115.

Ora, tal clarificação só pode qualificar-se como um aspecto extremamente positivo: primeiro porque faz jus ao princípio da segurança jurídica, impedindo que o sujeito passivo deixe de cumprir as suas obrigações com o fundamento de que a lei não é clara, até porque como plasmando no artigo 6º do CC “*A ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das obrigações nela estabelecidas.*” Além disso, porque se espera que, a partir daqui, a litigância diminua já que o sujeito passivo tem agora mais presente quais as características que têm que estar verificadas para que consiga provar determinado gasto. Finalmente, espera-se que com esta clarificação legal haja menos espaço para dúvidas quanto à ocorrência ou não de determinada despesa, reduzindo o espectro ao planeamento fiscal abusivo.

### 1.2.2 A indispensabilidade

A grande novidade de 2014 quanto à indispensabilidade é, claro está, o seu desaparecimento do texto da lei. Tenha ou não grandes implicações práticas, isso é o que veremos de seguida, a verdade é que o termo *indispensabilidade* foi suprimido, encontrando-se o n.º 1 o artigo 23º redigido da seguinte forma:

#### *Artigo 23.º* *Gastos e perdas*

1 — Para a determinação do lucro tributável são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Mais adiante, atentaremos nas verdadeiras implicações desta alteração legislativa. Tentaremos por enquanto ver como foi tratada a indispensabilidade ao longo dos últimos 5 anos e, quem sabe, deslindar uma razão para esta palavra ter desaparecido do texto da lei.

Ora, primeiramente, cabe-nos dizer que a indispensabilidade é o segundo requisito essencial para que o custo seja dedutível.

Quanto ao significado de indispensabilidade, parece unânime na jurisprudência, de há uns anos para cá, a adopção da concepção ampla, há tanto tempo defendida pela doutrina.

O Acórdão já referido do TCAS de 02-02-2010, após tratar o requisito da comprovação, entra na averiguação da indispensabilidade relativamente aos encargos com terceiros, onde começa por dizer que o custo, “*para ser relevante fiscalmente, tem de ser afecto à*

*exploração, no sentido de que deve existir uma relação causal entre tal custo e os proveitos da empresa.”* Mas a amplitude da concepção está sobretudo em esclarecer, logo de seguida, que essa relação não é “*uma genuína conditio sine qua non, mas antes tem em conta as normais circunstâncias do mercado, considerando o risco normal da actividade económica (...).*” Mais se acrescenta no Acórdão, e tendo em conta que ao tempo desta decisão ainda se falava em manutenção da fonte produtora no n.º 1 do artigo 23º, que “*a expressão manutenção da fonte produtora não pode ser entendida num sentido estático (de conservação da empresa tal como ela existe) mas sim num sentido dinâmico.*”, expressão do manual de RUI DUARTE MORAIS <sup>(30)</sup>. Esta expressão visa explicar, tal como já trás elucidámos, que é mais do que natural que as empresas não se cinjam a contrair gastos que são obrigatórios à sua manutenção: é até conveniente que essa decisão de contrair gastos tenha sempre presente a necessidade de constante desenvolvimento da organização empresarial.

Contudo, o cerne da questão residia em saber se aquelas despesas contraídas a favor de terceiros tiveram um genuíno interesse empresarial ou se, os sócios ou terceiros beneficiaram o seu património pessoal em detrimento do empresarial. Se a conclusão for esta última, então os custos nunca poderão passar o teste da indispensabilidade, uma vez que como já varias vezes ficou dito aqui, a indispensabilidade do gasto é aferida face ao objecto societário da empresa.

O TCA acaba por considerar os pagamentos como “*anormais e não imprescindíveis à manutenção da fonte produtora dada a manifesta e comprovada falta de adequação e conveniência à actividade e tutela da recorrida.*” O Tribunal decidiu assim por considerar que neste caso inexistiam elementos que revelassem conexão entre as deslocações em causa e estadas e a sua indispensabilidade para a realização de proveitos, e permitir a dedutibilidade destes custos seria estar a abrir uma porta à dedutibilidade de custos cujo interesse é privado.

Além disso, é dito que, havendo dúvidas acerca da ligação a um negócio lucrativo, isto é, dúvidas quanto à prova da necessidade do custo ou à sua potencialidade para gerar lucros, gera-se a dúvida em torno de saber se aquele custo teve ou não causa empresarial e fica, automaticamente do lado do contribuinte o ónus de provar que aqueles custos foram indispensáveis, prova esta que o contribuinte não logrou efectuar, uma vez que a prova testemunhal foi inconclusiva neste ponto.

---

<sup>(30)</sup> MORAIS, Rui Duarte – Obra cit., pág. 83.

Esta questão do ónus da prova da indispensabilidade é tratada também num Acórdão do CAAD de 2013 <sup>(31)</sup>. Nesta decisão jurisprudencial, tendo a Autoridade Tributária desconsiderado a dedutibilidade de custos em facturas, o Tribunal averigua a indispensabilidade desses mesmos custos. O Tribunal esclarece, e a nosso ver bem, que a indispensabilidade de um determinado custo (...) depende de uma tarefa de qualificação jurídica desses custos, correlacionando-os com o escopo social da contribuinte.

Fará então sentido falar em ónus da prova da indispensabilidade, se quando falamos em qualificação jurídica estamos a referir-nos a uma questão de direito?

O Tribunal cita, desde logo, MOURA PORTUGAL <sup>(32)</sup>, na parte do seu manual em que esclarece que *“a invocação do ónus da prova em questões relacionadas com a necessidade do custo, não tem qualquer pertinência dado que o que está em discussão é uma questão de qualificação de um gasto como indispensável”* <sup>(33)</sup>.

Tudo isto para dizer que é totalmente diferente falar em ónus da prova da existência do custo - falámos neste ponto aquando o tema da comprovação – e ónus da prova da indispensabilidade ou, se quisermos ser mais correctos, em avaliação/justificação da indispensabilidade. Isto porque quando falamos em ónus da prova, referimo-nos a uma questão de facto e, como vimos acima, a averiguação da indispensabilidade é, indubitavelmente uma questão de direito.

Citando mais uma vez MOURA PORTUGAL <sup>(34)</sup>, no que toca à indispensabilidade, *“faz mais sentido falar aqui num dever de motivação ou “explicação acerca da congruência económica da operação”, em vez de verdadeiro ónus da prova”*.

Para concluir esta questão, podemos então dizer que o contribuinte não tem, à partida, que provar que o custo é indispensável, pois depreende-se, também ao abrigo do princípio da liberdade de gestão, que a decisão de contrair determinado custo que está

---

<sup>(31)</sup> Ac. do CAAD de 27/12/2013, Proc. N.º 60/2013-T, em que foi árbitro presidente o Dr. José Poças Falcão, disponível para consulta em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=60%2F2013-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=303](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=60%2F2013-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=303)

<sup>(32)</sup> PORTUGAL, António Moura, obra cit., página 295.

