



**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

# **A Dedutibilidade em IRC para efeitos de balanço fiscal**

**O Estado d' Arte do Artigo 23.º do CIRC**

Edgar David Costa Ribeiro

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019



# **A Dedutibilidade em IRC para efeitos de balanço fiscal**

## **O Estado d' Arte do Artigo 23.º do CIRC**

Edgar David Costa Ribeiro

Dissertação para obtenção do grau de mestre em Direito Fiscal Escola do Porto da Universidade Católica Portuguesa, sob a orientação do Professor Dr. Tomás Cantista Tavares.

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019

*“O imposto é a arte de deparar o ganso  
fazendo-o gritar o menos possível  
e obtendo a maior quantidade de penas.”*

*John Garlard Pollard*

## **Resumo**

A presente dissertação assenta numa análise do regime da dedutibilidade em IRC, nomeadamente comparar o teor do artigo 23.º antes da alteração e pós alteração que foi feita em 2014, resultante da Comissão para a Reforma do IRC.

O objetivo centra-se assim, na questão de saber se fruto dessa alteração, o entendimento sobre a matéria da dedutibilidade dos gastos das empresas é diferente daquele que tem vindo a ser feito. Abrangendo, casos concretos decididos no Tribunal Arbitral.

## **Abstract**

*This dissertation is based on an analysis of the IRC deductibility regime, namely comparing the content of article 23 before the amendment and post amendment that was made in 2014, resulting from the IRC Reform Commission.*

*The objective is thus focused on the question of whether due to this change, the understanding on the matter of deductibility of corporate expenses is different from what has been done. Covering, concrete cases decided in the Arbitral Tribunal.*

**Palavras-chave:** Dedutibilidade; gastos; reforma; rendimento.

**Keywords:** *Deductibility; spending; reform; Yield.*

# Índice

## PARTE I - Introdução

1. Exposição da matéria objeto de análise.....	9
2. Princípio da capacidade contributiva.....	11
3. O Balanço fiscal das empresas (a sua relevância fiscal).....	14

## PARTE II

O anterior regime do artigo 23.º do CIRC (anterior à reforma de 2014).....	17
--	----

## PARTE III

Os critérios gerais para existir a dedutibilidade em IRC.....	21
---	----

## PARTE IV

Análise à Comissão para a Reforma do Imposto sobre as Pessoas Coletivas (2013)....	28
--	----

## PARTE V

O artigo 23.º do CIRC (após a alteração/ novo regime).....	32
--	----

## PARTE VI

Análise de decisões arbitrais à luz do novo regime do artigo 23.º.....	39
--	----

## PARTE VII

Conclusão.....	54
----------------	----

## PARTE VIII

Bibliografia.....	56
-------------------	----

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

Ac. – Acórdão

AT- Autoridade Tributária

art.- artigo

CAAD- Centro de Arbitragem Administrativa

CCI- Código da Contribuição Industrial

CIRC- Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA- Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado

CRP- Constituição da República Portuguesa

LGT- Lei Geral Tributária

Proc.- processo

STA- Supremo Tribunal Administrativo

TCA- Tribunal Central Administrativo

## PARTE I

### Introdução



## 1. Exposição da matéria objeto de análise

Este trabalho assenta numa análise do regime da dedutibilidade em IRC, nomeadamente comparar o teor do artigo 23º antes da alteração e pós alteração que foi feita em 2014, resultante da Comissão para a Reforma do IRC.

O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas tem sido o imposto mais estudado internacionalmente. Inúmeros trabalhos analisam o impacto do IRC na atividade industrial e comercial das empresas.

Nos dias de hoje em que é imperativo tornar as empresas mais competitivas, tanto a nível nacional como internacional, carregando-as com o menor imposto possível, mas onde também importa combater a fraude e evasão fiscal, a Reforma do IRC tentou abranger estes dois temas de forma concreta e simples.

Deste modo, a redação do n.º1 do artigo 23.º foi alterada com o fim de clarificar a sua interpretação legal, bem como diminuir os litígios existentes à volta deste artigo.

Atualmente, o código do IRC não estabelece uma definição precisa do conceito de gasto ou perda fiscal, antes elenca uma lista não exaustiva de gastos e perdas fiscalmente dedutíveis, considerando apenas gastos ou perdas aqueles incorridos e suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Não há um conceito fiscal de gasto: o conceito de gasto é um problema no Direito Fiscal.

Para efeitos de determinação do lucro tributável, o gasto é todo e qualquer decréscimo patrimonial sofrido pela empresa, do ponto de vista do balanço comercial e do cálculo tributável.

Existem razões que justificam a não consideração para efeitos fiscais de certos gastos suportados pela empresa e devidamente comprovados na sua contabilidade.

Porém existem outras que devem ser consideradas como gastos/perdas fiscalmente dedutíveis.

Assim, o regime de custos surge como um 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.

Desta forma, levando em conta o facto de não existir uma correspondência direta entre a contabilidade e a fiscalidade faz com que o gasto contabilístico seja qualificado como tal nalgumas situações, outras não.

E mesmo quando previstos no CIRC ou contabilizados no exercício das empresas, a Autoridade Tributária ou os Tribunais Tributários podem os excluir do balanço fiscal por estarem a ultrapassar os limites razoáveis.

Assim sendo, o artigo 23º do CIRC confronta-se com muitas normas e princípios fiscais e contabilísticos.

E por isso, perante estas situações por vezes de difícil esclarecimento, torna-se necessário delimitar os critérios que contribuem para a determinabilidade dos gastos e que concorrem para a convergência entre a contabilidade e fiscalidade.

Este tema da dedutibilidade em IRC sempre foi um tema que gerou muita discussão tanto na doutrina como na jurisprudência, pelo que passados 5 anos desde a última alteração ao artigo 23.º do CIRC, importa refletir alguns aspetos da aplicação do antigo e do novo regime da dedutibilidade, analisando assim as principais diferenças e as implicações na prática fruto da mudança.

Mais concretamente, analisar se existe ou não, ainda confusão na jurisprudência sobre este tema, tendo uma abordagem que parta de casos concretos.

É este o objeto de estudo e espero com este trabalho expor, através de uma coerente interpretação, as mudanças trazidas por este novo regime legal, e sobretudo, os seus aspetos práticos, estando inteiramente consciente das dificuldades que este tipo de reflexão implica por serem poucas as fontes relativas a este novo regime.

## 2. Princípio da capacidade contributiva:

O princípio da capacidade contributiva é considerado hoje como um dos princípios nucleares em matéria tributária, sobretudo no domínio da tributação do rendimento.

Grande parte da doutrina confere a este princípio um papel fundamental e conformador na modelação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

Segundo SALDANHA SANCHES, o autor 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 legislador e um conceito a utilizar pelo interprete no momento da aplicação da lei”<sup>1</sup>.

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”<sup>2</sup>.

O que faz com que, e é importante sublinhar que o instituto dos custos/gastos é fulcral no imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC).

Nomeadamente, sendo o IRC um imposto sobre os rendimentos 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.

Ora, conforme consta na Constituição da República Portuguesa, dispõe o atual artigo 104º nº2 da CRP que a tributação das empresas deverá incidir, fundamentalmente, sobre o respetivo rendimento real- entendendo-se este último, no que ao IRC diz respeito, pelo lucro real efetivamente obtido.

Assim, da interpretação que propomos, resulta que o artigo 104 nº2 tem como destinatário imediato, no que concerne ao âmbito de estatuição, as próprias empresas.

---

<sup>1</sup> SANCHES, SALDANHA - *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2001, cit. p.58.

<sup>2</sup> *IL Bilancio e la Normativa Tributaria*, Il Fisco, 1984.

Deste modo, não obstante a competência que assiste a cada empresa para conformar o seu próprio resultado contabilístico, exigir-se-á que a intervenção corretiva da Administração se adeque igualmente a um exercício conforme a uma tributação pelo lucro real.

Pelo que, o atual regime fiscal de tributação das empresas, repousa sobre um conceito jurídico unitário de rendimento. Efetivamente, neste domínio, “o rendimento deverá, como condição prévia à sua utilização”, a qual tanto poderá ocorrer por parte dos sujeitos passivos como pela Administração ou Tribunais, “ser objeto de recepção pelo pensamento jurídico e dotado do grau de precisão necessária para que possa ser um instrumento de aplicação”.<sup>3</sup>

O que faz com que, no sistema de tributação das empresas, se verifique que na passagem do rendimento bruto para o rendimento líquido depende de uma valoração previamente imputável ao sujeito passivo, agora colocado numa posição central para avaliar a sua própria capacidade contributiva, com base no qual cumpre, simultaneamente os seus deveres declarativos e de pagamento de imposto.

