

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA



ESCOLA DE DIREITO

**“A Indispensabilidade dos Custos do art. 23º do CIRC:
análise da Doutrina e Jurisprudência”**

Susana Patrícia Cardoso dos Santos Costa Teixeira

Dissertação do Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Professor Doutor Tomás Tavares

Porto

Junho de 2015

Susana Patrícia Cardoso dos Santos Costa Teixeira

**“A DEDUTIBILIDADE DOS CUSTOS E O DESAPARECIMENTO DO
CRITÉRIO DA INDISPENSABILIDADE – ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA”**

Porto
Junho de 2015

“ Ninguém escapa ao sonho de voar, de ultrapassar os limites do espaço onde nasceu, de ver novos lugares e novas gentes. Mas saber ver em cada coisa, em cada pessoa, aquele algo que a define como especial, um objeto singular, um amigo – é fundamental. Navegar é preciso, reconhecer o valor das coisas e das pessoas, é mais preciso ainda!”

Antoine de Saint-Exupéry

AGRADECIMENTOS

A realização desta dissertação de mestrado contou com importantes apoios e incentivos, sem os quais não se teria tornado uma realidade e aos quais estarei eternamente grata.

Ao Professor Doutor Tomás Tavares, pela sua orientação, total apoio, disponibilidade, pelo saber que transmitiu, pelas opiniões e críticas.

Aos meus Pais, por serem modelo de coragem, pelo seu apoio incondicional, incentivo, amor, carinho, amizade e paciência demonstrados e entrega total na superação dos obstáculos que foram surgindo ao longo desta caminhada.

Ao meu irmão Pedro, pela cumplicidade, compreensão, companheirismo e pela confiança que deposita em mim.

Aos meus avós e aos meus Tios por serem um exemplo de coragem e força e por, mais perto ou mais longe, acompanharem cada passo meu.

Ao Miguel, pelos anos de cumplicidade partilhados, as conversas de horas, os olhares, os abraços e os sorrisos. Por ser, mesmo não sendo, da minha família.

Aos meus amigos, Maria Inês, André Azevedo, Liliana e Ari pela amizade, presença constante e companheirismo, pela paciência, calma e estímulo que me transmitem nas alturas de desânimo e pela partilha de momentos e de vida. Um enorme Obrigada por serem um pilar fundamental na minha vida.

Às amigas que criei na Universidade Católica Portuguesa, em especial à Bárbara, à Inês e ao Filipe Maia, por serem incansáveis, estarem presentes em todos os episódios desta caminhada, por se terem revelado um apoio incondicional e pela amizade inabalável que construímos.

Ao Sr. Sérgio, um obrigada especial, por me ter incentivado a embarcar nesta aventura.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	1
1. INTRODUÇÃO	2
2. A importância do Princípio da Capacidade Contributiva	6
3. Noção de Rendimento	9
4. Métodos de determinação da matéria coletável	12
4.1. Conceito de Lucro Tributável.....	13
5. A noção de Custo Fiscal	16
5.1. Os Encargos não dedutíveis contantes do art.23º, nº2, al. f) do CIRC.....	18
5.2. A necessidade de comprovação dos custos fiscais.....	19
5.3. O Ónus da Prova.....	20
6. O Artigo 23º do CIRC previamente à alteração Legislativa	22
6.1. Análise Doutrinal.....	22
6.2. Análise Jurisprudencial.....	26
6.2.1. Indispensabilidade de uma menos valia.....	26
6.2.2. Custos que não dão origem a proveitos.....	29
6.2.3. Necessidade dos custos se relacionarem com o escopo da sociedade em causa.....	36
6.2.4. Ofertas a Clientes.....	38
7. CONCLUSÃO	41
8. BIBLIOGRAFIA	42

ABREVIATURAS

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

AT – Administração Tributária

art. – artigo

Ac. – Acórdão

STA – Supremo Tribunal Administrativo

al. – alínea

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

SGPS – Sociedades Gestoras de Participações Sociais

ss. – seguintes

RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

CPPT – Código do Processo e Procedimento Tributário.

CRP – Constituição da República Portuguesa

1. INTRODUÇÃO

A presente dissertação procura analisar o conceito de custo fiscal e dos principais requisitos para a sua dedutibilidade, atendendo à sua inerente relação com a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto. Mais especificamente, tem em vista refletir sobre a alteração legislativa que o artigo 23º do CIRC sofreu, assim como as suas principais consequências.

A questão dos custos fiscais prende-se, essencialmente, com a consequente dedutibilidade, isto é, perceber se determinada despesa realizada pelo contribuinte vai ou não ser tida em conta na determinação da matéria coletável.

De acrescentar que aquando da elaboração desta dissertação, procuramos abordar o tema tanto doutrinal como jurisprudencialmente, de modo a alcançar um melhor enquadramento prático e teórico.

É facto assente que em matérias de Direito Fiscal, sobretudo, no que à dedutibilidade dos custos diz respeito, são inúmeras as questões que colocam em causa a aplicação e interpretação da lei, uma vez que maioritariamente nos deparamos com litígios entre o contribuinte e a Administração Fiscal. Por conseguinte, é primordial analisar o tema tendo em conta decisões judiciais, atendendo sempre ao facto de as mesmas apenas apresentarem força vinculativa nos limites do caso julgado, mas as suas respetivas *rationes decidendi* influenciam a atividade jurisdicional posterior¹.

Deste modo, o nosso estudo debruçar-se-á, substancialmente, na análise de várias decisões judiciais, de forma a percebermos se os nossos Tribunais Fiscais seguem uma linha de orientação comum, ou se as suas decisões, sobre a mesma matéria, acabam por ser dispares. Ou seja, estudar as decisões judiciais, analisando as diferentes correntes jurisprudenciais e respetivas consequências no que à matéria dos custos fiscais diz respeito.

¹ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL in *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.21.

Com a alteração legislativa, o artigo 23º do CIRC passou a não mencionar como requisito de dedutibilidade dos custos, o critério da indispensabilidade dos mesmos, no entanto, o legislador optou por manter uma definição demasiado lata de custo fiscal.

Previamente à referida alteração legislativa, o artigo 23º do CIRC exigia que a dedutibilidade de custos se focasse na existência de um nexo de indispensabilidade com a realização dos proveitos ou com a manutenção da fonte produtora. Estávamos perante uma conjunção coordenativa, isto é, a palavra “ou” designava uma alternativa, o que não acontecia no antigo Código da Contribuição Industrial em que eram exigidos os dois requisitos cumulativamente. Desde logo, esta alteração do artigo 26º do CCI para o antigo artigo 23º do CIRC, alargou (e bem, no nosso entender) o âmbito de qualificação de um custo enquanto custo fiscal.

Em boa verdade, os dois requisitos constantes do antigo artigo 23º do CIRC, estavam intimamente ligados, porquanto a necessidade de realização de proveitos se prende, apesar de mediata e indiretamente, com a manutenção da fonte produtora, uma vez que uma empresa só pode subsistir mediante a obtenção de rendimento positivo.

Apesar da última alteração legislativa que o artigo 23º do CIRC sofreu, o legislador continua a apresentar apenas uma enumeração exemplificativa de gastos fiscalmente dedutíveis, acabando por definir gastos como sendo todos aqueles incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a Imposto sobre as Pessoas Coletivas.

Os gastos fiscais não se restringem apenas ao disposto no artigo 23º do CIRC, mas acabam por integrar outras categorias de gastos e encargos previstos no mesmo código, pois podem ser fiscalmente dedutíveis e assim acabarem por concorrer para a formação do lucro tributável.

É importante referir que nem todas as despesas efetuadas pelos sujeitos passivos são determinantes no que a matéria coletável de IRC diz respeito. Algumas destas despesas não concorrem para a formação do lucro tributável e, assim sendo, não são fiscalmente dedutíveis, embora tenham de ser suportadas pela empresa e registadas na contabilidade.

Evidentemente, há uma enorme diversidade de gastos contabilísticos, assim sendo, cabe-nos analisar os critérios definidos tanto a nível legal, como doutrinal, como jurisprudencial, para determinar quais os gastos que podem ser fiscalmente dedutíveis em sede de Imposto sobre as Pessoas Coletivas e que concorrem para a harmonização da contabilidade com o direito fiscal.

Como fruto da enorme variedade de custos existente, deparamo-nos com uma vasta gama de normas e princípios fiscais e contabilísticos levando, conseqüentemente, à existência de inúmeros problemas colocados à Administração Fiscal e aos Tribunais Tributários.

Assim, devemos ter em atenção que o conceito legal de custo não se circunscreve ao definido no artigo 23º do CIRC, sendo de atender ao seu carácter de indeterminabilidade e ao facto de não existir entre a fiscalidade e a contabilidade uma relação de correspondência direta. Esta falha de correspondência leva a que, umas vezes, um gasto contabilístico seja considerado um gasto fiscal, e outras vezes o não seja.

Importante para o estudo desta matéria, é também o Princípio da Capacidade Contributiva, visto funcionar como ditame orientador do Sistema Fiscal Português. Este princípio baseia-se, essencialmente, em duas dimensões, em primeiro lugar no facto de que só paga impostos quem possuir capacidade contributiva e em segundo lugar, este pagamento de impostos, só acontece na estrita medida da sua capacidade contributiva, sendo que esta se fundamenta no rendimento, no património ou na despesa.

Ora, desta feita, urge deslindar o conceito de Rendimento e as várias conceções existentes sobre o mesmo. O conceito de rendimento, em virtude das derivações do princípio da capacidade contributiva deve ser amplo e por isso, abranger o acréscimo patrimonial obtido num certo período a título de participação na atividade produtora, assim como todos os outros ganhos sejam eles ou não provenientes da atividade produtora e caracterizados ou não pela nota de periodicidade².

No entanto, não existe uma definição clara, objetiva e universal do conceito de rendimento no âmbito do Direito Fiscal. A legislação fiscal portuguesa contém referências concretas ao conceito de rendimento tributário, contudo não possui uma definição do conceito de rendimento.

Apesar da existência de vários conceitos de rendimento, atualmente o adotado na maioria dos países da União Europeia e também em Portugal é o de rendimento-acréscimo, sendo que em Portugal surgiu com o CIRC. Pelo que, tudo o que faz com que o património líquido inicial aumente é rendimento tributável de uma empresa, incluindo os ganhos fortuitos, ocasionais ou irregulares.

² ANTÓNIO MOURA PORTUGAL in *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.29.

SALDANHA SANCHES entende que o rendimento foi escolhido como objeto do imposto por ser um índice da capacidade contributiva do sujeito passivo. Deste modo, a sua “correta determinação do ponto de vista da previsão normativa e da conceção de rendimento que a lei vem materializar é um problema decisivo, uma condição *sine qua non* para a correta distribuição dos encargos tributários”³.