<sup>(33)</sup> O Autor acrescenta ainda que a averiguação da indispensabilidade se traduz num “juízo ou operação de qualificação (questão de direito) que os tribunais têm de decidir sem que para tal possam repousar apenas no papel mais ou menos activo do contribuinte”. PORTUGAL, António Moura, obra cit., página 295.

<sup>(34)</sup> PORTUGAL, António Moura, obra cit., página 276.

devidamente comprovado foi a mais correcta e foi tomada pela pessoa que mais habilitada estava para decidir, por quem conhece melhor a realidade empresarial.

Cabe assim à Administração Tributária fazer uma análise em que considere a potencialidade daquele custo para gerar proveitos e esta análise deve ser feita tendo em conta o momento em que o contribuinte decidiu contrair o gasto e considerando as informações que possuía àquela altura, nem mais nem menos <sup>(35)</sup>. Se, após esta análise, a Autoridade Tributária duvidar da subsunção deste acto no objecto societário da empresa, então cabe ao contribuinte desenvolver todos os esforços, no âmbito do princípio da colaboração – n.º 1 do artigo 59º da LGT – para garantir que aquele acto tinha potencialidades para gerar lucros, sendo indispensável. Nas sábias palavras de TOMÁS TAVARES “*o ónus de alegação e prova da indispensabilidade do custo incide sobre o sujeito passivo, sempre que o Fisco se fundamente num juízo de razoabilidade geral sobre a provável desconformidade de certa operação com o escopo societário*”<sup>(36)</sup>.

Quanto a decisões de 2014 que frisem o tema da indispensabilidade, e embora estas não sejam ainda suficientes para que seja possível traçar, desde já, uma linha de pensamento constante, pode dizer-se que, não obstante a indispensabilidade ter desaparecido do texto da lei, o raciocínio em que ela se traduzia continua a ser seguido pelo julgador.

Apenas a título de exemplo, veja-se o Ac. do TCAS de 16-10-2014 <sup>(37)</sup>. A questão central do litígio estava em saber se despesas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos a clientes ou fornecedores – despesas de representação – seriam indispensáveis e, sendo a resposta negativa, se estariam sujeitas a tributação autónoma.

O TCAS seguiu aqui a decisão recorrida entendendo que aquelas despesas se destinam, “*não a representar a sociedade impugnante onde esta não se encontra presente*

---

<sup>(35)</sup> Não vamos voltar a este tópico, porque já tratado no tema acerca do entendimento da doutrina, mas relembre-se que é entendimento totalmente unânime que a Administração Fiscal não pode avaliar a indispensabilidade à luz de critérios incidentes sobre a oportunidade e mérito da despesa; o correcto é que esta análise seja efectuada tendo em conta a actividade da empresa.

<sup>(36)</sup> TAVARES, Tomás Castro, obra cit., pág. 155.

<sup>(37)</sup> Ac. do TCAS de 16/10/2014, Proc. n.º 06754/13 em que foi relator Joaquim Condesso, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/33d632a2345c9f2c80257d79002f45b7?OpenDocument>

(portanto fora da sua actividade principal), mas a assegurar o normal desenvolvimento do seu objecto social, dentro do circuito económico onde este naturalmente se manifesta <sup>(38)</sup>.” Assim, conclui afirmando que não pode a Autoridade Tributária desconsiderar, ao abrigo do artigo 23º do CIRC, viagens e estadias do sócio..., “sem que tal correcção se deva considerar como entrando pelo campo, verdadeiramente subjectivo, da boa ou má gestão empresarial (...) sendo que, no caso concreto, as despesas em causa se relaciona com a actividade principal da sociedade impugnante e estão documentalmente provadas”.

Como é de bom de ver, nesta decisão de 2014, o Tribunal continua a falar em indispensabilidade. Mesmo tendo em conta que o processo é de 2013, é notável um completo seguimento das decisões que têm sido proferidas nos últimos anos relativamente a este tema, pelo que, antecipando uma conclusão, pouco ou nada veremos mudar com a supressão desta palavra do texto da lei.

Ainda assim, compreende-se a mudança ocorrida. Pois vejamos: há muito que a doutrina e jurisprudência têm procurado as melhores interpretações para o termo e era já urgente alguma uniformidade na matéria, dado os litígios constantemente emergentes.

Contudo, é possível deduzir que a alteração foi apenas nesse sentido: o de uniformizar a interpretação.

Talvez o legislador tivesse pretendido, com esta alteração, simplificar o sentido literal da norma, dado que em todas as decisões se tem tornado necessário explicar o que se entende por indispensabilidade.

O desaparecimento do termo *indispensabilidade* deu agora lugar a uma expressão que indica que são dedutíveis os gastos incorridos para obter rendimentos sujeitos a IRC. Ora, esta expressão aparece com o fim de consagrar na lei a linha que há muito vinha sendo seguida pelos nossos tribunais na resolução de casos concretos: a de que são gastos dedutíveis aqueles que foram contraídos no âmbito da actividade da empresa, ou seja, todos aqueles que potenciem o bom desenvolvimento da empresa e claro, o seu fim último, o lucro.

Posto isto, nada de novo se espera na argumentação jurisprudencial, a não ser, quando muito, o desaparecimento de referências à palavra *indispensabilidade*.

---

<sup>(38)</sup> E continua, dizendo “por outras palavras, não nos encontramos perante despesas de representação, mas antes perante custos inerentes ao normal desenvolvimento da actividade principal da sociedade impugnante/recorrida (...)”

## 2. Utilidade enfraquecida do artigo 23º?

### 2.1 As cláusulas específicas anti-abuso

Todo o Código do IRC dispões de cláusulas específicas anti-abuso, de modo a fazer face às inúmeras artimanhas ficcionadas pelo operador económico com o intuito de obter uma vantagem fiscal.

Não entrando em demasiados pormenores acerca da cláusula geral anti-abuso, prevista no n.º 2 do artigo 36º da LGT, uma vez que a mesma não será objecto do nosso estudo, pode desde logo antecipar-se que, quando comparada às cláusulas especiais anti-abuso, a primeira actua de forma mais dinâmica, enquanto estas últimas actuam de forma mais rígida, por abrangerem situações mais concretas <sup>(39)</sup>.

Tal acontece uma vez que a cláusula geral anti-abuso possui um campo de aplicação mais amplo, enquanto que a cláusula específica possui um âmbito restrito, assim se explicando que a primeira exija à Administração deveres de fundamentação muito mais rígidos do que a segunda.

No restante, ambas visam operações de carácter real (e não de cariz fictício, simuladas pelos sujeitos passivos) que, idealizadas com mais ou menos astúcia, permitem ao sujeito passivo a obtenção de uma vantagem fiscal. Aliás, estas operações são consideradas abusivas quando a finalidade do negócio é somente a obtenção de uma vantagem fiscal.