Ora, para que ao nível da tributação das empresas seja possível a concretização de um rendimento tributável, ainda que sob a forma de lucro, torna-se necessário que a lei fiscal possa, em certos casos, derrogar a própria lei comercial, no modo como esta última define o lucro tributável.

Assim, tributar o lucro real significa atingir a matéria coletável realmente auferida pelo sujeito passivo e não o rendimento que este poderia ter obtido, em condições normais de exploração, independentemente das condições concretas em que desenvolveu a sua atividade, como postularia a tributação pelo lucro normal.

---

<sup>3</sup> SANCHES, SALDANHA - *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2001, p. 65.

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>4</sup>

Por fim, impõe-se também no sentido de preservação da base tributária, que o CIRC tenha limites à dedutibilidade de determinados gastos, a título de exemplo encargos não devidamente documentados, despesas de carácter confidencial etc, ou permite a sua dedutibilidade até determinados limites, ou se preenchidos determinados requisitos.

O objetivo principal desta limitação é a tributação das empresas pelo lucro real, evitando-se situações não transparentes, ou desconformes com a prática contabilística ou disposições fiscais relevantes.

Trata-se assim de estabelecer critérios objetivos para a dedução deste tipo de gastos, pretendendo-se ainda conciliar os objetivos de arrecadação de receita, evitando dedutibilidade injustificada de gastos, com os interesses das empresas.

---

<sup>4</sup> VASQUES, SÉRGIO - *Manuel de Direito Fiscal*, Almedina, 2012, p.252.

### **3. O Balanço fiscal das empresas (a sua relevância fiscal) :**

Em sede de IRC, a concretização do conceito de lucro, tal como definido, nos termos do disposto no artigo 3.º n.º2 do CIRC, é largamente influenciada pela designada relação de dependência parcial existente entre Direito Fiscal e Contabilidade.

Tal comprova-se, desde logo, pelo carácter incondicional que preside à alusão ao resultado contabilístico, nos termos do artigo 17º. n.º1 do CIRC, onde se prescreve que “o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das valorações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naqueles resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Deste modo, a primeira manifestação da referida relação de dependência parcial parte da própria lei fiscal, ao pressupor uma identidade de princípio entre lucro contabilístico e lucro tributável.

Efetivamente, a valoração de que depende a incidência de imposto é concretizada, para efeitos contabilísticos, na sequência do vínculo formal existente entre balanço comercial e balanço fiscal, entendendo por este último o conjunto de operações levadas a cabo, a título definitivo, por parte do autor material da quantificação, que irá antecipar a tributação.

Ou seja, “está em causa o próprio sujeito passivo que pode, em circunstâncias normais, antecipar quanto virá a pagar de imposto, não só porque conhece os factos que determinam a sua estimativa como também porque lhe caberá efetuar a liquidação, em termos que dispensem uma intervenção corretiva por parte da Administração.

Tal não significa que se possa limitar a uma mera verificação dos valores declarados e, como tal, que a sua margem interpretativa, bem como as necessidades de tipificação cada vez mais importantes em face de imperativos de praticabilidade e simplicidade, que não sejam limites imanentes concretizada pela estimativa a que nos referimos, particularmente importante no domínio da dedutibilidade de gastos fiscais”<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> FERNANDES, FILIPE DE VASCONCELOS - *O balanço fiscal como Tatbestand na tributação do lucro empresarial*, Revista de Direito Fiscal e Finanças Públicas, 2017, p. 125.

Assim, “o dito balanço fiscal corresponde a uma prerrogativa de adaptação de sentido do resultado contabilístico e com este, do próprio conceito de balanço comercial, que é um conceito tipicamente comercial, à perspectiva do Direito Fiscal”<sup>6</sup>.

Como frisa António Moura Portugal, o balanço fiscal engloba, por isso, “numa mesma realidade a declaração periódica de rendimentos (..) e o balanço comercial, contendo aquela as específicas correções introduzidas no balanço comercial por via das imposições da lei fiscal”<sup>7</sup>.

Neste sentido, está em causa uma correta valoração dos rendimentos e gastos, à luz do princípio da capacidade contributiva e, com este, do princípio da tributação do lucro real que, a partir da qual se constitui como dever, o de não proceder a manipulações de valor, sobretudo nos domínios em que existe maior espaço de decisão para a respetiva autodeterminação (balanço fiscal), propiciando uma redução artificial da matéria coletável.

Deste modo, segundo FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES este refere que o facto de existir um balanço fiscal, no contexto do atual enquadramento dogmático da relação jurídico-tributária, isto permite-nos saber as flutuações de liquidez patrimonial de cada empresa<sup>8</sup>.

Ora, o balanço fiscal acaba mesmo por se integrar no antecedente do artigo 104º. N.º2 da CRP, segundo o qual decorre um critério de autoavaliação da capacidade contributiva das empresas e, ao mesmo tempo, uma vinculação da conduta subjacente à quantificação de imposto.

O que faz com que, o balanço fiscal seja utilizado como instrumento de quantificação do imposto tanto para o sujeito passivo como para a Administração Tributária.

Daí resulta que as empresas são obrigadas a ter contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que permita o controlo do lucro tributável, o que implica que a contabilidade deve estar organizada de acordo com padrões de normalização contabilística geralmente aceites, por forma a que as contas anuais proporcionem uma imagem fiel da situação patrimonial da empresa.

---

<sup>6</sup> XAVIER, ALBERTO - *Manual de Direito Fiscal, Vol. I*, p.87.

<sup>7</sup> PORTUGAL, ANTÓNIO MOURA - *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p. 75.

<sup>8</sup> FERNANDES, FILIPE DE VASCONCELOS - *O balanço fiscal como Tatbestand na tributação do lucro empresarial*, Revista de Direito Fiscal e Finanças Públicas, 2017, p. 130.

Um gasto só pode ser aceite fiscalmente se estiver devidamente contabilizado. A inscrição formal de um gasto na contabilidade da empresa não é, por si só, uma garantia de que o gasto venha a beneficiar de efeitos fiscais, nomeadamente da possibilidade de dedução fiscal do gasto realizado.

Não basta a mera inscrição formal (contabilização no balanço fiscal) de um gasto sem qualquer ligação com a atividade da empresa. Não podem ser considerados como gastos as importâncias escrituradas que não traduzem uma realidade económica para a empresa.

Pelo que, serão assim excluídas as importâncias escrituradas pelo contribuinte que não correspondem aos verdadeiros factos tributários ou que conduzem a situações de abuso fiscal.

Por isso, requer-se que as operações e transações efetuadas pelo contribuinte sejam devidamente comprovadas, sob pena de a Autoridade Tributária poder vir a desconsiderar os gastos contabilizados.

Deste modo, a Administração só terá legitimidade para desconsiderar o balanço fiscal, desde que fundamente tal desconsideração com o disposto na lei fiscal e, derivadamente, no próprio artigo 104 n.º2 da CRP, caso se considere que o lucro apresentado, não representa uma imagem fiel da empresa e que, nessa base, se encontra um exercício extravagante da discricionariedade contabilística, desde que, para tal, exista a possibilidade de efetuar valorações especiais. Caso contrário, encontramos-nos perante juízos discricionários que, tendo ocorrido no reduto contabilístico, são preclusivos para efeitos fiscais.



PARTE II

O anterior regime do artigo 23.º do CIRC (anterior à reforma de 2014)

No caso português, a noção de custo já vem preconizada desde os tempos da Contribuição Industrial, pelo que para o Direito Fiscal veio a ser regulado no artigo 23.º do CIRC.

Trata-se de uma noção ampla de custo ou gasto, seguida de uma enumeração das várias despesas suscetíveis de incluir o elenco. A enumeração de custos avançada era meramente exemplificativa, como se comprova pelo recurso ao adverbio nomeadamente.

A utilização de uma enumeração exemplificativa de custos, que remota ao CCI, justificou-se, nas palavras de Rogério Fernandes Ferreira, “pela necessidade de passar a orientar os contabilistas numa matéria que, se passou a subordinar também a critérios fiscais”.<sup>9</sup>

Pelo que, essa enumeração terá também surgido como contrapeso de uma relativa indeterminação que poderia derivar dos requisitos que incorporam a noção de custo fiscal compreendida no corpo do artigo.