Também FANTOZZI salienta que é o princípio da capacidade contributiva que implica que “o legislador fiscal aproxime o mais possível as normas positivas à capacidade económica abstrata, o que para as empresas se traduzirá na coincidência entre o rendimento tributável e o resultado do balanço enquanto fornece uma imagem fiel da empresa”⁴.

É imperativo referir o princípio constitucional constante do nº2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa de “*tributação do rendimento real das empresas*”, pelo qual XAVIER DE BASTO⁵ concluiu que o rendimento real compreende a sua determinação de forma efetiva (baseando-se na declaração do contribuinte e dos registos contabilísticos, devidamente controlados). Ora, esta norma constitucional está assim redigida para evitar que o legislador privilegie a tributação das empresas pelo seu rendimento normal, isto é, aquele que o contribuinte, em condições normais de exploração, teria obtido.

Antes de continuarmos, é importante clarificar qual a incidência subjetiva do Imposto sobre as Pessoas Coletivas, compreendendo assim, todas as pessoas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português. O legislador sujeitou a IRC não só entidades com personalidade jurídica, mas também organizações desprovidas de personalidade jurídica e entidades com ou sem personalidade jurídica que, obtenham rendimentos não sujeitos a IRS em território português, mas que aqui não possuem sede nem direção efetiva⁶.

³ In *A quantificação da Obrigação Tributária*, Lex-Edições Jurídicas, 2000, cit., p.173.

⁴ *Il Bilancio e La Normativa Tributaria*, Il Fisco, 1984, p.2756.

⁵ *IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007

⁶ Sobre esta temática, ver FERRER CORREIA, *A autonomia Patrimonial como Pressuposto da Personalidade Jurídica*, in Estudos Vários de Direito, pp. 547-562, e JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES / ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *Os sujeitos Passivos de IRC*, in Manual do Técnico Oficial de Contas, Lisboa, 2002.

2. A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Princípio da Capacidade Contributiva constitui um dos princípios essenciais em matéria tributária contemplando, em primeira mão, dois limites fundamentais, sendo o primeiro de carácter formal, conducente ao Princípio da Legalidade e Tipicidade e o outro de natureza material ou substancial, espelhado no Princípio da Igualdade e Capacidade Contributiva⁷.

Grande parte da doutrina confere a este princípio um papel fundamental e conformador na modelação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas⁸. Seguindo a linha de pensamento de LEITE DE CAMPOS⁹, o princípio da Capacidade Contributiva torna-se mais exigente no que diz respeito à tributação das pessoas singulares.

No que diz respeito à influência do princípio da Capacidade Contributiva na tributação do rendimento das pessoas coletivas, podemos realizar esta análise em três planos¹⁰. No primeiro plano, tendo em conta o duplo carácter do princípio, como pressuposto e critério do imposto, no segundo plano considerando as concretizações do princípio ao nível do conceito de rendimento a utilizar e no terceiro plano enfatizando a materialização deste princípio na Constituição da República Portuguesa e às questões que se colocam na definição do respetivo âmbito e das restrições admissíveis.

SALDANHA SANCHES define Capacidade Contributiva como um “conceito ético que ao ser positivado como um princípio constitucional se torna num elemento estruturante para o direito a criar e um critério para que se possa julgar da validade das leis fiscais em vigor e que por isso vai ser um elemento estruturante da decisão do

⁷ TOMÁS CANTISTA TAVARES, in *Da Relação de dependência Parcial entre a contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento tributável das Pessoas Coletivas: Algumas reflexões ao nível dos Custos*.

⁸ JOSÉ CASALTA NABAIS, in *O Dever Fundamental Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998 p.484; SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2001, pp.60-61; e DIOGO LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, p.130.

⁹ In *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Almedina, 2006.

¹⁰ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, in *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.24.

legislador e um conceito a utilizar pelo intérprete no momento da aplicação da lei¹¹”. Por sua vez, CASALTA NABAIS, entende que o princípio tem a natureza de “uma efetiva fonte (de conhecimento) do Direito, e não de um mero axioma ou postulado ético”¹².

Deste modo, é reconhecido ao Princípio da Capacidade Contributiva um duplo papel no que diz respeito à tributação do rendimento: (i) o de pressuposto, condição, fonte ou substrato da tributação; (ii) e o de critério ou parâmetro da tributação¹³.

Sendo o IRC um imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas é de afirmar que o mesmo tem como pressuposto o Princípio da Capacidade Contributiva, tributando o rendimento real gerado pela própria capacidade contributiva. Deste modo, reconhecemos personalidade e capacidade tributárias¹⁴ às pessoas coletivas¹⁵.

O Princípio da Capacidade Contributiva pode assumir dois sentidos, um positivo e um negativo, sendo que este último pode ser subjetivo, justificando, assim, a sua aplicação às pessoas coletivas ou organizações similares dotadas de capacidade económica ou objetivo conduzindo a aplicação do Princípio à relação de imposto e não à de taxa¹⁶.

Ora, CASALTA NABAIS entende que “para as pessoas ou organizações coletivas vale sempre uma capacidade contributiva objetiva, que se contenta com a existência de uma realidade económica (rendimento, património ou despesa) e com a sua tributação proporcional¹⁷”.

Destarte, entendemos que a natureza das pessoas coletivas não é, de todo, incompatível com o dever fundamental de pagar impostos, sendo que por sua vez, o imposto vai ser testado pelo Princípio da Capacidade Contributiva¹⁸.

¹¹ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, (2001), cit., p.58.

¹² CASALTA NABAIS, *Dever Fundamental de pagar Impostos*, Almedina, 1998, cit., p. 446.

¹³ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL in *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.25; CASALTA NABAIS in *O Dever Fundamental de pagar Impostos*, Almedina, 1998, cit., pp. 462 e ss.

¹⁴ Artigos 158º e 160º do Código Civil

¹⁵ As pessoas coletivas são organizações constituídas por uma coletividade de pessoas ou por uma massa de bens, dirigidos à realização de interesses comuns ou coletivos, às quais a ordem jurídica atribui personalidade jurídica. É um organismo social destinado a um fim lícito que o Direito atribui a suscetibilidade de direitos e vinculações.

¹⁶ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL in *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.27.

¹⁷ In *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998, cit., pp.492 e ss.

¹⁸ Neste ponto, seguimos a formulação de ANTÓNIO PORTUGAL in *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, p.28

Tratando-se de um princípio, este não possui aplicabilidade imediata, assim é necessário que seja normativamente consolidado.

3. NOÇÃO DE RENDIMENTO

O principal fator que nos permite aferir da capacidade contributiva é o rendimento. A discussão clássica sobre o conceito de rendimento prende-se com três conceções diferentes de rendimento.

A primeira das conceções, a teoria do rendimento – acréscimo, defende que a “determinação do lucro se centra sobre fluxos económicos com fracionamento dos custos de investimento pelos anos em que utilizam os respetivos bens, imputando-se assim uma quota parte do custo do investimento, por cada um dos períodos de utilidade do bem para a organização”, conforme entende TOMÁS CANTISTA TAVARES¹⁹. ANTÓNIO MOURA PORTUGAL²⁰, em relação à conceção de rendimento acréscimo defende que tal aceção “deve incluir não só o acréscimo patrimonial obtido num certo período a título de participação na atividade produtora, mas também todos os outros ganhos caracterizados ou não pela nota de periodicidade”. É esta a conceção que tende a prevalecer atualmente.

Uma outra conceção, entendida como sendo restrita analisa o rendimento como sendo, apenas, o produto normal da exploração de uma fonte duradoura. Nesta aceção, não são incluídos nos rendimentos os ganhos e perdas de capital e os proventos ocasionais, como resultado das condições quanto à fonte e periodicidade.

A terceira noção de rendimento prende-se com o consumo, fazendo corresponder o conceito de rendimento à riqueza do consumo, ou seja, centrando-se no conceito de rendimento como saída e correspondendo, para efeitos fiscais, o rendimento ao consumo, sendo de excluir a poupança e as variações de capital, de modo a evitar a sua dupla tributação. TOMÁS CANTISTA TAVARES entende que esta definição de

¹⁹ TOMÁS CANTISTA TAVARES, in *Da Relação de dependência Parcial entre a contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento tributável das Pessoas Coletivas: Algumas reflexões ao nível dos Custos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 396, Outubro-Dezembro de 1999.

²⁰In *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.28

rendimento se prende com a “amortização imediata ou instantânea, cujos efeitos se reportam do pagamento ao investimento”²¹.

Também decorre do princípio da capacidade contributiva a exigência de existência de um conceito de rendimento líquido²², cuja definição decorre da necessidade de deduzir ao rendimento total auferido, as despesas necessárias à sua obtenção, pois estas constituem uma expressão negativa da capacidade contributiva²³, de modo que não devem ser incluídos no conceito de rendimento líquido sempre que se revelarem necessários e adequados à produção ou obtenção do rendimento. CASALTA NABAIS, por sua vez salienta que tal exclusão não se aplica às despesas pessoais não relacionadas com a atividade lucrativa²⁴.

De atender ao facto deste princípio não ser rígido, isto é, o legislador dispõe de uma margem de liberdade para quantificar limites, nomeadamente (i) quanto à não admissibilidade como custo fiscal das despesas ilícitas, proibição esta que se encontra expressamente consagrada no n.º 2 do artigo 23.º do CIRC, (ii) quanto à não aceitação total ou parcial de certas despesas incorridas pelo sujeito passivo²⁵, podendo estas ter origem na esfera pessoal e/ou²⁶ profissional do contribuinte.

Deste modo, podemos concluir que o princípio do rendimento líquido, assim como a maioria dos princípios existentes na nossa ordem jurídica, se encontra sujeito a exceções.

ANTÓNIO MOURA PORTUGAL²⁷, em relação ao conceito de rendimento líquido entende que “toda a dedução ou compensação de perdas deve ser entendida como uma decorrência necessária e inerente à correta mediação da capacidade contributiva, e não de qualquer benefício fiscal.” Assim, entendemos que deve ser

²¹TOMÁS CANTISTA TAVARES, in *Da Relação de dependência Parcial entre a contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento tributável das Pessoas Coletivas: Algumas reflexões ao nível dos Custos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 396, Outubro-Dezembro de 1999.

²² A doutrina alemã designa-o de “princípio do rendimento líquido objetivo”, através do qual só o montante líquido constitui rendimento para o pagamento dos impostos.

²³ GRAETZ/SCHENK, in *Federal Income Taxation...*, cit., p.108, “na determinação do rendimento, não nos podemos focar apenas nas receitas. É necessário determinar que despesas são admitidas na mensuração do rendimento sujeito a tributação.”

²⁴ *O Dever Fundamental de pagar Impostos*, cit., p. 521

²⁵ Neste caso, as restrições movem-se por razões de praticabilidade administrativa e de justiça.