SALDANHA SANCHES, referindo que há duas principais formas de combate à fraude fiscal – a cláusula geral anti-abuso e as normas específicas anti-abuso – explica que, no que a estas últimas diz respeito, e uma vez que pretendem fazer frente a comportamentos específicos, podem actuar através de três mecanismos específicos: i) criação de presunções (ilidíveis ou inilidíveis), ii) inversão do ónus da prova e, finalmente, iii) a desconsideração de custos <sup>(40)</sup>.

Ainda antes de atentarmos em três casos concretos, note-se que a desconsideração de custos é uma medida aparentemente contrária ao que é exigido pela tributação das empresas segundo o seu lucro real.

---

<sup>(39)</sup> *cf.* COURINHA, GUSTAVO LOPES (2004) – *A cláusula geral anti-abuso no Direito Tributário*, Contributos para a sua compreensão, Pág.95.

<sup>(40)</sup> SALDANHA SANCHES, obra cit. pág.199.

Pois vejamos: havendo um custo devidamente comprovado, então ele gozará da presunção de veracidade que consta do artigo 75º da LGT <sup>(41)</sup>. Porém, se foi aplicada uma norma específica anti-abuso, tal é indício de que embora aquela operação esteja devidamente comprovada, por ter sido real, pode ter sido realizada com carácter abusivo, o que destrói desde logo o segundo requisito que tem de estar cumprido para que o custo seja dedutível – a indispensabilidade. Isto é, perante fortes indícios de que houve carácter abusivo, cai por terra a ligação de determinado custo a ganhos sujeitos a IRC.

Face ao exposto, ficamos perante um conflito entre o combate ao abuso e a tributação das empresas pelo lucro real que, à partida, e se o sujeito passivo não consegue provar a indispensabilidade da operação, se resolverá a favor do primeiro.

Pode então dizer-se que as normas anti-abuso específicas são criadas pelo legislador para fazer face a operações abusivas levadas a cabo pelo sujeito passivo. Deverão ser aplicadas excepcionalmente, pois visam combater situações que estão, à partida, fora do sistema, daí serem por vezes apelidadas de normas anti-sistemáticas, pois visam fazer frente a situações ocasionais de violação do ordenamento jurídico-tributário.

É ainda de acrescentar que, por possuírem uma estatuição muito minuciosa, delineando todas as situações a que se aplicam, podem conter em si o risco de deixar escapar determinadas situações concretas, também ela abusivas, ou até ser motes para a criação de outros esquemas abusivos não inicialmente pensados pelo sujeito passivo. Nas palavras de GUSTAVO COURINHA, estas normas especiais anti-abuso “*possuem carácter paliativo, pretendendo remendar uma determinada falha na malha tributária, embora sem capacidade de o regenerar*” <sup>(42)</sup>, que é o mesmo que dizer que, enquanto conseguem prevenir determinadas evitções fiscais abusivas de um modo extremamente simples que, por vinculado à lei, exige pouca ou nenhuma fundamentação, têm esta veia perigosa de proporcionar ao sujeito passivo a idealização de novos esquemas ainda não experimentados e que, obviamente, não caíam dentro do âmbito já restrito da norma.

---

<sup>(41)</sup> Diz assim o artigo 75º da LGT “*Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos*”.

<sup>(42)</sup> COURINHA, GUSTAVO LOPES, obra cit., pág. 96.

Feita uma breve introdução às virtudes, mas também aos perigos das cláusulas específicas anti-abuso, percorramos agora três casos concretos em que este tipo de normas foi aplicada pela via da desconsideração de custos.

Lembramos que não é nosso objectivo levar a cabo uma exposição exaustiva das cláusulas específicas anti-abuso, mas sim o de concluir, através de alguns exemplos, pelo efeito destas mesmas cláusulas no n.º 1 do artigo 23º.

### 2.1.1 O antigo número 5 do artigo 23º

Esta foi uma das normas revogadas pela Lei 2/2014 de 16 de Janeiro. Contudo, não podemos deixar de pensar sobre ela, uma vez que foi uma norma alvo de várias críticas, tendo culminado numa revogação.

Antes da Reforma de 2014, este preceito vigorava assim:

#### **Art. 23º**

*5 — Não são, igualmente, aceites como gastos do período de tributação, os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, bem como (...).*

Muito já havia sido indagado sobre este preceito, havendo até quem admitisse que poderia estar ferido de inconstitucionalidade.

Num caso que chegou ao STA em 2009 <sup>(43)</sup>, o tribunal depara-se com uma situação em que a impugnante havia alienado acções próprias, ao preço simbólico de EUR 1 a uma entidade que a detinha em 39,41%, ou seja, com a qual mantinha relações especiais, nos termos do actual n.º 4 do artigo 63º.

Ora, em condições ditas normais, tal consistiria numa variação patrimonial negativa, que entraria para o cálculo do lucro tributável, nos termos do artigo 24.º CIRC. Contudo, a venda pelo preço de EUR 1 levava a crer que poderia estar-se perante uma operação abusiva que se concretizaria pelo apuramento, na esfera da impugnante, de uma menos-valia dedutível.

---

<sup>(43)</sup> Ac. do STA de 11/02/2009, Proc. n.º 0862/08 em que foi relatora Jorge Lino, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fee33b5c4d37d8418025755c00541d2a?OpenDocument&ExpandSection=1>

No Acórdão em questão, um dos argumentos usados pela recorrente é de que o n.º 7 do artigo 23.º (ou n.º 5 do artigo 23º na versão mais recentes antes da Reforma) não constitui uma norma anti-abuso e, portanto, não será aplicável porque “*não visa contrariar qualquer abuso resultante das condições acordadas entre entidades relacionadas, uma vez que se aplica independentemente de essas condições serem diferentes ou iguais às que seriam acordadas entre entidades independentes*”.

O Tribunal discorda e refere na sua decisão que embora estejamos perante uma norma anti-abuso, seria “insensatez” interpretá-la de modo a considerar “*abusiva e imoral toda a transmissão onerosa de partes de capital entre entidades especialmente relacionadas*”. Dado o carácter da transmissão em causa, o Tribunal decide pela não dedutibilidade daquelas menos-valias, aplicando o n.º 7 do artigo 23º (ou n.º 5 do preceito na versão mais recente) e justificando que, neste caso, não se está a violar o artigo 24º do CIRC, porque ao aplicar a primeira norma, está a respeitar-se o princípio da tributação das empresas pelo rendimento real, uma vez que a venda por EUR 1 está a indiciar uma operação abusiva.

GUSTAVO COURINHA pega nesta temática, mas sem a mesma opinião deste STA. No seu artigo de opinião <sup>(44)</sup> explica que, constituindo as normas específicas uma derrogação ao princípio da plena dedutibilidade dos custos, estas estarão sempre sujeitas à aceitação da Lei Fundamental. Além disso, deverão ter carácter taxativo e um bom suporte justificativo.

No caso concreto do n.º 5 do artigo 23º, a norma proíbe dois tipos de operações:

- 1) operações de transmissão onerosa de partes de capital com entidades relacionadas;
- 2) operações de transmissão onerosa de partes de capital com entidades residentes em regimes fiscalmente mais favoráveis.