Assim, já no tempo do CCI os custos contabilizados não eram quaisquer, mas a custos com relevância fiscal dentro de limites tidos como razoáveis pelo Fisco, segundo um critério de normalidade aferido pela indispensabilidade dos custos relativamente à realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora.

Assim, o legislador português não estabeleceu uma lista exaustiva dos custos/gastos fiscalmente dedutíveis, antes procedeu a uma enumeração exemplificativa, no sentido de que, nem todas as despesas efetuadas pelos sujeitos passivos são relevantes para a determinação da matéria coletável em IRC.

---

<sup>9</sup> Tal como defendia ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA.

Ora veja-se,

O n.º1 do artigo 23.º anterior a 2014 continha em si uma, 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(..)”, seguindo-se uma série de custos que as empresas poderiam deduzir a fim de abater ao seu rendimento/matéria coletável.

Desta forma, o artigo 23.º do CIRC estabelece, como se sabe, o princípio geral relativo à dedutibilidade fiscal dos custos suportados pelas entidades sujeitas a este imposto. Como também é conhecido, trata-se de uma área onde, não poucas vezes, surgiam e ainda atualmente surgem divergências acentuadas entre os contribuintes e administração fiscal.

Por isso, perante esta diversidade de gastos, foram criados critérios ao nível da legislação fiscal, da doutrina e da jurisprudência por fim à determinação dos gastos fiscalmente dedutíveis em sede de IRC e à apreciação daqueles que concorrem para a convergência ou divergência entre a contabilidade e fiscalidade.

Na verdade, a caracterização dos custos fiscalmente aceites como sendo os que “comprovadamente forem indispensáveis para a obtenção de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora” não era por vezes tarefa fácil.

No sentido de que, verificavam-se dificuldades resultantes da demonstração do requisito da indispensabilidade para a obtenção de proveitos ou manutenção da fonte produtora, bem como as questões delicadas que por vezes decorrem do processo de comprovação efetiva dos custos, são fatores de complexidade na delimitação da respetiva aceitabilidade fiscal.

Deste modo, o objetivo do art. 23.º do CIRC é de impedir situações de abuso fiscal ou de distribuição dissimulada de lucros a favor de terceiros. Daí que o legislador tenha estabelecido uma lista exemplificativa de gastos/custos dedutíveis a fim de limitar as reduções indevidas de impostos e outras situações de abuso fiscal.

Pretende-se que os gastos estejam não só relacionados com a atividade ou o fim lucrativo da empresa, mas também que as medidas adotadas pelo sujeito passivo não sejam interpretadas com vista à prática da elisão ou evasão fiscal e não ponham em causa o princípio da tributação do lucro real.

Assim sendo, o problema dos “custos fiscais” traduz-se fundamentalmente na questão da respetiva dedutibilidade. Ou seja, em saber se determinada despesa efetuada pela empresa deverá ou não relevar como componente negativo para a determinação da matéria coletável, sempre tendo presente, no nosso caso, as opções feitas pelo legislador em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e os particulares interesses que o Direito Fiscal visa tutelar.

### PARTE III

Os critérios gerais para existir a dedutibilidade em IRC

Deste modo, integram o conceito de custo/gasto fiscal, os que preenchem os critérios gerais necessários à dedutibilidade fiscal, dos quais se destacam a prova material, a indispensabilidade, a conexão dos gastos com os proveitos e a efetividade dos gastos realizados.

Assim sendo, importa analisar estes critérios junto do entendimento que a doutrina tem acerca do n.º1 do artigo 23.º do CIRC.

Uma das condições da aceitação fiscal dos gastos contabilísticos reside na necessidade de **comprovação dos gastos realizados**. A questão da comprovação do custo/gasto fiscal exigida pelo corpo do art. 23.º tem levantado alguns pontos de discórdia e discussão na doutrina, sobretudo em torno dos requisitos formais do documento justificativo e dos meios de prova admitidos.

Os gastos só são aceites fiscalmente se o contribuinte fizer prova dos gastos incorridos ou das despesas efetuadas.

Trata-se de um requisito que, como sublinha Vítor Faveiro, se reporta à efetividade da realização dos custos. A prova exigida no artigo 23.º nas palavras do autor citado, “é a prova da efetiva realização dos factos constitutivos dos encargos; prova que concretamente consiste nas variáveis formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos dos custos”.<sup>10</sup>

Em matéria de custos, o meio de prova mais importante é o documental, por motivos que se reconduzem a uma maior adequação à exigência de praticabilidade e às específicas características do contencioso tributário.

Assim, para que um custo comprovado seja dedutível fiscalmente em sede de IRC, não basta a apresentação de documento justificativo, é ainda necessário que esses documentos constem da contabilidade do sujeito passivo, tenham efetivamente servido de suporte às operações e transações realizadas e sejam indispensáveis para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC.

Desta feita, o critério da **indispensabilidade** tem sido definido pela jurisprudência e pela doutrina como um dos requisitos fundamentais à aceitação fiscal dos custos/gastos incorridos pelas empresas em sede de IRC.

---

<sup>10</sup> FAVEIRO, VÍTOR - *Noções fundamentais de direito fiscal português*, Coimbra Editora, 1986, p. 168.

O critério da indispensabilidade foi criado para impedir que certos gastos sejam abusivamente contabilizados ou que os gastos considerados excessivos ou inapropriados sejam deduzidos fiscalmente.

Trata-se, de um critério indeterminado e complexo, que pode ser adaptado a qualquer situação, sobretudo aos casos mais complexos em matéria fiscal. Pelo que, a solução acolhida na doutrina tem sido a de interpretar a indispensabilidade em função do objeto societário.

Esta posição está presente, nos escritos de Vítor Faveiro, que reconduz a indispensabilidade do gasto à sua apreciação como ato de gestão em função do concreto objeto societário, recusando que esta indispensabilidade possa ser aferida livremente a partir de qualquer juízo subjetivo do aplicador da lei.

Nomeadamente, segundo as palavras do autor “o conceito tributário de indispensabilidade dos custos tem 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 art.º 23.º do CIRC, quando se trate de factos que, por natureza e univocidade se evidenciem objetivamente como estranhos ao objeto e ao fim económico e gestionário global da empresa”<sup>11</sup>.

Neste sentido, o critério da indispensabilidade dos custos deve ser aferido por critérios de racionalidade económica, isto é, deve ser determinado de acordo com aquilo que é considerado útil e inevitável para a obtenção de rendimentos sujeitos a imposto. Não deve ser interpretado de forma abstrata, mas de acordo com critérios essencialmente económicos.

Também Manuel Porto tomou posição sobre a admissibilidade fiscal de determinados custos. Para o autor, “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”.<sup>12</sup> A lógica a ter em conta aponta para que sejam indispensáveis todos os encargos a que não pode fugir-se, que de facto é indispensável pagar, só assim se chegando, como deve chegar-se à tributação apenas do rendimento disponível das empresas.

---

<sup>11</sup> FAVEIRO, VÍTOR - *Noções fundamentais de direito fiscal português*, Coimbra Editora, 1986, p. 175.

<sup>12</sup> Anotação do Ac. do STA de 03 de Dezembro de 1997, publicado na RLJ, nº 3891.

De referir também que não basta considerar certos gastos indispensáveis, é ainda necessário que os sujeitos passivos provem a sua indispensabilidade e a sua ligação com os proveitos obtidos ou não, isto é, os gastos podem estar ligados a rendimentos obtidos ou a negócios onde não geraram qualquer tipo de rendimento.

Ou seja, um custo indispensável não pode ser somente aquele que implique, de forma direta, a obtenção de determinados proveitos. O juízo que se faça sobre o alcance da utilização do termo indispensabilidade deve admitir, no mínimo, uma potencialidade abstrata para a obtenção daqueles proveitos.

No sentido de que, tal equivaleria a abrir a porta a uma perigosa sindicância a posteriori da dedutibilidade do custo, em função dos respetivos resultados.

Neste sentido, veja-se a posição de Tomás Tavares, que manifesta a sua posição por aceção ampla do termo indispensabilidade, que leve a considerar como “custos indispensáveis todos os custos verdadeiros e reais da empresa, ainda que ligados a negócios ruinosos”. Colocando o ênfase na existência do custo e na respetiva ligação ao interesse da empresa, o autor defende que o critério legal da indispensabilidade “apenas visa negar a qualidade de custo fiscal aos encargos abusivamente registados na contabilidade, mas que não são verdadeiros e reais custos da sociedade”.<sup>13</sup>

Veja-se também a posição de Rui Morais onde afirma “A invocação da regra da indispensabilidade dos custos nunca pode ser feita para fazer substituir o juízo de conveniência e oportunidade dos encargos assumidos, tal como resultaram da decisão dos órgãos sociais, por um outro juízo, também ele de índole empresarial, feito pela administração ou pelos tribunais”.<sup>14</sup>

Um custo não deixa de o ser pelo facto de, numa avaliação a posteriori, se revelar inútil ou ineficaz.