²⁶ As despesas em questão podem ter origem separadamente na esfera pessoal do contribuinte ou na esfera profissional, ou então podem ser despesas que possuam natureza dúplici, sendo que deste modo são simultaneamente despesas empresariais e pessoais.

²⁷ In *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.33.

admitida a compensação de perdas não só próprio ano em que se observem, como também para o futuro e para o passado ²⁸.

Para CASALTA NABAIS existe ainda uma terceira implicação do princípio da capacidade contributiva no conceito de rendimento a adotar, exclusiva do imposto pessoal sobre o rendimento²⁹.

O conceito de rendimento deriva de um conceito económico, pelo que, o processo para a definição de rendimento passa por dois momentos, um primeiro, ao qual chamamos de tipificação, que nos permite conhecer qual o rendimento que vai ser objeto de tributação e, um segundo momento, qualificado como quantificação, no qual vai ser determinado o rendimento tributável.

²⁸ Neste ponto, seguimos a formulação de ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, in *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.33.

²⁹ CASALTA NABAIS, *Dever Fundamental de pagar Impostos*, Almedina, 1998.

4. MÉTODOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

Os métodos de determinação da matéria coletável subdividem-se em métodos diretos e indiretos.

Para ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS³⁰, a avaliação indireta prende-se com a fixação prévia de concretos e seguros indicadores ou padrões, por recurso a métodos técnico-científicos e a critérios de natureza macroeconómica. De atender ao facto, de que a Administração incorre na correção destes valores quando estes se afastem significativamente e sem justificação dos indicadores ou padrões previamente definidos³¹. Ou seja, trata-se de um método em que a Administração Fiscal tem ao seu dispor métodos indiretos de determinação da matéria coletável, de forma a conseguir corrigir uma situação anormal. XAVIER DE BASTO³² classifica este método como sendo “regime de afastamento significativo

³⁰ In *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, 2003, cit., p.201

³¹ XAVIER DE BASTO, *IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007, p.17.

³² XAVIER DE BASTO, *IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007, cit., p.18.

4.1. CONCEITO DE LUCRO TRIBUTÁVEL

Como já referimos, o conceito de rendimento acréscimo é o adotado na maioria dos países pertencentes à Comunidade Europeia e na generalidade dos países da OCDE. Assim, é rendimento tributável de uma empresa, tudo aquilo que faça aumentar o património líquido inicial, incluindo os ganhos fortuitos, ocasionais ou irregulares.

No entanto, o conceito de rendimento limita-se a fornecer uma orientação conceptual e não uma base operacional para a sua quantificação³³.

No artigo 17º do Código do Imposto sobre as pessoas coletivas não encontramos uma definição clara e objetivo de Lucro Tributável. Ao invés, o artigo em questão enumera os componentes que completam o conceito, isto é, a norma prescreve que o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido de exercício³⁴ e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinado com base na contabilidade organizada e eventualmente corrigida nos termos do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas.

Uma das componentes do lucro tributável é o resultado líquido do exercício expresso na contabilidade, sendo este resultado uma síntese de elementos positivos (proveitos ou ganhos) e elementos negativos (custos ou perdas)³⁵.

É através da Teoria do Balanço que o lucro tributável é apurado, reportando-se esta, à diferença entre o ativo líquido no fim do ano e o ativo líquido no início do período da tributação. Ora, podemos concluir que o apuramento do lucro se prende a regras de formulação contabilística. Daí a importância fundamental de as empresas deverem possuir contabilidade organizada, pois é com base nesta contabilidade que o lucro é determinado.

Para a determinação do lucro, ou seja, para aferir da situação patrimonial e dos resultados das entidades a que respeita, são necessários dois grandes elementos

³³ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, in *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.62.

³⁴ Entenda-se, proveitos e ganhos subtraídos dos respetivos custos e perdas.

³⁵ Ac. STA, processo n.º 0943/10, de 29 de Junho de 2010.

contabilísticos: o balanço e a demonstração de resultados. O legislador denomina-os de demonstrações financeiras³⁶.

O Balanço é um instrumento contabilístico que reflete a situação económica financeira da empresa, onde os pontos fortes e fracos são evidenciados. Com o Balanço podem estabelecer-se comparações claras, relativamente, aos competidores mais diretos e a objetivos pré-definidos, detetar eventuais desvios entre o desempenho estimado e o real e ainda pode servir de base a projeções sobre o seu desempenho futuro. O Balanço representa a situação patrimonial da empresa (ativos, dívida e capital) num determinado momento de tempo.

A Demonstração dos Resultados é o relatório que apresenta os detalhes dos Rendimentos (anteriormente conhecidos como proveitos) e os Gastos (anteriormente conhecidos como custos) durante um determinado período de tempo, normalmente um ano. Nela, podemos verificar se a empresa, durante o período, teve lucro ou prejuízo.

Assim, concluímos que o balanço apresenta o património da empresa no seu aspeto estático, o que já não acontece ao analisar a demonstração de resultados, uma vez que devemos encará-la na sua condição dinâmica. O balanço espelha a situação da empresa, demonstrando as existências, a demonstração de resultados representa o movimento, refletindo um demonstrativo de fluxos.

A demonstração de resultados é assim entendida como o complemento indispensável do balanço de gestão, visto que este nada nos diz, nomeadamente sobre o volume das operações realizadas durante o exercício, sobre a natureza e importância dos gastos impostos pela exploração.

Refira-se, ainda, que as empresas são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, a qual permita o controlo do lucro tributável³⁷.

Sabemos que, o ato tributário se baseia numa situação de facto concreta, que se encontra prevista abstrata e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal. As

³⁶ SALDANHA SANCHES, por sua vez entende que é mais exato o termo declaração financeira para designar estas realidades, dado constituírem efetivas declarações sob o ponto de vista jurídico, fiscal e comercial (In *A quantificação da Obrigação Tributária*, Lex-Edições Jurídicas, 2000, cit., p.208).

³⁷ Cfr.art.98º, do C.I.R.C., na versão em vigor no ano de 2001, atual artº.115, do C.I.R.C.; artºs.29 e 31, do Código Comercial

normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objetivos³⁸.

³⁸ ALBERTO XAVIER *in* *Conceito e Natureza do Ato Tributário*, pág.324; NUNO DE SÁ GOMES *in* *Manual de Direito Fiscal, II, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 1996, pág.57; A. JOSÉ DE SOUSA e J. DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário anotado e comentado*, 3ª. edição, 1997, pág.269). Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto. A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição “sine qua non” da fixação da matéria tributável e da liquidação efetuada. ...”

5. A NOÇÃO DE CUSTO FISCAL

Atualmente, após a reforma que o Código de Imposto sobre as pessoas coletivas sofreu, a noção de custo no Direito Fiscal encontra-se no artigo 23º do CIRC. No nº1 do referido artigo encontramos uma noção ampla de custos ou perda, já no nº2 deparamo-nos com uma enumeração de várias despesas capazes de serem consideradas como custos fiscais. De referir que esta enumeração é meramente exemplificativa, como podemos comprovar pelo recurso ao advérbio *nomeadamente*³⁹.

Esta enumeração remonta já ao antigo Código da Contribuição Industrial e cremos que uma das razões se prende com a necessidade de passar a orientar os contabilistas numa matéria que passou a subordinar-se também a critérios fiscais⁴⁰. Uma outra razão, tal como defende ANTÓNIO MOURA PORTUGAL⁴¹, liga-se ao facto desta enumeração ter surgido como contrapeso de uma relativa indeterminação que poderia derivar dos requisitos que incorporam a noção de custo fiscal compreendida no corpo do artigo.

Por conseguinte, uma vez que não dispomos de uma noção clara e objetiva de custo fiscalmente dedutível, a Administração Tributária e os Tribunais são, muitas vezes, chamados a concretizar este conceito, tendo necessidade de reapreciar determinados gastos fiscais, de acordo com as operações contabilísticas realizadas e corrigir quantitativamente a matéria coletável no sentido das normas fiscais em vigor. Vejamos, a Administração Tributária e os Tribunais não pretendem ocupar o lugar do legislador, apenas contribuir para uma boa interpretação e qualificação das normas fiscais, com vista a resolver inúmeros problemas contabilísticos e fiscais e a prevenir situações de conflito entre o Contribuinte e a Administração Tributária.

No nº2 do art. 23º do CIRC, o legislador optou por enumerar exemplificativamente os gastos dedutíveis e fê-lo de forma a tentar impedir situações de

³⁹ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, in *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.101.

⁴⁰ Tal como defendia ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA.

⁴¹ In *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.102.

abuso fiscal ou de distribuição dissimulada de lucros a favor de terceiros, visando limitar as reduções indevidas de impostos e outras situações de abuso fiscal.

Para o conceito fiscal de custo vale a definição constante do aludido artº.23, do C.I.R.C., a qual, depois de nos transmitir, de uma forma ampla, a noção de custos ou perdas como sendo todos os gastos ou perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, procede a uma enumeração meramente exemplificativa de várias despesas deste tipo. Estamos perante um conceito de custo que se pode considerar comum ao balanço fiscal e ao balanço comercial.

A definição fiscal de custo, como conceito mais amplo do que sejam os custos de produção e de aquisição, parte de uma perspetiva ampla de atividade e de necessidade da empresa, assim estabelecendo uma conexão objetiva entre a atividade desta e as despesas que, inevitavelmente, daqui decorrerão. E fá-lo com uma finalidade claramente fiscal, a qual consiste em distinguir entre custos que podem ser aceites para fins fiscais e que, por isso, vão influenciar o cálculo do lucro tributável e os que não podem ser aceites para tal efeito.

Os custos ou perdas da empresa constituem, portanto, os elementos negativos da conta de resultados, os quais são dedutíveis do ponto de vista fiscal quando, estando devidamente comprovados, forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtiva da empresa em causa. A ausência de qualquer destes requisitos implica a não consideração dos referidos elementos como custos, assim devendo os respetivos montantes ser adicionados ao resultado contabilístico⁴².

⁴² Ac. do TCAS, processo n.º 05327/12, de 22 de Janeiro de 2015

5.1. OS ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS CONTANTES DO ART.23º, Nº2, AL. F) DO CIRC

Nem todos os encargos fiscais e parafiscais, referidos na al. f) no nº2 do artigo 23º são fiscalmente dedutíveis. Ora, alguns encargos não são objeto de dedução fiscal, apesar de efetiva e comprovadamente suportados pelas empresas e contabilizados como gastos.

Quanto ao que toca à indispensabilidade dos encargos, tal como sucede com os gastos, os encargos não podem ser contabilizados como tal se não tiverem qualquer relação direta com a atividade principal da empresa se não se revelarem indispensáveis à obtenção dos proveitos ou à manutenção da fonte produtora.