A proibição das operações descritas em 1) sempre gerou alguma indignação na doutrina, por duas grandes razões: a primeira prende-se com o facto de esta constituir uma presunção de operação abusiva, sem admitir prova em contrário, isto é, havendo operações com partes relacionadas que origemem menos-valias, então é dado como certo

---

<sup>(44)</sup> COURINHA, GUSTAVO LOPES – *O artigo 23º, nº7 do CIRC, a Constituição e o Regime de Preços de Transferência das Convenções sobre a dupla tributação*, pág. 139 e 140.

que essas operações foram realizadas com um intuito exclusivo de obter uma vantagem fiscal.

Citando a conclusão certa de GUSTAVO COURINHA “*O artigo 23.º, n.º 7 (ou n.º 5) qualifica-se, assim, como uma autêntica presunção inilidível que, tomando a parte pelo todo (...) tende a impedir, pelo ónus financeiro que vai gerar, a realização de quaisquer transacções envolvendo participações sociais entre partes relacionadas*”.

Para além disso, existe no Código do IRC um regime próprio para lidar com operações entre partes relacionadas: o chamado regime de preços de transferência. Este regime previsto, hoje, no artigo 63º do CIRC, prevê que nas operações entre entidades com relações especiais devem vigorar as mesmas condições que seriam praticadas se essa mesma operação, ou outra a ela comparável, se desse entre duas entidades independentes.

Face ao exposto, não se vê como é que esta norma poderia continuar a valer...

Além de constituir uma norma muito específica face ao regime dos preços de transferência, o que até poderia revelar-se desnecessário, mas nunca violador da lei, há que sublinhar o facto de que a norma, tal e qual estava, constituía uma presunção inilidível, presunção esta proibida pelo n.º 1 do artigo 73º da LGT: “*As presunções consagradas nas normas de incidência tributária, admitem sempre prova em contrário.*”

Além disso, como refere o Autor imediatamente acima citado, não havia necessidade de existência do n.º 7 do artigo 23º, uma vez que a norma dos preços de transferência abrange todas as operações desde que entre partes relacionadas, não especificando.

Em suma, hoje encontramos uma norma semelhante a esta no n.º 3 do artigo 23º-A, mas esta apenas proibindo a dedutibilidade de gastos quando a operação seja efectuada com entidades residentes em regime fiscal mais favorável.

Tal pode ser questionado da mesma forma, uma vez que não se diz que os gastos já serão considerados se o sujeito passivo provar que a operação não teve um fim exclusivamente fiscal. Contudo, acaba por ser uma norma menos sufragante para o contribuinte do que a anterior, que desincentiva por completo as operações com entidades relacionadas. Além disso, importa atentar um pouco no intuito da Reforma que, não obstante ter em consideração as garantias do contribuinte, pretende não baixar a guarda na luta contra a fraude e evasão fiscal.

### 2.1.2 A alínea r) do número 1 do artigo 23º-A

Esta é uma norma anti-abuso que apenas troca de lugar em 2014, e bem a meu ver, saltando do artigo 65º, que é revogado, para o artigo 23º-A que rege os encargos não dedutíveis.

#### Art. 23º-A

**1-** Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos:

*r) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.*

Esta é uma norma anti-abuso específica que existe, claramente, para combater a fraude fiscal que utiliza os chamados “paraísos fiscais” como forma de sofrer menor tributação ou até de não sofrer qualquer tributação.

É uma norma que utiliza o mecanismo da inversão do ónus da prova para atingir os fins a que se propõe, ou seja, custos que à partida seriam dedutíveis pelo n.º 1 do artigo 23º, por consubstanciarem custos suportados para garantir rendimentos sujeitos a IRC, já só o serão na eventualidade de o sujeito passivo provar que:

- As operações que originaram aqueles encargos foram efectivamente realizadas; e
- As mesmas operações não têm carácter anormal ou não correspondem a um montante exagerado.

Por esta via, concluímos que se o sujeito não conseguir realizar esta prova, os custos em causa não serão aceites como custos dedutíveis. Como afirmou SALDANHA SANCHES<sup>(45)</sup>, “a lei, quando inverte o ónus da prova em relação a pagamentos feitos a zonas de baixa fiscalidade que destroem a conexão natural entre custo dedutível de A e proveito sujeito a imposto de B, está a retirar àquele custo a presunção de veracidade, até prova

---

<sup>(45)</sup> SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA – *Os Limites do planeamento fiscal: substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, pág. 202.

*em contrário, que acompanha qualquer custo devidamente documentado, devendo por isso mostrar-se que o serviço existiu e que o montante do pagamento não é exagerado”.*

Quanto a esta norma, emerge desde logo uma dúvida/questão: será que o contribuinte tem que provar três requisitos: efectividade, normalidade e montante não exagerado? Ou basta a prova da efectividade e depois a prova de um dos dois últimos?

Ora, pelo que se depreende da frase acima transcrita da autoria de SALDANHA SANCHES, apenas se torna necessário provar dois requisitos: a efectividade e o montante não exagerado (o Autor nem referiu ali, expressamente, o carácter não anormal da operação, o que nos leva a crer que é sua convicção que, se o contribuinte provar a efectividade e o montante não exagerado, então mais nada precisa de fazer para que o custo seja dedutível).

A mesma posição parece vigorar num Acórdão do CAAD <sup>(46)</sup> em que o tema central é a averiguação da dedutibilidade de custos relacionados com o pagamento de royalties.

Neste Acórdão, que até à data ainda não tinha transitado em julgado, é dito que *“Com a prova da normalidade, fica a Requerente dispensada de provar o carácter não exagerado dada a alternatividade dos elementos”.*

Contudo, dois anos depois, num Acórdão muito semelhante <sup>(47)</sup>, também relacionado com custos derivados do pagamento de royalties, o Tribunal indica expressamente que os três requisitos têm que estar provados, uma vez que se entende que o ónus do contribuinte se dirige cumulativamente aos três requisitos (efectividade, carácter não anormal e montante não exagerado), pois que *“com efeito, não se crê que a melhor interpretação do teor literal e do sentido teleológico da norma seja a de desonerar o sujeito passivo, a seu bel-prazer, de infirmar operações com carácter anormal ou com montante exagerado. Supõe-se que o júzo da norma foi uno, no sentido de considerar que era o sujeito passivo que estaria em melhores condições de fazer todas as três demonstrações.”*

---

<sup>(46)</sup> Ac. do CAAD de 05/09/2012, Proc. N.º 10/2012-T, em que foi juiz-árbitro presidente Benjamim Silva Rodrigues, disponível para consulta em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=10%2F2012-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=1](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=10%2F2012-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1)

<sup>(47)</sup> Ac. do CAAD de 16/06/2014, Proc. N.º 148/2013-T, em que foi juiz-árbitro presidente o Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, disponível para consulta em: [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=148%2F2013-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&listOrder=Sorter\\_data&listDir=ASC&id=371](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=148%2F2013-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&listOrder=Sorter_data&listDir=ASC&id=371)

A meu ver, e embora este último Acórdão também não tenha ainda transitado em julgado, é esta a via que deve ser seguida, considerando a finalidade da norma e o modo como está estruturada. Pois vejamos: se o propósito do preceito é a luta contra a fraude e evasão fiscal, então não faz sentido facilitar/suavizar a ónus que incide sobre o sujeito passivo, uma vez que a norma, ainda que inverta o ónus, confere-lhe possibilidade de prova. Além disso, atente-se na letra da lei “*salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado*”. Em bom rigor, o sujeito passivo tem que provar que não tem carácter anormal nem montante exagerado, só assim fazendo prova da última parte da norma.