Não podemos ter como boa a orientação de certa jurisprudência que recusa a aceitação fiscal de determinados custos porque não é possível estabelecer uma correlação directa com a obtenção de concretos proveitos. Levado ao extremo um tal entendimento, teríamos que os encargos com investigação só seriam fiscalmente dedutíveis quando tais pesquisas tivessem êxito.

---

<sup>13</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, p. 40 e ss.

<sup>14</sup> MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Almedina, 2009, p.81.



Deste modo, não se trata de saber se a operação foi uma boa ou má decisão de gestão, ou a melhor solução para aquele caso concreto. A liberdade e a responsabilidade da decisão cabem apenas aos gestores. Há uma despesa com um fim empresarial, o que não quer dizer um fim imediato ou diretamente lucrativo.

Esta questão da indispensabilidade é um problema que o Fisco tem vindo a utilizar para precluir que determinados gastos por si valorados como excessivos ou inapropriados, possam ser acolhidos pelo balanço fiscal. Talvez por isso se note na doutrina uma propensão para uma interpretação ampla do termo, recusando qualquer leitura do mesmo que pressuponha ou contemporeze com juízos subjetivos do controlador publico sobre a bondade da gestão empreendida.

Assim, “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 empresarias do contribuinte”.<sup>15</sup>

Só esta conceção esta de acordo com os princípios de liberdade de gestão empresarial e, ao mesmo tempo, respeita interesses específicos do direito fiscal.

Os custos indispensáveis equivalem assim, aos gastos contraídos no interesse da empresa. A dedutibilidade fiscal do custo deve depender apenas de uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa e esta indisponibilidade verifica-se 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.

---

<sup>15</sup> PORTUGAL, ANTÓNIO MOURA - *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p. 115.

Relativamente, ao critério da **conexão dos gastos com os proveitos/ganhos**, este refere que os gastos realizados pelo contribuinte devem estar ligados à obtenção de ganhos sujeitos a imposto, bem como devem estar registados no exercício contabilístico correspondente e sujeitos a um único regime de tributação. Na eventualidade de existirem atividades sujeitas a diferentes regimes de tributação, os gastos de uma atividade não podem ser deduzidos na outra, devendo existir uma separação contabilística entre as atividades isentas e não isentas, de acordo com o estipulado no art. 18.º do CIRC. Ou seja, a ligação entre proveitos/ganhos e custos tem de fazer-se em relação a cada um dos regimes a que estiverem sujeitas as diferentes atividades da empresa.

Em relação ao registo das operações no balanço fiscal das empresas, exige-se que os gastos e os proveitos estejam ligados ao exercício contabilístico correspondente (princípio da periodização). Ou seja, este princípio da periodização dos exercícios, consagrado no art 18º do CIRC, determina que os proveitos/ganhos e os gastos são imputáveis ao exercício a que dizem respeito, só sendo dedutíveis fiscalmente os gastos que tiverem sido contabilizados no ano em que foram incorridos, independentemente do seu pagamento.

Por fim, em relação ao **critério da efetividade dos gastos**, este refere que um gasto só pode ser fiscalmente relevante se tiver sido realmente suportado pelo sujeito passivo, isto é, se o gasto contabilizado corresponder a uma transação efetivamente realizada.

Não se pode, por exemplo, deduzir um gasto que tenha resultado de operações simuladas ou cujo preço tenha sido simulado, como sucede no caso de faturas falsas destinadas a diminuir o lucro tributável. Para combater esta situação, prevê-se que a tributação incida sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado (art 39º da LGT).

Também se exige que os gastos tenham um único destinatário ou uma única categoria de destinatários, isto é, que tenham sido suportados pela própria empresa e não por sujeitos alheios à empresa.

Outra questão que se coloca em relação à efetividade dos gastos é de saber se, para além dos gastos efetivos, podem ser igualmente admitidos gastos meramente hipotéticos ou potenciais. “O art 23º nº1 do CIRC permite, por exemplo, que os gastos potenciais e previsíveis possam ser provisionados e considerados como gastos do exercício”.<sup>16</sup>

<sup>16</sup>

AMORIM, JOSÉ DE CAMPOS - *Revista Portuguesa de Contabilidade*, nº11, 3º trimestre de 2013, p. 42.

Assim, uma empresa pode criar certos tipos de provisões para minimizar o risco de deprecimento ou de perda de valor dos elementos patrimoniais da empresa, e imputar esses gastos a um determinado exercício, para assim obter a dedutibilidade fiscal das provisões.

Deste modo, apenas devem ser tidos em conta os gastos efetivos, ainda que provisionados, suportados pelos sujeitos passivos e correspondentes a uma transação real e efetiva.

Em suma, o legislador português optou por não definir o conceito de gasto e incluir no artigo 23.º do CIRC um conjunto de gastos suscetíveis de serem considerados para efeitos fiscais, em vez de adotar uma definição precisa do conceito de gasto fiscal, considerando gastos fiscalmente dedutíveis, nos termos do art. 23.º, os gastos suportados ou incorridos pelas empresas para obter rendimentos sujeitos a imposto.

E por isso, a legislação fiscal acaba por conferir um amplo poder à Autoridade Tributária e aos Tribunais Tributários relativamente aos gastos que consideram fiscalmente dedutíveis, ou que entendem que não ultrapassam os limites razoáveis, sendo que este poder deve ser, no entanto, exercido dentro dos limites legais estabelecidos e no respeito pelos direitos e interesses fundamentais dos contribuintes.

## PARTE IV

Análise à Comissão para a Reforma do Imposto sobre as Pessoas Coletivas-  
2013

Desde o surgimento do CIRC, o seu artigo 23.º estava referido da seguinte forma: “Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente...”

Da versão do CIRC em vigor à data de 2013, o artigo 23.º constava a seguinte redação: “Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente...”

Esta norma (artigo 23.º), assentando a dedutibilidade dos custos no conceito de indispensabilidade, ocasionou não poucos litígios entre a AT e os contribuintes.

Deste modo, surge a Comissão para a Reforma do IRC constituída pelo Despacho n.º 66-A/2013, de 2 de janeiro, que tinha em vista o objetivo proclamado de realizar “*uma reforma profunda e abrangente do Código do IRC que promova a simplificação do imposto, a internacionalização e a competitividade das empresas portuguesas*”.

A referida Comissão foi criada para proceder a uma revisão geral das bases legais fundamentais do sistema da tributação das empresas, de forma a promover a simplificação do IRC, a redefinição da respetiva base tributável, a reavaliação da taxa nominal e, bem assim, a revisão de alguns regimes fundamentais para promover o investimento nacional e estrangeiro, o emprego, e a já acima referida competitividade e a internacionalização das empresas portuguesas.<sup>17</sup>

Assim sendo, a Comissão para a Reforma do IRC no qual o seu presidente foi António Lobo Xavier, entendeu propor uma evolução normativa quanto ao princípio geral da aceitação dos gastos. Tal proposta foi tida em conta com a linha que a doutrina e a jurisprudência vinham sustentando e tinha em voga a ideia de que podia revelar-se um meio para incrementar o grau de certeza na aplicação concreta do princípio basilar relativo à dedutibilidade. Para além disso, um dos objetivos da comissão constava que a concretização de propostas de alteração legislativa pudesse traduzir na redução da litigância.

---

<sup>17</sup> RELATÓRIO FINAL, *Comissão para a Reforma do Imposto sobre as Pessoas Coletivas*, Lisboa, Ministério das Finanças, 2013.

Deste modo, o artigo 23.º do CIRC passava a consagrar como princípio geral que, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis os gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados.

E foi esse o intuito da Comissão, acolher na lei um princípio geral de dedutibilidade dos gastos que procurasse eliminar, ao menos, uma parte importante da litigiosidade decorrente da noção de indispensabilidade que até aí constava no artigo 23.º n.º1 do CIRC.