5.2. A NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS CUSTOS FISCAIS

No nº3 do art.23º do CIRC, o legislador decidiu impor ao contribuinte, a necessidade de comprovar documentalmente qualquer gasto dedutível, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.

VÍTOR FAVEIRO⁴³ entende que a prova exigida no artigo 23º do CIRC “é a prova da efetiva realização dos factos constitutivos dos encargos; prova que consiste nas variáveis formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos dos custos”.

Não são considerados gastos fiscalmente relevantes aqueles que não apresentarem documento justificativo, ou seja, aqueles que não são devidamente comprovados, suportados por documentos válidos⁴⁴.

Normalmente, o meio de prova utilizado e aceite é o documental, não sendo de excluir outros meios, legalmente autorizados⁴⁵. Pode ser aceite a prova testemunhal como meio complementar à prova documental e não como prova alternativa à mesma⁴⁶.

No que toca ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, a prova documental é indispensável à comprovação de gastos⁴⁷.

⁴³ In *O Estatuto do Contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra 2002, p.248.

⁴⁴ A este respeito, Ac. do TCAS, processo n.º 05327/12, de 22 de Janeiro de 2015 – Relativo a custos apresentados pela empresa referentes a despesas com refeições e estadias em Portugal e no estrangeiro, o problema centra-se no facto de os documentos não estarem devidamente identificados, assim, a Administração Tributária pôs em causa não a indispensabilidade dos custos, mas somente o cariz insuficiente da sua identificação, ou seja o que aqui estava em causa, era o requisito da comprovação dos custos.

⁴⁵ STA, 24/05/2005, recurso n.º 24857; TCA, 29/05/2001, processo n.º 3093/99.

⁴⁶ Ac. TCAS, processo n.º 06478, de 5 de Junho de 2013 – “...não obstante a posição assumida pela impugnante, reclamando a efetiva realização de todas as transações referenciadas nas faturas postas em crise pela AF, constata-se que nenhuma dessa relevante factualidade foi demonstrada pela produção das provas, maxime, a testemunhal, que ofereceram no âmbito deste processo de impugnação judicial”.

⁴⁷ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A dedutibilidade dos custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, 2004, p. 195.

5.3. O ÓNUS DA PROVA

É sobre o Contribuinte que impende a necessidade de provar a materialidade das operações efetuadas e demonstrar que os gastos correspondem à realidade dos factos⁴⁸.

Esta questão do ónus da prova está intrinsecamente ligada ao princípio plasmado no artigo 74º da Lei Geral Tributária que dispõe que “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”. Caso o contribuinte não prove a materialidade do gasto, a Administração Tributária pode excluir o mesmo, ainda que a atividade realizada pelo Contribuinte possa justificar realmente tal gasto.

Recai sobre a Administração Tributária o ónus de verificação dos indícios ou pressupostos de tributação, isto é, pressupostos constitutivos de direito que legitimam a sua atuação e sobre o contribuinte a obrigação de provar a existência dos factos tributários relativos às transações realizadas⁴⁹, tendo de “apresentar prova bastante da ilegalidade do ato, quando se mostrem verificados estes pressupostos”⁵⁰.

Como se decidiu no Ac. do STA de 05/07/2012, proc. n.º 0658/11 “[e]m sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23º, nº1, e 42º, nº 1, alínea g), do CIRC, não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as faturas em sede de IVA, uma vez que a exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de fatura, bastando tão-só um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação, uma vez que ao contrário do que se passa com o IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova”⁵¹.

⁴⁸ O Tribunal Central Administrativo do Sul, entendeu que as despesas relacionadas com as deslocações de um sócio ao estrangeiro e os custos a ela subjacentes constituíam custos indispensáveis, mas só assim foi, pois a Sociedade em causa, provou que tais custos tinham, efetivamente, que ver com as deslocações portuguesas ao estrangeiro, daí a sua indispensabilidade – Ac. nº 05327/12 do Tribunal Central Administrativo do Sul, 22-01-2015.

⁴⁹ Ac. STA, 23-10-2002, processo n.º 01152/02, Brandão de Pinho

⁵⁰ JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE in *Justiça Administrativa*, Almedina, 2ª edição 1999, p. 269.

⁵¹ Nesse mesmo sentido, veja-se também o Acórdão do TCAS, de 23/04/2015, proc. n.º 06468, no qual se sumariou o seguinte: “I. Em sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para

Do sumário do Ac. do TCAS, processo n.º 07833/14, resulta que “ I. Os encargos para serem fiscalmente dedutíveis têm de estar devidamente justificados por meio de documento (alínea g) do n.º 1 do art. 42.º do CIRC); II. O CIRC não estabelece qualquer definição do conceito de “devidamente documentado” ao contrário do que sucede em sede de IVA em que se estabelece a obrigatoriedade de emissão de fatura (art. 29.º, 1, alínea b) do CIVA) com as formalidades previstas no n.º 5 do art. 36.º do CIVA; III. Deste modo, em sede de IRC, o documento justificativo do gasto para efeitos do art. 42.º, n.º 1, alínea g) do CIRC não tem de assumir as formalidades previstas para as faturas em sede de IVA; IV. Os encargos estão devidamente documentados quando contenham os elementos essenciais da operação que titulam, por forma a possibilitar à Administração Tributária quer ao controle da legalidade da dedução para efeitos fiscais do gasto, quer da respetiva tributação dos montantes auferidos pelos prestadores de serviços”.

Diga-se que o ónus consagrado no art. 100º nº 1 do CPPT, contra a Administração tributária (de que a dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário deve ser decidida contra a AT: *in dubio* contra Fisco) apenas existe quando seja esta a afirmar a existência dos factos tributários e respetiva quantificação⁵².

efeitos do disposto nos arts. 23.º, n.º 1, e 41.º, n.º 1, alínea h), do CIRC (na redação aplicável aos autos), não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as faturas em sede de IVA, bastando documento, que até poderá ser interno, desde que descreva suficientemente todos os elementos da operação que titulam; II. Os documentos internos terão de conter os elementos essenciais da operação que titulam por forma a possibilitar à AT quer ao controle da legalidade da dedução para efeitos fiscais do gasto, quer da respetiva tributação dos montantes auferidos pelos prestadores de serviços, o que não ocorre se os documentos internos não identificam de forma adequada as pessoas singulares que prestaram os serviços, nem se encontram assinados quaisquer recibos que atestem quem e quanto recebeu.”

⁵² Ac. TCAS, processo n.º 06478/13, de 4 de Junho de 2013.

6. O ARTIGO 23º DO CIRC PREVIAMENTE À ALTERAÇÃO LEGISLATIVA

6.1. ANÁLISE DOUTRINAL

Com a alteração legislativa, resultante da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro⁵³, que o Código do Imposto sobre o Rendimento as Pessoas Coletivas sofreu, a dedutibilidade de gastos e perdas deixa de estar condicionada à indispensabilidade, sendo no entanto exigido que os gastos e as perdas sejam incorridos ou suportados para “obter ou garantir” os rendimentos sujeitos a IRC, isto é, desapareceu o requisito da indispensabilidade de custos, no que se refere à dedutibilidade dos mesmos.

TOMÁS CANTISTA TAVARES⁵⁴ refere a existência de duas concepções de Indispensabilidade. A primeira, não partilhada por nós, sustenta que entre as componentes positivas e negativas do rendimento deveria existir uma relação de causalidade necessária, do tipo *conditio sine qua non*, ou então, numa versão mais branda, mas com igual resultado, numa qualquer relação de conveniência, completamente sindicável pela máquina fiscal. A segunda, por sua vez, aponta como indispensáveis todos os custos verdadeiros e reais, ainda que ligados a negócios ruinosos. Aqui, é necessário aferir a existência ou não de um custo económico na esfera da sociedade, se realmente existir, é apreendido pela contabilidade e assumido na sua totalidade como custo fiscal, se não existir não é custo contabilístico, mesmo que esteja presente nos livros da sociedade.

Assim, na vigência do antigo artigo 23º do CIRC, só um não custo ou um custo aparente seria considerado não indispensável aos proveitos ou à manutenção da fonte produtora. Assim, temos que, o critério legal de indispensabilidade tinha como objetivo

⁵³ Procedeu à reforma da tributação das sociedades, alterando o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, e o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

⁵⁴ *A dedutibilidade dos custos em sede de IRC*, in Revista Fisco, Janeiro 2002.

evitar a qualificação como custo fiscal, dos encargos, que não sendo verdadeiros e reais custos da sociedade eram abusivamente registados na contabilidade⁵⁵.

Na Alemanha existe uma remissão para as regras da Lei do Imposto sobre o Rendimento, em que as despesas empresariais são todas aquelas resultantes da atividade empresarial. À exceção das previstas na lei, a maioria dos gastos dos sujeitos passivos que se encontrem, de algum modo, relacionados com a obtenção de proveitos são considerados dedutíveis para efeitos fiscais.

As leis fiscais Espanholas não possuem nem uma definição de custo, nem quaisquer requisitos genéricos para que seja aceita a dedutibilidade para efeitos fiscais. Em Espanha, apenas existe uma norma que impede que certos custos contabilísticos sejam considerados custos fiscais.

Por sua vez, em Itália, existe a regra da concorrência dos proveitos, custos e demais componentes positivas e negativas para a formação do resultado líquido de exercício.

Até à entrada em vigor do atual artigo 23º do CIRC, a Doutrina exigia dois requisitos para que um custo contabilístico fosse aceite como custo fiscal, sendo eles: a comprovação e a indispensabilidade. ANTÓNIO MOURA PORTUGAL ainda referia um terceiro, a ligação aos ganhos sujeitos a imposto⁵⁶.

A comprovação prendia-se à necessidade de provar a existência dos custos, sendo a prova documental, a mais importante e tendo que ter em conta os requisitos formais da fatura ou documento equivalente

Quanto ao requisito da indispensabilidade, que por ora, já não existe, deveria ser interpretado em função do objeto societário.

Assim, os custos indispensáveis corresponderiam aos gastos contraídos no interesse da empresa, pelo que, a indispensabilidade era compreendida como um importante requisito para aferir da dedutibilidade fiscal de um determinado custo⁵⁷.

⁵⁵ TOMÁS CANTISTA TAVARES, *A dedutibilidade dos custos em sede de IRC*, in Revista Fisco, Janeiro 2002.

⁵⁶ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A dedutibilidade dos custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, 2004, pp.117

⁵⁷ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, refere que os custos são fiscalmente dedutíveis quando apresentarem carácter de efetividade, forem devidamente contabilizados como tal, obedecerem aos critérios de imputação temporal, forem efetivamente comprovados e indispensáveis, incorrerem para a obtenção de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e contanto que não exista qualquer preceito que negue direta ou indiretamente a respetiva dedutibilidade in *A dedutibilidade dos custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, 2004, pps.120 – 150.