No entanto, e pese embora estes dois entendimentos divergentes, ambos os Acórdãos decidem dar razão ao sujeito passivo, caracterizando aqueles pagamentos como custos dedutíveis. De salientar ainda que, tanto num Acórdão como noutro, não se vê que a prova destes três requisitos tenha sido especialmente onerosa para o sujeito passivo.

No primeiro Acórdão citado, a efectividade da operação, que nem tinha sido colocada em causa pela Autoridade Tributária, é atestada pelo facto de terem sido retidas na fonte importâncias decorrentes daquele pagamento de royalties, enquanto o montante não exagerado é dado pelo facto de se tratar, no caso concreto, de marcas antigas com história e reconhecidas, o que faz com que se torne natural que “*numa sociedade como a de hoje, em que a marca tem cada vez um carácter mais distintivo do produto, aquelas valham muito independentemente da forma como foram adquiridas*”.

Tal prova, como se pode ver, é praticamente aferida pelo Tribunal, o que também acontece muito pelo facto de o processo tributário ser um processo em que, como afirma RUI DUARTE MORAIS <sup>(48)</sup>, o ónus da prova se coloca de forma muito limitada. Isto porque no direito fiscal, mais propriamente no plano processual, impõe-se total obediência ao princípio da legalidade, o que implica que o juiz tenha um papel de direcção intenso do processo (princípio do inquisitório) uma vez que tem o dever de promover todas as diligências tendentes à descoberta da verdade material.

---

<sup>(48)</sup> MORAIS, Rui Duarte, obra cit., pág. 88 e 89.

### 2.1.3 O número 4 do artigo 81º

#### **Art. 81º - Resultado da partilha**

(...)

4- A menos-valia referida na alínea b) do número 2 não é dedutível nos casos em que a entidade liquidada seja residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável que conste de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças ou quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo por período inferior a quatro anos.

Na análise desta norma anti-abuso específica, apenas atentaremos na segunda parte da mesma, uma vez que a primeira tem como fundamento o que já foi falado nas restantes cláusulas específicas anti-abuso: luta contra a fraude e evasão fiscal através da não dedutibilidade de, neste caso, menos-valias decorrentes de operações com paraísos fiscais.

Ora, na sua aclamada obra “*Os limites do planeamento fiscal no direito português*”, SALDANHA SANCHES, exemplifica hipóteses a que esta norma pode aplicar-se. O Autor explica que a liquidação de sociedades pode ser uma maneira atractiva de constituir perdas, através do mecanismo de transformação de menos-valias potenciais (que não podem ser dedutíveis) em menos valias realizadas (estas sim perdas dedutíveis) <sup>(49)</sup>.

Para combater situações deste género, surgiu a norma do n.º 4 do artigo 81º que exige, para que as menos-valias sejam dedutíveis, que as mesmas se encontrem na titularidade do sujeito passivo há quatro anos ou mais (antes da Reforma exigia-se apenas 3 anos), pois entende-se que, se o sujeito passivo é o titular há quatro anos, a intenção não foi apenas a de criar uma menos-valia dedutível com um negócio que sabia, de antemão, que seria ruinoso, ou seja, presume-se que o negócio foi levado a cabo com intenções válidas e não com o intuito exclusivo de obter uma vantagem fiscal.

O já acima citado Acórdão do CAAD <sup>(50)</sup>, que envolveu, não somente esta norma (que no Acórdão é referida como alínea b) do artigo 75º), mas também o n.º 3 do artigo 42º

---

<sup>(49)</sup> Nas palavras do Professor “(...) a extinção de uma sociedade, na medida em que vai anular qualquer expectativa de lucros futuros, implica a realização de uma menos-valia até então potencial: a empresa encontra-se em má situação, perto da falência e, por isso, as suas partes de capital não têm qualquer valor, existindo uma menos-valia potencial que se transforma em menos-valia realizada após o processo de liquidação”, in SALDANHA SANCHES, JOSÉ LUÍS – *Os Limites do planeamento fiscal: substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, pág. 220.

<sup>(50)</sup> Ac. do CAAD de 16/06/2014, Proc. N.º 148/2013-T, em que foi juiz-árbitro presidente o Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, disponível para consulta em: [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=148%2F2013-](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=148%2F2013-)

(vigente em 2007 e hoje revogado, tendo dado azo ao n.º 2 do artigo 23º-A)<sup>(51)</sup>, envolveu também o artigo 23º, trazendo assim uma discussão muito rica nesta matéria, ainda mais pelo facto de fazer já algumas referências à Reforma de 2014.

Ora, no caso concreto, entre outras questões, colocava-se a questão de saber se a perda resultante da dissolução e partilha ocorrida numa participada da Requerente deveria ser dedutível na totalidade (aplicando-se o n.º 4 do artigo 81º, se cumpridos os restantes requisitos) ou apenas em 50% (caso se aplicasse o n.º 3 do artigo 42º em vigor naquela altura)<sup>(52)</sup>.

No decorrer da decisão, é desde logo perceptível a posição da Autoridade Tributária: esta posição segue a via tradicional, no sentido em que vê o regime da partilha do anterior artigo 75º (o 81º na legislação em vigor) como um regime autónomo quanto às mais e menos-valias, acreditando que estas últimas não beneficiam nem do regime do reinvestimento, nem dos coeficientes de correcção monetária, tornando extremamente complicada a conjugação com o n.º 3 do artigo 42º.

Já o Tribunal aceita como defensável que a 2ª parte do n.º 3 do artigo 42º, quando refere “*outras perdas (...) relativas a partes de capital*”, possa incluir o conceito de menos-valia no âmbito da partilha, uma vez que este cabe dentro do conceito de perda. Até porque, como se afirma na decisão, se pensarmos na letra do n.º 3 do artigo 42º, vender uma participação social e receber o valor de mercado desta (que é o que prevê expressamente o referido preceito) ou partilhá-la e receber o valor de mercado dos seus activos, são realidades empresarialmente equivalentes.