Para isso, a fundamentação da Comissão para a mudança proposta relativamente ao artigo 23.º do CIRC foi a seguinte:

“Ora, na doutrina, é hoje bastante consensual que a indispensabilidade dos gastos deve, num plano geral, ser entendida como considerando dedutíveis aqueles que sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das respetivas atividades. Tem-se afastado, pois, a interpretação do conceito de indispensabilidade como significando uma necessária ligação causal entre gastos e rendimentos. A jurisprudência tem firmado, consistentemente, uma linha interpretativa na qual se sustenta que o critério da indispensabilidade foi criado para impedir a consideração fiscal de gastos que não se inscrevem no âmbito da atividade das empresas sujeitas a IRC.”<sup>18</sup>

Assim, ao fazer depender os gastos de uma relação com a atividade, a norma proposta evitaria que, na sua aplicação, se utilizassem critérios de ligação obrigatória ou causal entre certos gastos e certos rendimentos.

Pelo que, crê-se que a ligação à atividade constitui um princípio menos indefinido, de aplicação mais objetiva, dando à AT menor margem para desqualificar gastos contabilísticos ao abrigo do princípio da indispensabilidade.

Ora, a ser assim, é de crer que a AT poderá ter sentido que a evolução da norma lhe coartava, em certo grau, a possibilidade de correções do lucro tributável ao abrigo do dito preceito geral.

No sentido de que, na nova redação final do art 23º, com a promulgação da lei 2/2014, esta não consagrou a dita proposta da Comissão.

---

<sup>18</sup> RELATÓRIO FINAL, *Comissão para a Reforma do Imposto sobre as Pessoas Coletivas*, Lisboa, Ministério das Finanças, 2013.

Veja-se neste sentido, a opinião de António Martins, referindo este autor que, “mudanças destas serão sempre vistas como limitadoras da ação inspetiva e da capacidade de sindicar a natureza fiscal dos gastos contabilizados. Não só esta potencial reação da AT, mas também outros motivos poderão ter influenciado a versão final da lei que, como já referido se afastou da proposta da comissão”.

Referindo também que, “de entre esses motivos, pode-se indicar a título de exemplo, a negociação política e a análise parlamentar do texto da proposta. Ou seja, dadas as reações que algumas alterações constantes da proposta da comissão suscitaram em certos partidos, comentadores e outros agentes legitimamente interessados, seria natural que surgissem alterações a determinadas opções que enformavam a proposta”.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> MARTINS, ANTÓNIO – *A dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23.º, n.º1 do CIRC: uma nota*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 2017, p. 109.

## PARTE V

O atual artigo 23.º do CIRC (após a alteração/ novo regime)



O princípio geral de dedutibilidade dos gastos que vigorou no CIRC até final de 2013, que consagrava a indispensabilidade dos gastos para a obtenção de rendimentos ou para a manutenção da fonte produtora, sofreu uma alteração relevante.

A Lei 2/2014 operou alterações profundas na tributação do rendimento societário.

Concretamente, a regra geral relativa à dedutibilidade dos gastos, constante do artigo 23.º n.º 1 do CIRC, sofreu uma importante modificação, tendo-se desviado da redação que fora adotada na reforma de 1989.

Em particular, o conceito de indispensabilidade deixou de constar do artigo 23.º do CIRC.

Assim, esta lei 2/2014, uma vez que não consagrou a dita proposta da Comissão para a Reforma do IRC acima referida, substituiu-a por uma outra norma que faz depender a dedutibilidade dos gastos de estes terem sido incorridos ou suportados para obter ou garantir os rendimentos.

Pelo que, a redação do novo artigo 23º n.º1 encontra-se redigido da seguinte forma:

*Artigo 23 n.º1:*

*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.*

Desta forma, da alteração introduzida em 2014 ao artigo 23.º do CIRC, importa então clarificar o seu significado.

Ora, o autor António Martins no seu artigo <sup>20</sup> suscita algumas questões sobre esta matéria da alteração ao artigo 23.º n.º1 do CIRC.

Nomeadamente,

-como enquadrar a mudança no artigo 23º, n.º 1 do CIRC relativamente à questão geral da dedutibilidade dos gastos?

---

<sup>20</sup> MARTINS, ANTÓNIO - *A Dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23.º,n.º1 do CIRC: uma nota*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 2017, p.96.

-Tendo embora mudado a semântica, continua presente (em espírito) o princípio da indispensabilidade?

-Ou a nova redação é de molde a afastar o dito princípio da indispensabilidade ou imprescindibilidade?

-Pode antever-se como irá a Autoridade Tributária utilizar a nova configuração da norma enquanto elemento de suporte a eventuais correções do lucro tributável?

Assim sendo, do ponto de vista da mudança trazida pela alteração ao artigo 23.º CIRC, verifica-se que a jurisprudência tem continuado a aplicar nas suas decisões o critério da indispensabilidade relacionado com o interesse da atividade da empresa, para aferir se o gasto é dedutível ou não. E assim se compreende, no sentido de que, um gasto é dedutível, se for considerado pelo sujeito passivo indispensável para obter ou garantir os rendimentos que poderia vir a conseguir, fruto dessa sua decisão de suportar esse encargo.

Veja-se neste sentido, o entendimento de António Martins, onde refere relativamente à mudança introduzida no artigo 23.º do CIRC, que existem duas teses em confronto. Uma delas sustenta que nada mudou. Concretizando, não é afirmando que, ao menos literalmente, se mantenha o princípio da indispensabilidade; o que se defende é que a atual redação da norma permitirá à AT atuar como se esse princípio existisse.

Uma outra, defendendo que a atual redação apenas obriga a que os gastos sejam incorridos ou suportados visando um propósito, aferido no momento em que o gasto é suportado, de obtenção ou garantia de rendimento. O autor explica dizendo que esta interpretação atende-se ao propósito, ao objetivo, à finalidade do gasto e não a uma conexa causal com rendimentos que dele deveriam decorrer o que tal decaimento económico contribuisse para garantir.

Ou seja, atualmente tanto a doutrina como a jurisprudência reiteram que o gasto é dedutível, se estiver relacionado com o objetivo/interesse da empresa, verificando-se assim a sua indispensabilidade. Conclui-se então que, os gastos inerentes à atividade, ao business purpose, ao objeto social da empresa são suportados para obter rendimentos ou garantir a atividade da fonte de produção.

Ora, no seu entendimento, António Martins refere que, a redação atual sendo literalmente distinta, em pouco ou nada deverá alterar a interpretação que vinha sendo feita do dito preceito geral.

Deste modo, constata-se que continuamos numa certa indefinição interpretativa quanto ao real significado do preceito legal agora plasmado no artigo 23.º n.º1 do CIRC.

Posto isto, pese embora as alterações do CIRC (2013) para a proposta da Comissão de Reforma e desta proposta para o texto legal do CIRC de 2014, a aplicação concreta do preceito continuará a assentar na relação dos gastos com a atividade empresarial como condição geral para a respetiva dedutibilidade.

Assim, na redação legal agora vigente, os gastos devem ter um propósito, uma finalidade, serem pois suportados com vista à obtenção de rendimentos sujeitos a IRC.

Ou seja, se um ato de gestão implicar um certo gasto subsumível no interesse ou atividade da empresa, ele é suportado para obter, ou tendo em vista a obtenção de rendimentos.

Porém, poderá se entender que existe uma redução do nível de ligação entre dizer-se que um gasto é indispensável para obter rendimentos ou para a fonte de produção, comparativamente a estabelecer-se que esse mesmo gasto é suportado para obter ou garantir rendimentos.

Nomeadamente, há quem entenda que, a noção literal de indispensabilidade implica que o gasto seja imprescindível. Isto é, o gasto deve cumprir a condição de ser estritamente necessário para se obterem rendimentos. Sem tal despesa não se obteriam determinados rendimentos.

Deste modo, se o gasto for suportado para obter rendimentos, basta que se comprove um propósito, um fim. Não tendo o resultado final que se traduzir na efetiva obtenção de crédito. Provou-se o intuito, a finalidade normal de gestão do gasto, não tendo de se demonstrar a necessária conexão com rendimento efetivamente obtido.

De todo o modo, em face do vasto acervo doutrinal e jurisprudencial acumulado sobre este tema, e pelo menos de um ponto de vista normativo-doutrinal, fosse qual fosse a expressão legal consagrada ( a do CIRC 2013, a da Comissão de Reforma, ou a do CIRC 2014) entendemos que os gastos reconhecidos passam o teste do artigo 23.º n.º1, se forem incorridos ou suportados no âmbito do interesse social da empresa.

Sendo que, este interesse inclui todo o tipo de atividade que contribua direta ou indiretamente para gerar um excedente económico.