Quanto ao requisito da indispensabilidade, previsto no antigo art. 23º do CIRC, encontramos varias correntes doutrinarias.

Para ANTÓNIO PORTUGAL⁵⁸ a dedutibilidade fiscal do custo relacionava-se com a atividade produtiva da empresa, e a indispensabilidade acontecia sempre que as operações societárias se inseriam na sua capacidade, tendo em conta o respetivo escopo societário, e especialmente, se se conectassem com a obtenção do lucro, ainda que de forma indireta ou mediata.

Nas palavras de VÍTOR FAVEIRO⁵⁹, “o conceito tributário de indispensabilidade dos custos tinha de ser reportado aos elementos e dados económicos ou integrais do objeto de cada situação, só podendo os custos ser objeto de correção direta, nos termos do artigo 23º do CIRC, quando se tratasse de factos que, por natureza e univocidade se evidenciem objetivamente como estranhos ao objeto e ao fim económico e gestionário global da empresa”. Esta foi a solução, na altura, acolhida por nós.

Para MANUEL PORTO, a palavra “indispensáveis” não podia deixar de ser entendida num sentido amplo, uma vez que além dos custos materialmente necessários ao processo produtivo, estavam em causa também todos os encargos a que legalmente se tenha obrigado⁶⁰.

Por sua vez, na opinião de TOMÁS CANTISTA TAVARES seriam indispensáveis todos os custos da empresa, desde que verdadeiros e reais, mesmo que se encontrassem ligados a negócios ruins⁶¹.

SALDANHA SANCHES analisou o aparecimento do critério da indispensabilidade como sendo uma forma de limitar a margem de decisão da Administração, o que não significa que haja uma renúncia generalizada à cláusula de razoabilidade⁶².

Deste modo, a indispensabilidade devia ser aferida tendo em conta um juízo positivo da subsunção na atividade societária. Portanto, os custos indispensáveis coincidem com os custos contraídos no interesse da empresa. Para TOMÁS

⁵⁸ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A dedutibilidade dos custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, 2004, p. 195.

⁵⁹ *Estatuto do Contribuinte – A pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, cit., pp. 847-848.

⁶⁰ Cfr. Anotação do Ac. do STA de 03 de Dezembro de 1997, publicado na RLJ, nº 3891, pp. 178 e ss.

⁶¹ TOMÁS CANTISTA TAVARES, in *Da Relação de dependência Parcial entre a contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento tributável das Pessoas Coletivas: Algumas reflexões ao nível dos Custos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 396, Outubro-Dezembro de 1999, p. 40 e ss..

⁶² In *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, pp. 664 e ss.

TAVARES⁶³ um custo é dedutível se apresentar uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa, sendo que a indispensabilidade se verifica “sempre que – por funcionamento da teoria da especialidade das pessoas coletivas – as operações societárias se insiram na sua capacidade, por subsunção ao respetivo escopo societário e, em especial, desde que se conectem com a obtenção de lucro ainda que de forma indireta ou mediata.

⁶³ TOMÁS CANTISTA TAVARES, in *Da Relação de dependência Parcial entre a contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento tributável das Pessoas Coletivas: Algumas reflexões ao nível dos Custos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 396, Outubro-Dezembro de 1999, p. 167.

6.2. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Cumpra agora analisar o sentido das decisões jurisprudenciais e arbitrais mais recentes dos nossos Tribunais Tributários e Tribunais Arbitrais.

6.2.1. Indispensabilidade de uma menos valia

Nesse sentido, comecemos por analisar como se comportam os nossos Tribunais quando está em causa uma menos-valia, isto é, aferir se os mesmos a qualificam como indispensável para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora.

Porquanto, vejamos no Ac. do TCAN, processo n.º 01544/06.6 BEVIS⁶⁴, a questão tinha que ver, exatamente, com a necessidade de aferir da indispensabilidade de uma menos-valia para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora. Ora, se o bem vendido é um bem do ativo da empresa, a sua alienação não se deve excluir do âmbito empresarial, assim, a partir do momento em que se aceita este custo, a menos valia resultante da alienação não poderá ser desconsiderada com fundamento no artigo 23.º do CIRC.

Decidiu, o TCAN que a Administração Fiscal não pode desconsiderar um custo nos termos do art. 23.º n.º1 do CIRC, traduzido numa menos valia com o único fundamento de que o preço da alienação não corresponde ao preço do mercado, quando não coloca em causa a existência da transação.

Numa outra decisão, o TCAN⁶⁵ seguiu a mesma linha de juízo, no caso também estava em causa a venda de um bem ativo da empresa, e a AT decidiu no sentido de não qualificar a menos-valia⁶⁶ como indispensável para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, porque considerou que não se encontrava justificada a

⁶⁴ De 20 de Dezembro de 2011.

⁶⁵ Ac. TCAN, processo n.º 01747/06.3 BEVIS, de 20 de Dezembro de 2011.

⁶⁶ Matéria regulada no artigo 46.º do CIRC.

desvalorização das participações sociais alienadas, isto é, porque entendeu que a alienação não foi efetuada a preço de mercado. No entanto, a AT não pode fazer-se substituir aos órgãos próprios das empresas na sua gestão, não podendo avaliar, num juízo *a posteriori*, se o negócio foi bom ou mau, adiantar as hipóteses de rumo que se perfilhavam na altura em que ocorreu e afastar o escolhido pelo empresário, desconsiderando o custo contabilizado.

Ora, assim se a AT alegou que o preço praticado não foi o preço de mercado e que tal se ficou a dever às relações especiais entre as empresas, com o objetivo de diminuição da carga fiscal, a lei prevê outros mecanismos para a sua atuação, designadamente as normas dos preços de transferência⁶⁷.

O TCAN concluiu que a AT não pode desconsiderar um custo nos termos do art. 23º n.º1 do CIRC traduzido numa menos-valia com o único fundamento de que o preço de alienação não corresponde ao preço do mercado, quando não coloca em causa a existência de uma transação⁶⁸.

Pelo que se concluiu que, a partir do momento em que a AT aceita um custo, não duvidando da existência de uma transação, não pode desconsiderar o mesmo com fundamento no art.23º do CIRC, pela simples razão de não concordar com o valor da alienação, por alegadamente ser inferior ao preço praticado no mercado.

Ainda sobre o mesmo assunto, temos uma decisão do STA⁶⁹, no caso, a Sociedade recorrente, que se dedica à construção de edifícios, comprou dois prédios que posteriormente vendeu, por um preço que a AT entende ser inferior ao valor real e muito inferior ao valor de compra. A mesma sociedade recorreu da decisão de indeferimento de uma impugnação judicial por parte do Tribunal Tributário de Lisboa, sendo que a AT fundamentou a sua decisão na falta de prova da indispensabilidade do custo, ou seja, na falta de preenchimento dos requisitos do artigo 23º do CIRC (na sua redação anterior e em vigor à data desta decisão).

Sabemos que, em regra, todos os custos incorridos por uma empresa são relevantes negativamente na determinação do seu lucro tributável⁷⁰, assim como sabemos que a tributação das empresas deve incidir sobre o seu rendimento real⁷¹.

⁶⁷ Sobre os preços de transferência – art. 63º CIRC.

⁶⁸ No mesmo sentido, decidiu o TCAN, no processo n.º 01544/06.6 BEVIS, de 20 de Dezembro de 2011 – “a partir do momento em que se aceita este custo, a menos-valia resultante da alienação não poderá ser desconsiderada com fundamento no art.23º do CIRC”.

⁶⁹ AC. STA, processo n.º 0779/12, de 24 de Setembro de 2014.

⁷⁰ Cfr. art. 17º n.º1 do CIRC.

⁷¹ Cfr. resulta do art. 104º n.º2 da CRP.

Temos de ter em linha de conta que o legislador a quando da ponderação de motivos relevantes optou por não estabelecer uma correspondência absoluta entre os custos contabilísticos e os custos fiscais⁷².

Neste caso, o que está em causa não é a comprovação do custo mas sim o seu carácter indispensável.

No caso *sub judice*, afigura-se-nos inquestionável que o custo respeitante à aquisição de imóveis se encontra associado à atividade da empresa em causa, devendo ser analisado como constituindo um ato de gestão, pois, evidentemente que adquirir prédios para posterior construção de edifícios revela-se um ato típico do escopo social da sociedade em causa e por isso, um ato potencialmente gerador de proveitos⁷³. Assim, a nosso ver, está preenchido o requisito da indispensabilidade, pelo que este custo deveria ter sido considerado fiscalmente relevante.

Para aferir da indispensabilidade, em primeiro lugar cumpre afastar uma visão finalística da indispensabilidade⁷⁴, pela qual teria de existir uma relação causa efeito, entre custos e proveitos, de maneira que só poderiam ser considerados dedutíveis os custos que se relacionassem objetivamente com os proveitos.

A nosso ver, um custo deve ser considerado fiscalmente relevante, e por isso, indispensável, se se conectar com a atividade desenvolvida pelo contribuinte⁷⁵. Também assim entendeu o STA, revogando a sentença recorrida e retorquindo que “só não serão

⁷² Tal como refere o Ac. STA, processo n.º 0779/12, de 24 de Setembro de 2014, tal espelha-se na adoção de um modelo de dependência parcial, que tem como ponto de partida as normas contabilísticas e o resultado contabilístico, mas sujeita-o a ajustes extra-contabilísticos para cumprimento das normas fiscais.

⁷³ Como entendeu o STA, no processo n.º 0779/12 – “Não pode sequer considerar-se existir, no momento relevante para aferir da indispensabilidade, qualquer dúvida quanto à correlação do custo com a atividade da ora Recorrente”.

⁷⁴ Neste sentido, seguimos a linha de orientação ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, pág. 243 e segs., e TOMÁS CANTISTA TAVARES, *Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal Na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 131 a 133, e *A Dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC*, Fisco n.º 101/102, Janeiro de 2002, pág. 40.

⁷⁵ No mesmo sentido entendeu o CAAD, no Ac. de 15 de Junho de 2012, processo n.º 29 2012 – T – “A própria letra daquele n.º 1 do art. 23.º aponta decisivamente nesse sentido com a utilização do tempo verbal futuro «forem», em vez do tempo passado «foram»: a perspetiva adequada para apreciar a indispensabilidade das despesas para a obtenção dos proveitos é do agente económico no momento em que agiu, quando apenas há a possibilidade de as opções empresariais a tomar virem a produzir proveitos e não a da fiscalização tributária, agindo na presença dos resultados obtidos, apreciando a relevância que as despesas tiveram efetivamente para eles serem atingidos.