Entre outras argumentações do Acórdão não tão relevantes para a nossa exposição, e depois de alguma indagações acerca do antigo n.º 3 do artigo 42º, o Tribunal conclui que esta norma é excepcional, e as excepções à dedutibilidade (como a patente na

---

[T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&listOrder=Sorter\\_data&listDir=ASC&id=371](#)

<sup>(51)</sup> “*Não concorrem para a formação do lucro tributável as menos-valias e outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídos ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenham beneficiado, no próprio período de tributação ou nos quatro anteriores, da dedução prevista no artigo 51º, do crédito por dupla tributação económica internacional previsto no 91º ou da dedução prevista no 51º C.*” - número 2 do artigo 23º-A.

<sup>(52)</sup> Dizia assim o antigo n.º 3 do artigo 42º “*A diferença negativa entre as mais e menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio, designadamente prestações suplementares, concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor.*”

norma que impede a dedutibilidade de 50%), apenas se compreendem se consubstanciarem normas anti-abuso específicas. Estas devem ser interpretadas restritivamente e, como já referido anteriormente, deve ser sempre dada ao contribuinte a possibilidade de ilidir a presunção que esta norma assume.

CASALTA NABAIS adopta essa mesma posição restritiva, defendendo que devem afastar-se do campo de aplicação daquela norma as *“perdas que já tenham um regime específico e tendencialmente completo de dedutibilidade”*.

Este mesmo caso pode dar-se na partilha, pois, não é pelo facto de não haver um preço associado à partilha (preço este que pode ser comparado a outros para averiguar eventuais indícios de abuso) que deixa de poder existir uma contrapartida para a anulação de partes sociais, uma vez que no caso da partilha, há sempre o produto da liquidação a ser atribuído ao sócio, tornando-se necessário haver a possibilidade de ilidir a eventual presunção de abuso.

No fim, o Tribunal acaba por decidir que as menos-valias são dedutíveis na sua totalidade, concluindo pela aplicabilidade ao caso do antigo artigo 75º do CIRC e, conseqüentemente, pela inaplicabilidade da 2ª parte do n.º 3 do artigo 42º, pois como acima referido, a natureza da norma impõe uma interpretação restritiva que não inclui, certamente, as menos-valias resultantes da partilha.

Quanto a nós, achamos que outra conclusão não seria possível. Pois vejamos: ainda que o n.º 3 do artigo 42º já pretenda abranger situações específicas e não consubstancie, por isso, uma cláusula geral), não se vê o porquê de aplicar tal norma a uma situação que tem uma solução específica, ainda por cima prejudicando o contribuinte. Se temos um regime especial para menos-valias decorrentes da partilha, pouco importa discutir, para efeitos de dedutibilidade, se essas menos-valias correspondem ou não às menos-valias citadas no artigo 46º. Tal discussão seria sim pertinente, se não existisse o regime do artigo 75º (hoje o do artigo 81º).

Assim, se o caso fosse solucionado de acordo com o regime vigente em 2014, bastaria averiguar, para aquelas menos-valias:

- se a entidade liquidada tem residência em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável;
- se as partes sociais estão na titularidade do sujeito passivo há menos de 4 anos;

Se a resposta a ambas as questões é negativa, então teríamos menos-valias dedutíveis na sua totalidade <sup>(53)</sup> <sup>(54)</sup>.

Ora, apresentados três exemplos concretos de normas anti-abuso e respectivas mudanças em 2014, é de concluir que à medida que evoluem os tempos, evoluem também as normas específicas anti-abuso, apresentado sempre um carácter mais rigoroso e pormenorizado, qual polvo que se desdobra em cada vez mais braços para apanhar tudo o que conseguir.

Antevendo a conclusão que se avizinha quanto às cláusulas específicas anti-abuso, sempre poderemos dizer que a cláusula geral do 23º é cada vez mais fragilizada por estas cláusulas especiais, não se esperando, pelo menos brevemente, outra tendência a não ser essa.

No entanto, e nas palavras de CASALTA NABAIS expressas no Acórdão acima referido, é ponto assente que “A CRP, ao exigir que a tributação das empresas se norteie pelo rendimento real, está apenas a «recortar» o quadro típico ou caracterizador do sistema fiscal (...) e não a estabelecer ou desenhar a cheio esse mesmo quadro”<sup>(55)</sup>, pelo que sempre haverão desvios àquele princípio (aliás, eles são permitidos pelo texto do n.º 2 do artigo 104º da CRP), desvios estes que serão legítimos, desde que possuindo uma forte justificação à luz das preocupações do ordenamento jurídico vigente.

---

<sup>(53)</sup> Aqui, refira-se que apenas são considerados menos-valia para aplicação deste regime os montantes que excedam a soma dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito de aplicação do regime especial de tributação de grupos de sociedades e dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada que tenham beneficiado do disposto no artigo 51º (alínea b) do n.º 2 do artigo 81º), caso contrário teríamos dupla não tributação – cfr. alínea b) do n.º 2 do artigo 81º.

<sup>(54)</sup> Uma nota ainda para as mudanças verificadas neste regime em 2014:

- o resultado positivo da partilha passa a ser considerado mais-valia na sua totalidade (desaparecendo a divisão que era feita entre rendimentos de capitais e mais-valias) uma vez ambos os cenários têm idêntico tratamento fiscal;
- mais-valias não concorrem para o lucro tributável, se se encontram ao abrigo do *participation exemption* (51º);
- menos-valias resultantes da partilha poderão ser dedutíveis (mediante cumprimento da alínea b) do n.º 2 do 81º e do n.º 4 do mesmo artigo), em virtude de neste caso, se dar a extinção de uma pessoa colectiva.

<sup>(55)</sup> Ac. do CAAD de 16/06/2014, Proc. N.º 148/2013-T, pág. 59.

Nestes termos, e se atrás, quanto à indispensabilidade, a conclusão foi a de que pouco ou nada mudou, chegamos aqui a uma dedução inversa.

Se antes decorria claramente do artigo 23º o princípio da aceitação de gastos, assumindo-se como motor de todo o regime da dedutibilidade de custos, é indubitável que o mesmo tenha perdido força com a Reforma.

Foi neste sentido que foram aprofundadas as cláusulas específicas anti-abuso permitindo concluir por um enfraquecimento do artigo 23º, que até certo ponto se compreende se pensarmos que esta Reforma tem uma grande componente de luta contra o planeamento fiscal abusivo, planeamento este que tinha no regime dos custos um belo mote para novas ideias de fuga e evasão.

## 2.2 As tributações autónomas

As tributações autónomas consubstanciam um tema polémico no seio do IRC, desde o seu aparecimento em 1990, pela mão do Decreto-Lei n.º 192/90 de 9 de Junho.

Esta polémica advém do facto de constituírem elas próprias um imposto sobre a despesa, e não sobre o rendimento, como seria de esperar pela sua inserção num Código de imposto sobre o rendimento.