Abordando agora, as decisões dos Tribunais em que procedem à aplicação da nova redação do art. 23.º do CIRC e estando em causa períodos tributários de 2014 em diante, estas continuam a mencionar aquando das suas decisões finais, o critério da indispensabilidade, mesmo após a alteração referida em 2014.

Deste modo, é possível deduzir que a alteração foi apenas nesse sentido, o de uniformizar a interpretação do critério da indispensabilidade.

Talvez o legislador tivesse a intenção, 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.

Nomeadamente, devido ao facto de AT continuar a admitir que um gasto só poderá ser dedutível se dela provier rendimentos para o sujeito passivo, visto que já na vigência anterior do CIRC, os tribunais e a Doutrina defendiam que, a aceitação fiscal de um gasto como dedutível, não se fixaria no seu resultado positivo, podendo assim vir a demonstrar resultados negativos e ser considerado aceite.

Assim, antecipando a jeito de conclusão, pouco ou nada assistimos a uma mudança com a supressão da palavra indispensabilidade do texto da lei.

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

Outros Autores referem que de acordo com o CIRC, consideram-se rendimentos os derivados de operações de qualquer natureza em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória e gastos todos aqueles que comprovadamente forem indispensáveis para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Não obstante o legislador não referir expressamente a indispensabilidade do gasto, a Autora Glória Teixeira defende a manutenção do conceito, suportada pelo elemento histórico e sistemático das regras de interpretação aplicáveis às normas fiscais.

Afirmando que, “esta formulação geral possui várias vantagens relativamente a uma listagem exaustiva ou taxativa de rendimentos e gastos, em si mesma incompleta, e potenciadora de manipulação de base tributável.

Para além da razoável margem de apreciação que é deixada à administração fiscal relativamente à admissibilidade, ou não, de determinação dos gastos, este critério possibilita uma maior compatibilização entre as regras fiscais e contabilísticas, simplificando e reduzindo os custos de cumprimento das obrigações fiscais por parte do contribuinte”.<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> TEIXEIRA, GLÓRIA- *Manual de Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, 2016, p.73.

Ora, a expressão são “*dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”, surge com o fim de consagrar na lei um facto que já há muito tempo vinha a ser seguido pelos nossos tribunais na resolução de casos concretos proferindo depois nas suas decisões finais. Este facto é a de que são gastos dedutíveis aqueles que foram contraídos no âmbito da atividade da empresa, ou seja, todos aqueles gastos inerentes ao normal funcionamento da atividade da empresa, tendo em vista, o lucro ou não.

Posto isto, conclui-se que, a indispensabilidade verifica-se sempre que, um ato de gestão da empresa teve na sua origem o interesse relacionado com a sua atividade.

Pelo que, com a alteração da norma do artigo 23º, definindo a atividade como meio de comprovar o gasto, constitui um princípio menos indefinido do que seria o da indispensabilidade, devido ao facto de existirem vários entendimentos sobre este.

Assim, tudo redundará em sucessivas mudanças do texto legal que, num plano de interpretação e aplicabilidade pouco ou nada modificarão a linha que vinha sendo seguida pela jurisprudência e pela doutrina.

Por fim, coloca-se ainda uma questão relacionada com a litigiosidade destas questões.

*Será que a eventual adoção desta perspetiva fará abrandar, em escala significativa, a litigância associada ao preceito que vimos analisando?*

Segundo António Martins, este refere que “não nos parece que a redação vigente termine com a litigiosidade associada ao preceito. A atual redação será, muito provavelmente, usada pela inspeção tributária como base para a desconsideração de gastos cuja relação com rendimentos não seja, na perspetiva da administração, clara e inequívoca”.<sup>22</sup>

Deste modo, terá que ser sempre o contribuinte (art. 74º da LGT), após o entendimento que a AT aplique, a vir demonstrar que suportou aqueles gastos, por serem indispensáveis para conseguir atingir o seu objetivo, nomeadamente tendo em vista obter ou garantir rendimentos.

---

<sup>22</sup> MARTINS, ANTÓNIO - *A Dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23.º, n.º1 do CIRC: uma nota*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 2017, p.113.

## PARTE VI

Análise de decisões arbitrais à luz do atual artigo 23.º do CIRC

Durante anos, nomeadamente, antes da reforma de 2014 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, foram várias as discussões entre contribuintes, Autoridade Tributária e Tribunais Arbitrais, sobre o tema em apreço.

Deste modo, o vasto entendimento que a Jurisprudência tem vindo a adotar sobre o tema da dedutibilidade dos gastos fiscais mostra que já é ponto assente os critérios exigidos para que os gastos passem o teste do atual artigo 23.º n.º1 do CIRC.

Fazendo com que, todas estas decisões mostram o interesse dos nossos Tribunais em atentar nos casos concretos que lhes são apresentados.

Por isso, o que importa aqui analisar, é desde logo a motivação que fundamenta as decisões dos Tribunais Arbitrais.

➤ Decisão Arbitral do CAAD, Processo nº519/2018-T, de 23 de maio de 2019

Neste pedido de constituição de Tribunal Arbitral, a Requerente pediu a impugnação e declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRC e o consequente ato de liquidação de juros, na medida em que não aceitou as correções feitas pela AT relativa ao lucro tributável declarado com referência aos exercícios de 2014,2015,2016.

As correções essas efetuadas se consubstanciam na desconsideração fiscal, à luz disposto no n.º1 do artigo 23.º do CIRC, de parte dos encargos financeiros suportados, no exercício de 2016, com financiamentos externos, os quais deviam, outrossim, ter sido aceites por imprescindíveis à atividade desenvolvida pela Requerente.

Nomeadamente, não aceita, o entendimento vertido no Relatório da Inspeção Tributária e corroborado pela Direção de Finanças, segundo o qual, os financiamentos contraídos pela Requerente para a concessão de prestações acessórias, prestações suplementares e suprimentos, a título gratuito, às suas participadas, não sejam considerados como gasto dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC.

Do ponto de vista da Requerente, estes financiamentos justificaram-se pela necessidade de socorrer financeiramente as suas participadas, em anos de crise. E refere ainda que, o reforço de capital assim obtido, deveria ser visto como um investimento no futuro de cada uma das participadas, razão pela qual não promoveu juros.

A posição da Requerida AT, em conclusão considera que não está comprovada a indispensabilidade dos custos suportados pela Requerente, nomeadamente, entende que



tais custos não são dedutíveis por não se verificar o pressuposto da indispensabilidade previsto no artigo 23º do CIRC.

**Relativamente aos factos provados:**

- a Requerente foi constituída como sociedade de quotas, tendo evoluído mais tarde para sociedade holding;
- centra a sua atividade na produção de metal duro, com o qual fabrica peças e ferramentas de alta precisão para a indústria automóvel, metalúrgica, química entre outras.
- a título complementar, gere diversas participações sociais, enquadrando o exercício desta atividade nos seus estatutos.
- À data dos factos -2014 a 2016 a sociedade holding (grupo) era composto por 8 sociedades comerciais.
- A requerente detinha o domínio do grupo de sociedades e por isso exercia as funções de gestão e de direção de todas as subsidiárias.

**Relativamente aos factos não provados:**

- não ficou provado que os financiamentos tivessem sido destinados ou aplicados na atividade de exploração da Requerente.

**Questão em análise:**

*Saber se a Requerida AT pode proceder à desconsideração fiscal, à luz do disposto no nº1 do artigo 23º do CIRC, de parte dos encargos financeiros suportados pela Requerente, no exercício de 2016, com financiamentos externos.*

Cumpra por isso analisar o requisito essencial na admissibilidade dos gastos para fins fiscais: **a sua indispensabilidade.**

Em regra, obter financiamento alheio para utilizar no âmbito da atividade e considerar como gastos os encargos financeiros suportados com essa obtenção, não levanta qualquer questão de natureza fiscal. Porém, colocar à disposição de outras entidades disponibilidades financeiras, próprias ou alheias, sem cobrar juros, não gera qualquer rendimento tributável, significando que é quebrada a regra do balanceamento que deve existir, do ponto de vista fiscal, entre gastos e os rendimentos.

Segundo o acórdão do STA. Proferido a 30-11-2011, processo nº 0107/11 – “ A regra é que as despesas corretamente contabilizadas sejam custos fiscais; o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração

intrometer-se na gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da atividade da empresa, foram incorridos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios. Em rigor, não se trata de verdadeiros custos da empresa, mas de gastos que, tendo em vista o seu objeto, foram abusivamente contabilizados como tal. Sem que a Administração possa avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a sua oportunidade e mérito”.