A esta luz, é de concluir que são de considerar indispensáveis para a realização dos proveitos as despesas que, no momento em que são realizadas, se afigurem como potencialmente geradoras de proveitos, o que tem como corolário só poder ser eliminada a relevância fiscal de um custo quando for de concluir, à face das regras da experiência comum, que não tinha potencialidade para gerar proveitos, isto é, quando se demonstrar que o ato que gera os custos não pode ser considerado como um acto de gestão, por não poder esperar-se, com probabilidade aceitável, que da despesa efetuada possa resultar um proveito”.

indispensáveis os custos que não tenham relação causal e justificada com a atividade produtiva da empresa”⁷⁶.

Assim temos que, nos três casos *supra* referidos não pode a AT intrometer-se na autonomia e liberdade de boa gestão da sociedade, averiguando sobre a bondade e oportunidades económicas da gestão da mesma. Pelo que, um custo será fiscalmente relevante para efeitos de dedutibilidade em IRC, quando seja adequado à estrutura produtiva da empresa e vise a obtenção de lucros, mesmo que se venha a revelar uma operação economicamente infrutífera ou ruínosa. Esta análise da probabilidade do negócio correr bem ou mal, não deve ser feita pela AT, pois além de não ser da sua competência, esta apenas se deveria preocupar com a avaliação do momento em que o Contribuinte incorreu no gasto.

6.2.2. Custos que não dão origem a proveitos

De seguida, um outro grupo de decisões jurisprudenciais relevantes estão relacionadas com a dedutibilidade de custos em Sociedades Gestoras de Participações Sociais, ou seja, quando estão em causa custos que dão origem a proveitos não sujeitos a imposto.

Neste âmbito, destaca-se uma Decisão Arbitral⁷⁷, em que a sociedade requerente, uma SGPS⁷⁸, encabeça um grupo de sociedades no qual é dominante, sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, previsto e regulado nos artigos 69º e ss. do CIRC.

⁷⁶ AC. STA, processo n.º 0779/12, de 24 de Setembro de 2014.

⁷⁷ Decisão Arbitral, processo n.º 12/2013, de 8 de Julho de 2013, da qual TOMÁS CANTISTA TAVARES foi árbitro singular.

⁷⁸ As SGPS são sociedades que têm como único objetivo contratual a gestão de participações sociais de outras empresas, como forma indireta de exercício de atividades económicas, podendo ser constituídas segundo o tipo de Sociedade Anónima ou Sociedade por Quotas. A participação numa empresa é considerada forma indireta de exercício da atividade económica desta quando não tenha carácter ocasional (detida por período superior a 1 ano) e atinja, pelo menos, 10% do capital com direito de voto da empresa participada, quer por si só quer através de participações de outras empresas em que a SGPS seja dominante.

A questão, no caso, prendia-se com a necessidade de entender se uma sociedade (a aqui requerente) que obtinha crédito junto de terceiros (e pagava juros) podia ver esses juros serem fiscalmente deduzidos ao seu rendimento se utilizava os fundos mutuados em empréstimos a dominadas sem vencimento de juros (via prestações suplementares e ou prestações acessórias sem juros).

Note-se que não estamos perante uma relação factual direta entre os fundos obtidos pela sociedade requerente (com pagamento de juros) e os fundos concedidos (sem juros), mas apenas a aplicação de uma fórmula aproximativa descrita na Circular 7/2004, no sentido de se apurar, na aplicação do antigo art. 32º n.º 2 do EBF, quais os encargos suportados com a aquisição de partes do capital. Assim, para melhor se entender a problemática em causa, o árbitro singular desta Ação Arbitral, recorreu a quatro considerações prévias com relevo significativo.

Em primeiro lugar, cumpre referir que uma sociedade que efetue prestações sem vencimentos de juros está por essa forma, a atuar objetivamente dentro da sua capacidade, mesmo tento de recorrer a fundo de terceiros. Para a lei comercial, este negócio insere-se no escopo das sociedades comerciais, desde que estejam em causa prestações suplementares acessórias, uma vez que a sociedade ao efetuar estas prestações visa prosseguir a sua atividade, no seu próprio interesse, na valorização das suas participadas e posterior obtenção de rendimentos, via receção de dividendos ou realização de mais valias.

De seguida, salientou que sendo a entidade em causa uma SGPS, o seu objeto contratual é a gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indireta do exercício de atividades económicas. A requerente tem como atividade a gestão das sociedades dominadas, pelo que necessita de as dotar de estrutura financeira adequada, com entrega de fundos das formas mais díspares, desde aumentos de capital, meros empréstimos, suprimentos e prestações acessórias ou suplementares.

Apesar de se tratar de um grupo de sociedades e de estarem sujeitas ao RETGS, não há limites quanto à dotação de fundos a favor das sociedades dominadas.

E por último, realçaram que a lei fiscal não contém igualmente qualquer regra ou princípio específico de desconsideração fiscal dos custos, se os fundos deles obtidos não gerarem quaisquer proveitos tributários. O facto de tal não estar previsto na lei fiscal prende-se com critérios de simplicidade⁷⁹ e adesão à verdade⁸⁰.

⁷⁹ Entenda-se, como proferido da decisão arbitral, processo n.º 12/2013, de 8 de Julho de 2013 – “dificuldade de estabelecer uma relação causal direta entre um custo e um proveito financeiro, numa

Assim, é com base nestas quatro considerações que deve ser interpretado o art. 23º do CIRC, sem olvidar a importância das correntes jurisprudenciais e da Doutrina.

Posto isto, vejamos, a decisão arbitral concluiu: (1) que o art.23º do CIRC contém uma cláusula aberta que carece de interpretação e aplicação ao caso concreto, (2) que a indispensabilidade entre custos e proveitos se deve aferir num sentido meramente económico, isto é, os custos indispensáveis são aqueles contraídos no interesse da empresa, por se ligarem com a sua capacidade por inserção no seu escopo lucrativo e no exercício da sua atividade concreta, (3) que a AT está impedida de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade⁸¹, (4) o gasto imprescindível é todo aquele que é contraído visando a obtenção de proveitos e que represente um decaimento económico para a empresa, (5) quanto ao art. 23º do CIRC, este também fala da manutenção da fonte produtora, estabelecendo uma ligação económica entre a despesa e a vigência e manutenção da sociedade e sua atividade, (6) em relação aos encargos financeiros, estes constituem custos fiscais⁸², (7) o art. 23º tem como preocupação desconsiderar os custos que na realidade não são empresariais e por último (8) que o custo fiscal exige um interesse próprio e egoístico da sociedade.

Sabemos que a consideração de um custo como custo fiscal exige que haja uma relação com os proveitos sujeitos a imposto, no caso, falamos de mais-valias, que sendo obtidas por SGPS estão sujeitas a imposto surgindo posteriormente, uma isenção que impede a tributação destes proveitos.

Em suma, conclui-se que os “os encargos financeiros suportados pela requerente cujo capital seja aplicado em prestações suplementares ou acessórias sem juros a favor de sociedades dominadas assumem-se como um custo fiscal, nos termos do art. 23º do CIRC”⁸³.

organização, como uma sociedade comercial, cujos financiamentos concedidos se destinam, por regra, à totalidade da sua atividade e que se socorre indistintamente de fundos próprios e de terceiros para prosseguir o seu escopo, e é impossível aferir, por isso, se os fundos das prestações sem juros concedidos às dominadas provêm de financiamento de terceiro ou próprio e em que proporção ocorreu cada um deles
...

⁸⁰ “Uma sociedade pode obter fundos e depois entrega-los a uma filial sem qualquer remuneração causal e direta, pode efetuar um aumento de capital ou suprimentos sem juros e em qualquer destes casos atua totalmente dentro da sua capacidade de exercício e com um ânimo lucrativo e no exercício da sua atividade.

⁸¹ Pelo que, um custo será aceite fiscalmente caso seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa – Decisão Arbitral, processo n.º 12/2013, de 8 de Julho de 2013.

⁸² Art. 23º, n.º1, al. c) CIRC – o juro é indispensável quando o capital alheio for aplicado na exploração.

⁸³ Decisão Arbitral, processo n.º 12/2013, de 8 de Julho de 2013.

Uma outra questão debatida neste caso, referia-se às prestações sem juros e à sua ligação ao antigo art. 32º, n.º 2 do EBF. Assim, questionou-se se uma prestação suplementar ou acessória constitui ou não uma “parte de capital” para efeitos do mesmo artigo. Ora, a lei fiscal não define “parte de capital”, recorrendo muitas vezes às expressões “capital próprio” e “capital social”⁸⁴, assim deve este conceito ser interpretado com auxílio ao elemento sistemático, e por sua vez, deparamo-nos com duas categorias de situações: (i) partes de capital no sentido de participações sociais e (ii) perdas relativas a outras componentes de capital próprio, designadamente prestações complementares.

Na decisão arbitral em causa, e a respeito do conceito de parte de capital, resultam duas ilações relevantes, a saber, primeira, para o legislador fiscal as prestações suplementares não se subsumem no conceito de partes de capital, uma vez que este último se subsume no conceito de outras componentes de capital próprio e segunda, na matéria das prestações suplementares, a lei fiscal prevê expressamente, impedindo que tal conteúdo fosse incluído no conceito de partes de capital⁸⁵. Em suma, os encargos financeiros suportados pela requerente com a realização de prestações suplementares acessórias sem juros são dedutíveis em termos fiscais, uma vez que não se enquadram no âmbito do antigo art. 32º, n.º2 do EBF. Na aplicação da Circular 7/2004, a requerente pode incluir prestações suplementares e acessórias como encargos não imputáveis a partes de capital, concorrendo assim para o lucro tributável.

Apesar de ter havido alteração do entendimento da AT, não houve violação do Princípio da Boa-Fé, quanto aos juros indemnizatórios, a decisão arbitral sustenta “a requerente pediu a anulação da liquidação o que implica a sua retirada do mundo jurídico, como se nunca tivesse existido; e se a liquidação adicional não existisse, a Requerente poderia ter deduzido mais cedo esses prejuízos fiscais (se acaso tivesse lucros suficientes nos anos seguintes), e não o fez apenas por causa desta liquidação agora anulada. Ao ser reconhecido o aumento dos prejuízos fiscais em 2007, a requerente tem agora (mais tarde) direito a utilizar esses prejuízos fiscais nos anos seguintes se preenchidos os pressupostos do reporte de prejuízos. Mas vai exercer agora esse direito e não nas autoliquidações dos anos ulteriores a 2007 – e será reembolsada

⁸⁴ O legislador utiliza capital próprio no sentido contabilístico e capital social como apresentando base comercial e contabilística.

⁸⁵ Decisão Arbitral, processo n.º 12/2013, de 8 de Julho de 2013 – Só os usos ligados à aquisição de partes de capital (ação e quotas) não são aceites em termos fiscais; os conexos com os capitais alheios utilizados em prestações suplementares revestem a natureza de custo fiscalmente dedutível.

mais tarde das quantias associadas à utilização desse reporte”⁸⁶. Deste modo, a requerente ficou com o direito de receber juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o montante de imposto que a requerente tenha suportado por desconsideração destes prejuízos fiscais, desde a data em que os poderia ter utilizado até integral reembolso.