As tributações autónomas incidem, assim, em certas despesas incorridas pelo sujeito passivo que, embora possam enquadrar-se no gastos dedutíveis para efeitos de cálculo do lucro tributável, já que irão contribuir para ganhos sujeitos a imposto, são despesas não consideradas essenciais e nas quais se pode colocar a dúvida sobre se estarão ou não a ser incorridas para fins empresariais ou, pelo contrário, para uso pessoal ou para camuflagem na distribuição de lucros. Distinguem-se da não dedutibilidade, na medida em que sancionam o sujeito passivo, mesmo quando este apresente prejuízos fiscais <sup>(56)</sup>. Nos dizeres de RUI DUARTE MORAIS <sup>(57)</sup>, trata-se aqui de uma “*tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários*”. Esta é uma afirmação bastante pertinente, pois sublinha mais um diferença face ao IRC: enquanto este incide num facto tributário de formação periódica - o lucro ou prejuízo apurado no final do ano - , a tributação autónoma tem como

---

<sup>(56)</sup> Aliás, apresentando prejuízo fiscal, o sujeito passivo vê agravadas em 10 pontos percentuais as taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88º do CIRC.

<sup>(57)</sup> MORAIS, Rui Duarte – Obra cit., pág. 202 e 203.

objecto factos tributários que se formam num só momento – os chamados factos tributários instantâneos.

Actualmente, e após a Reforma de 2014, as seguintes despesas são sujeitas a tributação autónoma, às taxas abaixo indicadas:

| DESPESA  | TAXA   |
|--|--|
| Despesas não documentadas  | 50%  |
|  | 70%<br>(se efectuadas por sujeitos passivos isentos de IRC ou que não exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola) |
| Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos <sup>(58)</sup> <sup>(59)</sup>         | 10% (viaturas cujo custo aquisição <25.000 EUR)  |
|  | 27,5% (viaturas cujo custo de aquisição = ou > 25.000 EUR mas < 25.000 EUR)  |
|  | 35% (viaturas cujo custo de aquisição > 35.000 EUR)  |
| Despesas de representação <sup>(60)</sup>  | 10%  |
| Importâncias pagas a entidades com residência em regime fiscal mais favorável                              | 35%  |
|  | 55%<br>(se efectuadas por sujeitos passivos isentos de IRC ou que não exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola) |
| Encargos relativos a ajudas de custo e compensação por deslocação do trabalhador não facturadas a clientes | 5%   |
| Lucros distribuídos a sujeitos passivos isentos de IRC <sup>(61)</sup>                                     | 23%  |
| Gastos com indemnizações devidas pela cessação de funções de gestor/administrador/gerente <sup>(62)</sup>  | 35%  |

<sup>(58)</sup> Segundo o n.º 5 do artigo 81º do CIRC, “consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.”

<sup>(59)</sup> De notar ainda que não existe esta tributação autónoma se se tratar de uma viatura afecta à exploração de serviço público de transporte, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo ou no caso de se tratar de uma viatura que tenha sido objecto de acordo escrito entre o trabalhador e entidade patronal (cf. alíneas a) e b) do n.º 6 do artigo 81º), uma vez que neste último caso, haverá tributação em IRS.

<sup>(60)</sup> Segundo o n.º 7 do artigo 81º, consideram-se despesas de representação “despesas suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios, e espectáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades”.

<sup>(61)</sup> Só é aplicável quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, ininterruptamente, durante o ano anterior à colocação à disposição e não venham a ser mantidas o tempo necessário para perfazer esse período (cf. n.º 11 do artigo 88º).

|   |     |
|---|-----|
| Gastos com bónus e outras remunerações pagas a gestor/administrador/gerente <sup>(63)</sup> | 35% |
|---|-----|

Na abordagem desta temática, falaremos apenas na tributação autónoma incidente nas viaturas, uma vez que representa a grande alteração nesta matéria em 2014 <sup>(64)</sup>, já que sofreu um gravoso aumento da taxa e fez desaparecer as referências à data de aquisição da viatura (já para não falar nas sucessivas alterações de que tem sido alvo desde o seu surgimento).

Há uns anos atrás, alguns litígios emergiram a propósito da alteração em 2008 (que aumentava, de 5% para 10%, a taxa de tributação). Nessa altura, e embora o litígio respeitasse à proibição de retroactividade, tivemos oportunidade de ver o TC pronunciar-se sobre esta matéria dizendo que, com este tipo de tributação visa-se *“incentivar os contribuintes (...) a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afectem negativamente a receita fiscal e, por outro lado, evitar que através dessas despesas as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros (...) bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionam (...)”*<sup>(65)</sup>.

Ora, não discordando das finalidades subjacentes a esta tributação, parece-me que esta alteração de 2014 peca por exagerada. Não obstante estarmos perante despesa em que se torna complexo averiguar quais os exactos fins – se empresariais ou privados – há que atentar no mundo globalizado em que vivemos e em que se desenvolvem as nossas empresas.

Hoje em dia é raro termos uma pequena média empresa que não necessite, para fins do negócio, de uma viatura. Assim sendo, quando se analisa qual a taxa a incidir na tributação destas, há não só que prevenir o planeamento fiscal abusivo, mas também há que considerar factores como a segurança dos veículos, o espaço de que dispõem para o

<sup>(62)</sup> Também se aplica aos gastos que excedam o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao fim do contrato (crf. alínea a) do n.º 13 do artigo 88º).

<sup>(63)</sup> Aplicável quando esses gastos representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a EUR 27.500 (salvo se o pagamento for diferido por parte não inferior a 50% por um mínimo de 3 anos e condicionado ao bom desempenho da sociedade – crf. alínea b) do n.º 13 do artigo 88º).

<sup>(64)</sup> De salientar ainda que o artigo 88º não se aplica a despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora de Portugal e que as tributações dos números 7, 9, 11 e 13 do artigo 88º não se aplicam a sujeitos passivos no regime simplificado – crf. números 15 e 16 do artigo 88º).

<sup>(65)</sup> Ac. do TC de 5/02/2013 Proc. N.º 121/2012, em que foi Relator o Conselheiro José da Cunha Barbosa, disponível para consulta em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130085.html>

transporte de mercadorias, o conforto do condutor que passará, na melhor das hipóteses, algumas horas por dia a conduzir, pois só assim é possível ponderar um gasto à luz das necessidades da actividade empresarial.

Ponderando todos estes factores, a nossa opinião não pode ser outra senão a de que as taxas do n.º 3 do artigo 88º estão exageradamente elevadas, até quando comparadas, por exemplo, com a taxa incidente em despesas confidenciais, o que a nosso ver, combina mal com o espírito desta Reforma.

Aprofundando ainda mais esta desaprovação, note-se que a elevada taxa na tributação autónomas das viaturas faz com que o instituto comece até a desviar-se do fim para o qual foi criado – não permitir que o sujeito passivo use, para fins privados, aquilo que adquiriu para fins empresariais, o que aliás COUTINHO DE ABREU chamaria de *mistura de patrimónios* <sup>(66)</sup> – para onerar cada vez mais as empresas, principalmente as que necessitam de viaturas para o exercício da sua actividade.