De forma semelhante, foi afirmado no acórdão do STA de 10.07.2002, proc. n° 0246/02, que decidiu: “ os custos previstos naquele artigo 23° tem de respeitar à própria sociedade contribuinte, pelo que para que determinada verba seja considerada custo daquela é necessário que a atividade respetiva seja por ela própria desenvolvida, que não por outras sociedades ainda que em relação de domínio”.

Deste modo, é claro que, para que se verifique o referido requisito da indispensabilidade, o gasto tem de respeitar à própria entidade contribuinte, em si mesma considerada, sendo evidente que a fonte produtora cuja manutenção se liga aos gastos na relação de comprovada indispensabilidade por força do n°1 do artigo 23° do CIRC é a da sociedade participante que suporta os encargos e não a da sociedade participada que deles beneficia.

Ora, no acórdão aqui objeto de análise, refere que as motivações económicas e financeiras que influenciaram a decisão não se ativeram ao interesse da Requerente. Neste sentido, para que se verifique o requisito da indispensabilidade, o gasto tem que respeitar à própria entidade contribuinte, em si mesma considerada, em que a fonte produtora é da sociedade dominante ou que controla, e não a das participadas.

A requerente não é uma SGPS, mantendo-se como sujeito de IRC autonomamente face às empresas a si associadas. Os empréstimos em causa não foram aplicados na própria empresa mas sim nas empresas participadas, através de prestações acessórias e prestações suplementares, sendo aquelas sociedades comerciais independentes, que se dedicam a atividades próprias e autónomas e que tem personalidade e capacidade tributaria distintas, com as suas contabilidades organizadas com independência em relação às outras, que implica, por um lado, que cada uma tenha os seus próprios proveitos e custos, e tenha que os contabilizar e, por outro lado, que esses custos e proveitos não possam integrar a contabilidade das restantes.

Ora, a este propósito entendeu o STA no acórdão de 19.04.2017, proc. n.º 0925/16 o seguinte: I- “ não sendo a recorrente uma SGPS nem estando abrangida pelo regime de tributação de grupos de sociedades os encargos financeiros por si suportados decorrentes dos suprimentos e prestações suplementares efetuados a empresas associadas de forma gratuita não podem ser considerados como custos fiscalmente dedutíveis por não serem indispensáveis para a realização de proveitos da recorrente sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. II- Mantendo-se a recorrente autonomamente como sujeito passivo de IRC e as empresas a si associadas igualmente autónomas e igualmente sujeitos passivos em sede de IRC os encargos financeiros por si suportados decorrentes dos suprimentos e prestações suplementares efetuados a favor das empresas a si associadas não podem considerar-se como custo indispensável para efeitos de dedutibilidade em sede de IRC ao abrigo do disposto no artigo 23º do CIRC por serem alheios ao exercício da sua atividade.”

Assim, o acórdão aqui objeto de análise considerou que não merece qualquer juízo de censura a posição da AT ao não considerar como gastos da atividade os encargos financeiros que a Requerente colocou à disposição de outras entidades do grupo e que poderiam ter sido utilizadas no âmbito da atividade, evitando que uma parte dos encargos tivesse que ser suportada.

Afirmando que, o que há é uma realidade económica em que se a Requerente não tivesse concedido os falados empréstimos gratuitos, não precisaria de recorrer ao crédito na medida em que fez. Portanto, os encargos com esse recurso ao crédito não são gastos, no seu todo, indispensáveis.

Acresce ainda que, para serem fiscalmente dedutíveis, os gastos tem de ser imputados à atividade da própria entidade delimitada pelo seu objeto social.

Facto este, que no caso sub judice é diferente. Uma vez que, o objeto social da Requerente abrange o fabrico e comércio de ferramentas de metal duro e outras similares e máquinas-ferramentas e também a gestão de diversas participações sociais estando assim mencionado nos seus estatutos – “*A sociedade poderá participar no capital social de outras sociedades, mesmo com objeto diferente do seu e em sociedades reguladas por leis especiais ou agrupamentos complementares de empresas*”.

Assim sendo, declara o Tribunal que os custos contabilizados pela Requerente no exercício de 2016 com os encargos financeiros respeitantes a empréstimos não satisfazem o requisito da indispensabilidade dos custos/gastos imposto para efeitos fiscais pelo artigo 23º do CIRC, dado faltar a necessária afetação dos custos ao interesse empresarial e à atividade produtiva próprios da Requerente.

Em suma, o tribunal concluiu que é legítima a correção operada pela AT, no sentido de que atento o disposto no artigo 23º do CIRC, não ocorre o vício de violação de lei imputado à liquidação adicional de imposto de IRC e das liquidações de juros compensatórios na parte que decorre da correção traduzida na desconsideração de encargos financeiros suportados pela Requerente. Razão porque o pedido principal terá de improceder falecendo igualmente todos os pedidos consequentes formulados pela Requerente, relativos ao pedido principal.

Abordando agora a doutrina, o autor António Martins, no seu artigo de opinião “Uma nota sobre o conceito de fonte produtora constante do artigo 23.º do CIRC: a sua relação com partes de capital e prestações acessórias”<sup>24</sup> coloca em discussão uma questão que gera alguma controvérsia, nomeadamente, saber se os encargos financeiros incorridos por uma sociedade, mas que estejam diretamente relacionados com a realização de prestações acessórias em favor de uma outra, sua participada, devem ser ou não considerados fiscalmente dedutíveis em sede do apuramento do lucro tributável da participante.

O referido autor no seu artigo de opinião abordou o entendimento de alguma jurisprudência e proferiu o seu parecer sobre a questão em análise.

Deste modo, “conforme o entendimento da jurisprudência na consequente desqualificação fiscal dos encargos financeiros suportados pela sociedade participante, designadamente a exigência que é proferida nas diversas decisões judiciais relativamente à obrigatoriedade de os ditos encargos deverem estar relacionados com uma atividade desenvolvida no seio da empresa, isto deve ser objeto de reflexão.

---

<sup>24</sup> MARTINS, ANTÓNIO - *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, N.º 2, p. 31.

A verdade é que cada vez com maior frequência, as empresas apresentam nos respetivos balanços ativos financeiros cuja aquisição implica determinado suporte corporizado em diferentes origens de fundos. As suas estratégias de crescimento, tanto ao nível do mercado nacional, como do mercado internacional, concretizam-se pela aquisição de partes de capital noutras sociedades”.<sup>25</sup>

Por isso, o reforço de capital das participadas, com vista a dotá-las de maior folego financeiro é efetuado através de realização de prestações acessórias pelas empresas participantes.

Assim, a análise das condições da dedutibilidade fiscal dos juros decorridos do financiamento alheio das participações sociais, em particular da manutenção e reforço financeiro dessas participações por via de prestações acessórias, é pois um tema relevante na gestão fiscal das empresas participantes.

Ora no presente acórdão objeto de análise, está em causa uma sociedade participante possuir participação de capital de outras sociedades participadas. Tendo ela mais tarde suportado encargos financeiros (juros) decorrentes de empréstimos que pediu para conceder esses montantes às suas participadas.

Concretamente, num plano económico- financeiro assiste-se a um reforço do capital próprio das sociedades participadas e a um incremento do valor da parte de capital da sociedade participante.

Desta forma, cumpre esclarecer que um ativo financeiro corporizado numa participação de capital constitui uma fonte produtora de rendimento, atenta a sua característica de geração real ou esperada de benefícios económicos futuros.

Isto é confirmado pela própria definição de ativo financeiro constante do Sistema de Normalização Contabilística que refere “é um recurso controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados, e do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade”. Para além disso, é definido como sendo qualquer ativo que seja um instrumento de capital próprio de uma outra entidade.

---

<sup>25</sup> MARTINS, ANTÓNIO - Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 2017, p.32.

Por sua vez, como estes ativos financeiros facultam rendimentos provindos das entidades sobre as quais representam direitos, também não podem deixar de ser considerados fonte produtora de rendimento. Pelo que, não é a circunstância de se tratar de rendimentos potenciais ou esperados que lhes retira esse carácter de fonte produtora.

Em suma, as participações sociais, consubstanciando um direito a receber rendimentos, constituem também uma fonte produtora da qual, no entanto, emerge um crédito primeiramente obtido pela atividade participada. Sem qualquer dúvida que a participação social constituirá uma fonte de rendimento, pois que se trata de um investimento ao qual está associada a obtenção de rendimentos previstos.