Decisão contrária consta do Ac. do TCAS⁸⁷ também referente a uma SGPS. A questão a decidir centrava-se em saber se a verba desconsiderada como custo fiscal da ora recorrida que originou a correção do lucro tributável e consequente liquidação, relativa a encargos financeiros pagos pela sociedade dominante em empréstimos efetuados para realizar prestações acessórias nas suas participadas, não pode constituir um custo fiscal daquela.

Ora, no caso, a Inspeção Tributária não considerou os custos suportados pela SGPS, com fundamento “de que os encargos financeiros suportados relativos a créditos bancários obtidos para acorrer à obrigação de prestações suplementares, em razão da detenção de participações sociais nas demais sociedades no âmbito da atividade de detenção e gestão de participações financeiras, não representam um gasto indispensável à realização dos proveitos sujeitos a imposto, podendo apenas destinar-se à manutenção da fonte produtora da participada e ser nestas consideradas como custo, o qual não seria de considerar no âmbito do grupo de sociedades porquanto, tratando-se de sociedades gestoras de participações sociais as mesmas beneficiam de uma exclusão de sujeição a IRC quanto às mais-valias ao abrigo do disposto no artº 31º do E.B.F., pelo que não sendo os proveitos sujeitos a imposto tais custos não são fiscalmente dedutíveis”⁸⁸.

De salientar que, apesar da Sociedade em causa ser uma SGPS, o que aqui se questiona não são as participações em si mesmas, mas sim os seus acessórios, isto é, “os encargos financeiros relativos aos empréstimos bancários contraídos e que foram aplicados nessas associadas, diretamente para o prosseguimento normal das atividades destas, e que é onde, desde logo, diretamente, os normais efeitos irão ter lugar

⁸⁶ Decisão Arbitral, processo n.º 12/2013, de 8 de Julho de 2013 – Os contribuintes não possuem um direito a algo que, segundo a nova interpretação da AT, não está conforme com a lei.

⁸⁷ Ac. TCAS, processo n.º 05251/11, de 24 de Abril de 2012.

⁸⁸ Cfr. consta do Relatório da Inspeção Tributária anexo ao Ac. TCAS, processo n.º 05251/11, de 24 de Abril de 2012.

(susceptibilidade de gerarem lucros), numa relação causal ou de dependência...”⁸⁹. Desta forma, deveriam estes encargos ser imputados às sociedades participadas, sob pena de serem imputadas à sociedade dominante tanto estes encargos como os efeitos dos exercícios das atividades na prossecução do objeto social dessas participadas.

O relatório do exame a escrita, anexo ao Ac. em questão pronuncia-se no sentido de que “... é possível estabelecer um nexo de causalidade entre os juros suportados com o financiamento das prestações acessórias às suas participadas (na sua grande maioria SGPS) e os ganhos obtidos na venda dos ativos financeiros que incluem o valor de tais prestações (mais valias subsequentes)”, e assim se prova a relação direta que tais encargos têm com as sociedades participadas, daí que os mesmo só poderiam ser qualificados como custos fiscalmente relevantes se estivessem em causa as relações com as sociedades participadas, e não em relação à sociedade dominante deste grupo de sociedades.

Também neste sentido, entendeu o TCAS, sustentando a sua decisão no facto de os referidos encargos constituírem um custo fiscal para as sociedades participadas e não para a sociedade dominante, pois são as primeiras que vão beneficiar com os proveitos futuramente obtidos, “numa relação causal de certo meio para atingir um certo fim”⁹⁰. No entanto, o custo em causa não deixa de ser conveniente para a sociedade dominante, isto é, pela sua necessidade de garantir a manutenção da fonte produtora das suas associadas⁹¹.

Pelo que, o TCAS deu provimento ao recurso e não qualificou como custos fiscalmente relevantes os encargos aqui em causa, ao contrário do que aconteceu com a decisão arbitral *supra* referida. Ora, se na decisão arbitral os encargos foram considerados custos fiscais por apresentarem uma correlação com a sociedade dominante, nesta decisão judicial isso não aconteceu, por se considerar que poderiam ser, estes encargos, qualificados como custos, mas apenas em relação as sociedades participadas.

A diferença prende-se com o requisito da indispensabilidade, pois bem, este grupo de sociedades está sujeito a um regime de tributação especial, através do qual

⁸⁹ Cfr. consta do Ac. TCAS, processo n.º 05251/11, de 24 de Abril de 2012.

⁹⁰ Cfr. consta do Ac. TCAS, processo n.º 05251/11, de 24 de Abril de 2012.

⁹¹ Do relatório do exame à escrita, anexo ao Ac. do TCAS, processo n.º 05251/11, de 24 de Abril de 2012, resulta “...que as mesmas foram efetuadas, com o objetivo das suas participadas adquirirem participações financeiras noutras sociedades, e ainda para reforço dos capitais próprios de outras participadas que se encontravam em risco de perda de metade do capital social ...”.

todas as sociedades do grupo são globalmente tributadas pela soma algébrica dos respetivos resultados, sejam eles positivos ou negativos. Assim, na decisão arbitral optou-se por seguir a consideração de que os encargos influenciavam diretamente a sociedade dominante e que seriam qualificadas como custos fiscais, no âmbito do antigo n.º 2 do art. 32.º do EBF, hoje já revogado, e por serem relacionados com a atividade da empresa. Por sua vez, na sua decisão o TCAS não qualifica os encargos como juros por não os considerar indispensáveis para a sociedade dominante, mas sim para as participadas, uma vez que são estas quem vai beneficiar dos proveitos vincendos e por não serem indispensáveis à formação do seu lucro tributável.

De referir que já houve uma tentativa para uniformização de jurisprudência, correspondente ao Ac. do STA, processo n.º 01470/13, de 26 de Fevereiro de 2014. A recorrente não concordando com a consideração como custos das despesas incorridas com a realização das prestações suplementares, que ocorreu na Decisão Arbitral já referida, intenta o recurso para o STA invocando oposição com um Ac. do TCAS⁹², também já referido.

No entanto, a esta questão não chegou a ser analisada neste Ac. para Uniformização de Jurisprudência, uma vez que não se encontravam preenchidos os requisitos de admissibilidade do referido recurso, pois era necessário que a sentença do TCAS já tivesse transitado em julgado, o que à data de apresentação deste recurso, ainda não tinha acontecido.

Também no sentido de decisão do TCAS no processo n.º 05251/11, há uma outra Decisão Arbitral⁹³ em que a questão também se prende com a natureza das prestações suplementares, isto é, serão partes de capital para efeitos do art. 23.º do CIRC?

Importante analisar neste caso era se o conceito de partes de capital, previsto no art. 32.º do EBF (à data em vigor) deveria ser interpretado no sentido contabilístico, integrando a noção contábil de Capital Próprio, ou ao invés, como alega a Requerente, se a noção de parte de capital deveria ser interpretada num sentido de Direito Comercial, equivalendo à noção de capital social.

Pois bem, não há definição para parte de capital na lei fiscal, mas o legislador recorria, nas mais das vezes, à noção de Capital Próprio (arts. 45.º n.º3 e 67.º n.º5 do

⁹² Ac. TCAS, processo n.º 05251/11, de 24 de Abril de 2012.

⁹³ Decisão Arbitral, processo n.º 24/2013-T, de 4 de Outubro de 2013.

CIRC, na versão à data dos factos), quer à expressão de Capital Social (Art. 21º CIRC). Com isto, dá-se uma circunscrição da noção de capital próprio apenas ao seu sentido contabilístico, do mesmo modo que quando se recorre à expressão capital social apenas se refere à base comercial e contabilística.

Em regra, a prestação suplementar não origina rendimento, pois quem a efetua fica adstrito no direito de receber no futuro o mesmo e exato valor da prestação. Não é necessário registar, assim, qualquer rendimento, sendo possível falar-se em perdas, nas situações em que o devedor não consiga reembolsar total ou parcialmente a prestação suplementar, por se encontrar em dificuldades financeiras, e nestes casos há, efetivamente, um custo. Por esta razão, a antiga redação do art. 32º n.º2 do EBF quando falava de rendimentos positivos ou negativos das partes de capital, referia-se apenas a ações e quotas.

A AT, segue então o entendimento do TCAS na decisão *supra* referida e considera que a Impugnante contraiu empréstimos para aplicar o financiamento em atividades alheias ao seu objeto e que os juros pagos em tais financiamentos não cumprem com o critério da indispensabilidade previsto no artigo 23º do Código do IRC. Deste modo, não foram estes encargos considerados fiscalmente dedutíveis por não preencherem os requisitos do art. 23º do CIRC.

6.2.3.Necessidade dos custos se relacionarem com o escopo da sociedade em causa

Vamos agora analisar decisões jurisprudenciais que se prendem com a necessidade dos custos se relacionarem direta ou indiretamente com o escopo societário da sociedade em causa.

A este respeito temos uma decisão do STA⁹⁴ que se trata de um recurso por oposição de Acórdãos.

Pois bem, começemos pelo Ac. recorrido⁹⁵, neste caso, a AT não considerou como custos, aqueles incorridos com o afretamento de aeronaves por falta de prova da sua

⁹⁴ Ac. STA, processo n.º 01575/13, de 30 de Maio de 2012.

indispensabilidade para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora. Por outro lado, no Ac.⁹⁶ que fundamentou a interposição deste recurso, foi demonstrada a indispensabilidade das despesas realizadas com o afretamento de aeronaves, por ser um encargo adequado à concretização do escopo societário do Sujeito Passivo, que se traduzia na Importação de Veículos Automóveis, sendo irrelevante qualquer apreciação sobre a bondade e oportunidade das despesas.

O STA entendeu, no referido caso, que a dedutibilidade fiscal do custo deve depender apenas de uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa e que esta indispensabilidade se verifica sempre que as operações societárias se insiram na sua capacidade, por subsunção ao respetivo escopo societário e, em especial, desde que se conectem com a obtenção de lucro, ainda que de forma indireta ou medita.

Por sua vez, no Ac. fundamento, o TCAN defende que a “indispensabilidade deve ser aferida a partir de um juízo positivo da subsunção na atividade societária, o qual, por natureza, não deve ser sindicado pelo Direito Fiscal, que se não deve imiscuir, muito menos valorar as decisões empresariais do contribuinte, sendo que só esta conceção está de acordo com os princípios de liberdade de gestão empresarial e, ao mesmo tempo, respeita interesses específicos do direito fiscal (que estão na base da limitação expressa que é feita à dedutibilidade de certos encargos)”⁹⁷. Mais acrescenta que “os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa e a dedutibilidade fiscal do custo deve depender apenas de uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa”. Pelo que, considera ilegítima a aferição de um custo, baseando-se na mera ponderação de causalidade entre o custo e os proveitos, tendo em conta o disposto no art. 23º do CIRC.