Além disso, e voltando ao cerne da nossa exposição, é indubitável que as tributações autónomas consubstanciam o instituto que mais vai contra a cláusula geral do artigo 23º, fazendo com a mesma perca força, uma vez que está a existir uma tributação extra numa despesa que foi, à partida, incorrida no âmbito da actividade da empresa. Ainda que haja dedutibilidade da despesa, o sujeito passivo é desencorajado a incorrer em certos gastos – ainda que benéficos à exploração do negócio – pelo receio da incidência de uma taxa de tributação autónoma.

Como referido acima, seria bem recebido um decréscimo de algumas taxas previstas no 88º pois, de alguma forma, e como já referido, começamos a assistir a uma descaracterização do fundamento com que as tributações autónomas foram criadas.

Não obstante o mecanismo das cláusulas específicas anti-abuso bem como o das tributações autónomas terem por base uma forte fundamentação – e tal ideia, que é o elemento preventivo da inconstitucionalidade que poderia ser invocada, foi já sublinhada -, é impossível, depois de toda a exposição anterior, não parar para pensar se o ordenamento jurídico fiscal necessita mesmo de um artigo 23º: se antes tínhamos

---

<sup>(66)</sup> COUTINHO DE ABREU, Jorge Manuel (2013), *Curso de Direito Comercial – Vol. II*, Almedina, págs. 184-187;

dúvidas em classificá-lo como cláusula geral, hoje podemos afirmar com certeza que o preceito não assume essas características, dado todas as contrariedades que enfrenta, logo nos artigos seguintes...

Apenas a título de curiosidade, refira-se que em Espanha, na “*Ley del Impuesto sobre Sociedades*”, e não obstante as modificações que esta lei também sofreu em 2014, não existe um artigo correspondente ao nosso 23º, muito menos a lista exemplificativa que em Portugal se integra hoje no n.º 2 do artigo 23º.

O normativo espanhol prevê no artigo 10º o modo como se chega à base tributável, que podemos dizer ser o correspondente ao nosso artigo 17º do CIRC. Contém depois o artigo 14º que apenas indica quais os gastos contabilísticos que não são fiscalmente aceites: assim se depreende que todos os gastos são aceites à exceção dos que o artigo 14º exclui.

Trata-se apenas de uma comparação com o ordenamento fiscal espanhol, sem nos aventurarmos em opinar sobre qual será o mais certo, até porque na prática, poucas diferenças emergirão, uma vez que, existindo ou não um n.º 1 do artigo 23º, a norma excepcional leva sempre a melhor.

Da nossa parte, e embora consideremos perfeitamente compreensíveis as razões que levaram à prevenção contra o abuso, achamos que tanto as cláusulas específicas anti-abuso como as tributações autónomas têm o efeito de comprimir a dedutibilidade, pelo que, se antes o artigo 23º ainda podia aspirar a cláusula geral, hoje pode cada vez menos.

## BIBLIOGRAFIA

CATARINO, JOÃO RICARDO e GUIMARÃES, VASCO BRANCO - *Lições de Fiscalidade, Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, Almedina, 2014, 3ª Edição.

COMISSÃO PARA A REFORMA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS - *Anteprojecto da Reforma do IRC* – 30 de Junho de 2013.

COURINHA, GUSTAVO LOPES – *A cláusula geral anti-abuso no Direito Tributário*, Contributos para a sua compreensão, Almedina, 2004.

COURINHA, GUSTAVO LOPES – *O artigo 23º, nº7 do CIRC, a Constituição e o Regime de Preços de Transferência das Convenções sobre a dupla tributação*, in *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, Agosto 2009.

COUTINHO DE ABREU, JORGE MANUEL – *Curso de Direito Comercial, Vol. II*, Almedina, 2013.

ERNST & YOUNG – *O Novo IRC*, Almedina, 2013.

GAMA, JOÃO TABORDA – *Cobertura de prejuízos, valor da participação social e dedutibilidade de menos-valias*, in *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, Agosto 2009.

MALHEIROS, MANUEL E PATRÍCIO MIGUEL – *A qualificação do ónus da prova no regime da dedutibilidade dos custos fiscais*, in *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, Agosto 2009

MARTINS, ANTÓNIO – *A dedutibilidade dos juros e a noção de actividade das sociedades: a propósito do 23º do CIRC*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano V, 2012;

MARTINS, ANTÓNIO – *Uma nota sobre o conceito de fonte produtora constante do artigo 23º do CIRC: sua relação com partes de capital e prestações acessórias*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, 2008.

MORAIS, RUI DUARTE – *Apontamentos ao imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Almedina, 2009.

NABAIS, JOSÉ CASALTA – *A Determinação da Matéria Tributável no IRC*, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Ano X, 2013.

NABAIS, JOSÉ CASALTA – *Direito Fiscal*, Almedina, 2012.

PORTUGAL, ANTÓNIO MOURA – *A Dedutibilidade de Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004.

SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª edição, 2007.

SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA – *Os Limites do planeamento fiscal: substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006.

SILVA, FERNANDO CASTRO e PIMENTEL, MIGUEL CORTEZ – *A respeito da indispensabilidade dos gastos. O Acórdão do STA de 7-2-2007*, in Estudos em Memória do Professor Saldanha Sanches, volume 3.

TAVARES, TOMÁS DE CASTRO – *Da relação de dependência entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas – algumas reflexões ao nível dos custos*, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 396, Outubro-Dezembro 1999.

TEIXEIRA, MANUELA DURO – *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal – Algumas notas*, in Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal, Coimbra Editora, Agosto 2009.

VASQUES, SÉRGIO – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012.

**ÍNDICE**

|   | Págs. |
|---|-------|
| EXPOSIÇÃO DAS MATÉRIAS .....                              | 3     |
| 1. APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA .....                         | 5     |
| 2. O NÚMERO 1 DO ARTIGO 23º NO ANTIGO CÓDIGO DO IRC ..... | 7     |
| 2.1 O entendimento da doutrina .....                      | 7     |
| 2.2 A posição da jurisprudência .....                     | 15    |
| 2.2.1 Comprovação .....                                   | 16    |
| 2.2.2 Indispensabilidade .....                            | 17    |
| 2.2.3 Ligação a ganhos sujeitos a imposto .....           | 18    |
| 1. NOVO REGIME DA DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS .....          | 22    |
| 1.2 A comprovação dos requisitos do artigo 23º .....      | 22    |
| 1.2.1 Comprovação do custo .....                          | 22    |
| 1.2.2 A indispensabilidade .....                          | 28    |
| 2. Utilidade enfraquecida do artigo 23º? .....            | 33    |
| 2.1 As cláusulas específicas anti-abuso .....             | 33    |
| 2.1.1 O antigo número 5 do artigo 23º .....               | 35    |
| 2.1.2 A alínea r) do número 1 do artigo 23º-A .....       | 38    |
| 2.1.3 O número 4 do artigo 81º .....                      | 41    |
| 2.2 As tributações autónomas .....                        | 45    |
| BIBLIOGRAFIA .....  | 50    |