Também o Ac. recorrido assim entende, tendo sido negada a consideração como custos fiscais aos encargos em causa, por não se ter demonstrado correlação e indispensabilidade entre os mesmos e os proveitos obtidos.

Como o STA entendeu, não estava em causa oposição de julgados, pois não se tratava de interpretações diferentes do art. 23º do CIRC, a diferença centra-se nos divergentes julgamentos sobre a matéria de facto, sendo claro que a dedutibilidade de um custo tem necessariamente de se conectar com a atividade da empresa, isto é, tem de preencher o respetivo escopo societário.

⁹⁵ Ac. TCAN, de 27 de Novembro de 2011.

⁹⁶ Ac. TCAN, processo n.º 02608/08, de 10 de Março de 2009

⁹⁷ Cfr. consta do Ac. TCAN, processo n.º 02608/08, de 10 de Março de 2009.

6.2.4. Ofertas a Clientes

Vamos agora analisar situações de ofertas a clientes por parte de empresas.

No Ac. do TCAS⁹⁸ espelha-se uma situação em que o representante da Fazenda Pública recorre da anterior decisão, por entender que o custo em questão, no caso, ofertas a clientes por parte de uma empresa, despesas de edição de um livro, despesas com pessoas e deslocações de um sócio ao estrangeiro não cabem no artigo 23º do CIRC. Na sua fundamentação, o TCAS sustenta que “um custo indispensável não tem de ser um custo que diretamente implique a obtenção de proveitos. Há vários custos que só mediamente cumprem essa função e que nem por isso deixam de ser considerados indispensáveis, nos termos do artº.23, do C.I.R.C. (v.g.custos de publicidade, MARKETING, propaganda, uma vez que se tratam de custos relacionados com a publicitação da imagem de uma empresa, que se espera que, de forma mediata, contribuam para uma melhor imagem junto do público e, conseqüentemente, um aumento dos proveitos)”⁹⁹. Ora, se os custos constituem os elementos negativos da conta de resultados, os mesmos podem ser deduzidos do ponto de vista fiscal quando se apresentarem devidamente comprovados, forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtiva da empresa em causa. A ausência de qualquer destes requisitos implica a não consideração dos referidos elementos como custos, assim devendo os respetivos montantes ser adicionados ao resultado contabilístico¹⁰⁰.

No caso era necessário reavaliar se os custos em causa deveriam ou não ser fiscalmente dedutíveis. Destacam-se, essencialmente, os custos relacionados com publicidade, marketing e propaganda, uma vez que se tratam de custos intrinsecamente ligados com a publicitação da imagem de uma empresa, que se espera que, de forma mediata, contribuam para uma melhor imagem junto do público e, conseqüentemente,

⁹⁸ Ac. do TCAS, processo n.º 05327/12, de 22 de Janeiro de 2015

⁹⁹ Ac. do TCAS, processo n.º 05327/12, de 22 de Janeiro de 2015

¹⁰⁰ Ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 7/2/2012, proc.4690/11; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/4/2013, proc. 5721/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 29/5/2014, proc.7524/14; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/10/2014, proc.6754/13; F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, anotado e comentado, Rei dos Livros, 5ª.edição, 1996, pag.206 e seg.

um aumento dos proveitos, concluindo assim que o custo em causa cabe no âmbito do artigo 23º do CIRC e por isso é considerado um custo fiscalmente relevante. Em conclusão, o TCAS julgou o recurso improcedente, mantendo a decisão recorrida.

Deste modo, não é requisito obrigatório que os custos estejam imediata e diretamente relacionados com a obtenção de proveitos. Podem sê-lo de forma mediata, tal como acontece nos atos de publicidade de uma empresa, não apresentando influência nos proveitos da mesma, imediatamente, mas sim gradualmente.

Um outro caso, é o caso do processo n.º04017/10 do TCAS¹⁰¹, em que o objeto em análise são importâncias suportadas pela empresa com festas e confraternizações. Pois bem, a recorrente inconformada com o indeferimento da sua impugnação judicial apresentou recurso perante o TCAS.

Nesta matéria, a AT não aceitou como custos, despesas da recorrente relativas à aquisição, a terceiros, de Cabazes de Natal e bebidas, bens estes destinados a serem oferecidos a colaboradores e ex-colaboradores da recorrente. Cumpre apreciar a indispensabilidade dos referidos custos para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora.

Neste sentido, o TCAS, segue a Doutrina de TOMÁS CANTISTA TAVARES¹⁰², assim como nós, refutando que o requisito da indispensabilidade inerente à qualificação de custo como fiscalmente relevante, não se refere à necessidade nem tão pouco à conveniência, sob o risco de a AT se intrometer na boa gestão da empresa, mas sim à existência de uma relação de causalidade económica, seja esta direta ou indireta e/ou mediata ou imediata à obtenção dos lucros. O TCAS acrescentou ainda que o “entendimento da ilegitimidade da administração pública, *rectius* da administração fiscal, em emitir juízos de valor sobre a bondade da gestão empresarial prosseguida, na esteira do escopo societário, mas apenas quando tal juízo de valor reflita uma pronúncia sobre a oportunidade de determinado tipo de conduta empresarial e, por maioria de razão, sobre a orientação dessa mesma conduta, enquanto conduta devida para a obtenção de ganhos”¹⁰³.

No caso *sub judice*, em relação às despesas referidas, estas não podem ser interpretadas como sendo remunerações acessórias, mas sim como fonte de motivação

¹⁰¹ De 3 de Novembro de 2010.

¹⁰² *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*, in CTF, n.º 396, págs. 7 a 177

¹⁰³ Ac. TCAS, processo n.º04017/10 do TCAS, de 3 de Novembro de 2010.

dos beneficiários visando uma maior e melhor rentabilidade da empresa. Ora, o TCAS decidiu neste sentido, ordenando a revogação da anterior sentença, dando provimento ao recurso e referindo que “despesas do tipo das ora em causa, com ofertas de bens relacionadas com a época Natalícia, seja a colaboradores, ex-colaboradores, clientes ou fornecedores, tem, para qualquer empresa e ramo de atividade, uma função objetivamente potenciadora do incremento da respetiva atividade”¹⁰⁴.

Assim ambas as decisões optaram por consagrar como custos fiscalmente relevantes, para efeitos do art.23º do CIRC, os encargos em causa, visto que, apesar de não se relacionarem direta e imediatamente com a obtenção de proveitos ou com a manutenção da fonte produtora, espera-se que o sejam a médio/longo prazo.

Permite-nos assim concluir que para que um custo seja fiscalmente relevante para efeitos de IRC, não tem de ser imediata e diretamente correlacionado com a obtenção de proveitos nem com a manutenção da fonte produtora. Vejamos um exemplo idêntico aos dois casos referidos, uma empresa oferece a potenciais clientes um cheque prenda, num valor pequeno, a probabilidade de vir a obter rendimentos com esta ação é alguma. Ora, oferecendo os cheques prenda, os beneficiários vão acabar por se deslocar à empresa para aproveitarem a sua oferta, deste modo, ficarão a conhecer as instalações, a saber mais sobre a empresa e respetivos produtos e, se ficarem satisfeitos, acresce a possibilidade de virem a comprar outros produtos (a referida obtenção de proveitos).

¹⁰⁴ Cfr. consta do Ac. TCAS, processo n.º04017/10 do TCAS, de 3 de Novembro de 2010.

7. CONCLUSÃO

A reflexão que acompanhou a realização deste trabalho, permite-nos afirmar que a matéria de dedutibilidade de custos em IRC, é um processo de estudo contínuo, que não apresenta apenas uma solução clara, objetiva e inequívoca e que aparenta nunca estar completo.

A matéria dos custos fiscais foi já alvo de inúmeros estudos, centrando-se o nosso na dedutibilidade dos mesmos, essencialmente no requisito da indispensabilidade que se encontrava previsto no antigo artigo 23º do CIRC.

O artigo 23º do CIRC sofreu uma alteração legislativa, sendo que atualmente para um custo ser qualificado como fiscalmente relevante, e por isso ser dedutível, já não tem de preencher o requisito da indispensabilidade, nem tem de se relacionar com a manutenção da fonte produtora, como era na vigência do antigo art.23º do CIRC, bastando-lhe agora, que seja efetivamente suportado pelo Sujeito Passivo de modo a obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Ora, um custo é dedutível a partir do momento em que a despesa em causa, é tida em conta na determinação da matéria coletável e assim concorre para a determinação do lucro tributável.

No entanto, nem todas as despesas concorrem para a formação do lucro tributável, não sendo por isso, fiscalmente dedutíveis, apesar de serem suportadas pela empresa e terem, obrigatoriamente, de ser registadas na Contabilidade da empresa.

Por existir uma enorme variedade de gastos contabilísticos, dedutíveis ou não dedutíveis e um conjunto alargado de princípios fiscais e contabilísticos, a nossa AT e os nossos Tribunais deparam-se com inúmeros problemas aos quais têm de dar uma solução.

Na aplicação da justiça, os nossos tribunais e a AT nem sempre seguem a mesma linha de orientação, originando decisões díspares sobre uma mesma matéria. Assim, cumpriu-nos a nós analisar algumas dessas decisões. E, se por vezes os fundamentos da decisão são os mesmos mas a decisão, em si, é diferente, outros casos há em que fundamentos de decisão diferentes originam a mesma solução.

8. BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Justiça Administrativa*, Almedina, 2ª edição 1999.

BASTO, Xavier de, *IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007.

FAVEIRO, Vítor, *O Estatuto do Contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra 2002.

GOMES, Nuno de Sá, in *Manual de Direito Fiscal, II, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 1996.

NABAIS, José Casalta, *Contratos Fiscais – reflexões acerca da sua admissibilidade*, Coimbra Editora, Coimbra 1994.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010.

NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de pagar Impostos*, Almedina, 1998.

PORTUGAL, António Moura, *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004.

SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 2001.

SANCHES, Saldanha, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*

SOUSA, A. José de, e PAIXÃO, J. da Silva, *Código de Processo Tributário anotado e comentado*, 3ª. edição, 1997.

TAVARES, Tomás Cantista, *Da Relação de dependência Parcial entre a contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento tributável das Pessoas Coletivas: Algumas reflexões ao nível dos Custos*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, Outubro-Dezembro de 1999.

TAVARES, Tomás Cantista, *A dedutibilidade dos custos em sede de IRC*, in *Revista Fisco*, Janeiro 2002.

XAVIER, ALBERTO, *Conceito e Natureza do Ato Tributário*; Lisboa, 1972.