E estando em causa a forma de financiamento dessa aquisição de capital de sociedades participadas, nomeadamente através de empréstimos, que geraram encargos (juros) para a sociedade participante, importa referir que do investimento financeiro e com os seus respetivos encargos decorrerão dividendos para a respetiva sociedade participante.

Deste modo, ao abrigo do artigo 20º do CIRC, tais rendimentos (dividendos) constituem ganhos sujeitos a imposto, logo são rendimentos sujeito a IRC.

Abordando agora em profundidade, a não existência de ganhos, no período dos juros incorridos para a entidade participante, verificando-se assim que o capital obtido pela participante não foi agora aplicado na aquisição de uma parte de capital, mas a reforçar o capital próprio das participadas, importa então saber se devesse considerar-se na mesma a dedutibilidade dos respetivos juros suportados.

A não geração de benefícios económicos imediatos por parte do ativo financeiros da participante, constituído pela participação inicial de capital mais o reforço resultante das prestações acessórias, não deve impedir que se deduzam os custos associados à sua aquisição.

Assim, a decisão de reforçar o capital próprio da participada, aumentando o investimento inicial por via das prestações acessórias, bem como a sua forma de financiamento, traduzem atos legítimos de gestão. Sendo que, no caso concreto objeto de análise do acórdão nº 519/2018-T, estes atos visam a manutenção de uma fonte produtora de rendimento de cariz financeiro, nomeadamente ajudar as suas participadas a ultrapassar a época economicamente débil que se encontram, para num futuro essas participadas possam vir a distribuir dividendo à sociedade participante. O que leva a que depois, esses rendimentos oriundos dos dividendos sejam sujeitos a IRC.

Deste modo, os custos (encargos) suportados pela sociedade participante deverão ser considerados gastos fiscais.

Para além disto, coloca-se a questão de *se saber se os gastos suportados são ou não dedutíveis na sociedade participante porque esta não está a financiar a sua própria atividade?*

A atividade de uma empresa não é apenas a sua atividade operacional, normal e corrente. Esta é também constituída pela aquisição e reforço de participações financeiras como estratégia de crescimento.

Ora, a atividade aqui em causa da sociedade participante, continua ser de a realizar/reforçar investimentos financeiros gerados de ganhos. Portanto, a ser assim, os gastos/custos correspondentes à forma de financiamento da sociedade participante reúne as condições de dedutibilidade fiscal.

Em suma, das decisões proferidas pela jurisprudência retira-se que a leitura que têm feito acerca do conceito de indispensabilidade, por exemplo no caso de juros que resultam de financiamento externos de certos ativos financeiros como as prestações acessórias, ao assentar na falta de ligação de tais juros a uma atividade de exploração da empresa que neles incorre, assenta num conceito de atividade relacionado com o uso de ativos físicos produtores de rendimento.

Ora, uma sociedade de cariz empresarial que se dedica à exploração de uma certa atividade operacional, pode ter a possibilidade de aquisição de partes de capital noutras empresas. Esta é uma estratégia habitual de crescimento das empresas, que implica uma atividade de aquisição e gestão de investimentos financeiros. E no âmbito dessa atividade, a realização de prestações acessórias pode ser considerada, pela administração das sociedades participantes, como forma desejável de reforço da participação financeira nas sociedades participadas.

Assim, a aquisição e manutenção dessas participações visam, a obtenção de rendimentos regulares de carácter financeiro, ou a sua valorização para posterior alienação com ganhos.

O que faz com que, a exigência jurisprudencial, segundo o qual os encargos financeiros só seriam dedutíveis se os capitais alheios forem aplicados a financiar a atividade normal ou corrente da empresa que se endividou, demonstra um conceito de

atividade demasiado restrito e não atende à diversa natureza dos ativos que os capitais alheios podem financiar nem os tipos de rendimento que as empresas podem obter.

De acordo com Tomás de Castro Tavares, o autor refere que “a indispensabilidade a que se refere o art. 23.º do CIRC como condição para que um custo seja dedutível não se refere à necessidade (a despesa como uma condição sine qua non dos proveitos), nem sequer à conveniência (a despesa como conveniente para a organização empresarial), sob pena de intolerável intromissão da AT na autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte, mas exige, tão-só, uma relação de causalidade económica, no sentido de que basta que o custo seja realizado no interesse da empresa, em ordem, direta ou indiretamente, à obtenção de lucros”.<sup>26</sup>

Deste modo, desde que se mostre que os encargos são necessários para a manutenção de ativos financeiros potencialmente geradores de rendimento, julga-se existirem razões para se admitir a respetiva dedutibilidade.

Veja-se neste sentido o Ac. do TCA-Norte, proferido a 20-12-2011, processo n.º 01747/06.3BEVIS - “A indispensabilidade do custo há de resultar simplesmente da sua ligação à atividade empresarial. Se o custo não é estranho à atividade da empresa, isto é, se se relaciona com a atividade normal da empresa (independentemente de ser maior ou menor o grau de intensidade ou proximidade), e se se aceita a sua existência (não se está perante um custo aparente ou simulado), o custo é indispensável.”

Pelo que, atento ao objeto da decisão arbitral em análise, importa sublinhar a necessidade, para o juízo de indispensabilidade dos custos, de a perceção de uma relação de causalidade económica entre a assunção de um custo e a sua realização no interesse da empresa se ter de concretizar em relação ao ente comercial em causa.

Concluindo-se assim, que se verifica um nexo de causalidade económica com o interesse e a atividade da própria Requerente, tendo potencialidade para geração de lucros na esfera jurídica desta.

---

<sup>26</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, p. 110.



Portanto, segundo o art. 23.º n. 2 alínea c) do CIRC, os encargos financeiros com empréstimos obtidos de terceiros só podem legalmente ser havidos como gastos na parte e na medida em que correspondam a recursos, efetivamente despendidos na atividade estatutária (exploração) da empresa.

Ora veja-se neste sentido o Ac. do TCAS, processo nº 06826/13, datado de 12-12-2013 onde refere expressamente o que se entende por custos operacionais ou de exploração de uma empresa “que são aqueles em que incorre para assegurar o exercício da sua atividade, nomeadamente custos que dão origem a saídas de fluxos monetários como salários, matérias primas entre outros”.

➤ Decisão Arbitral do CAAD, Processo nº33/2018-T, de 15 de abril de 2019

Neste pedido de constituição de Tribunal Arbitral, a Requerente tinha como objetivo obter a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRC bem como dos atos de liquidação de juros compensatórios, todos referentes ao período de tributação do ano de 2014.

Constituem causa de pedir do pedido de pronúncia arbitral, a alteração do lucro tributável em sede de IRC referente ao período de tributação do ano de 2014, em virtude da AT, em sede de procedimento de inspeção tributária, ter desconsiderado como gasto fiscal o valor de € 205 969,00 pago pela Requerente à empresa de mediação imobiliária, em resultado dos serviços por esta prestados na intermediação da venda de frações do prédio sito em Lisboa.

Por parte da Requerente, esta considera que o valor de € 205 969,00 corresponde ao valor dos serviços prestados pela empresa de mediação imobiliária, os quais foram relevantes e contribuíram para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC no ano de 2014.

Por sua vez, a Requerida AT considera que a correção ao lucro tributável do ano de 2014, em sede de IRC, é legal, porquanto o valor de € 205 969,00, à luz dos normativos do artigo 23º do CIRC não pode ser considerado como gasto fiscal, visto que a Requerente não demonstrou qualquer ligação entre aqueles gastos e a atividade por si desenvolvida, mas também não demonstrou o intuito que a levou a recorrer àquela entidade e àqueles serviços, de tal forma que não é possível estabelecer uma relação causal e justificada com a atividade da empresa pondo, assim, em causa a dedutibilidade fiscal.

**Questões em causa:**

Ao tribunal arbitral singular cumpria decidir sobre:

- a consideração ou não como gasto do valor de € 205 969,00 pago pela Requerente à empresa de mediação imobiliária a título de prestação de serviços, ao abrigo de um acordo de prestação de serviços, tendo em vista a promoção e marketing dos imóveis passíveis de comercialização, designadamente a promoção internacional pretendida pela Requerente, especialmente no mercado chinês.
- se existe ou não uma relação causal entre os serviços prestados pela empresa de mediação imobiliária e os rendimentos obtidos pela Requerente na venda de algumas frações do prédio sito em Lisboa.

**Relativamente aos factos provados:**

- a sociedade Requerente é sujeito passivo de IRC e sujeito passivo misto para efeitos de IVA, tendo por actividade o CAE principal 68100, correspondente à compra e venda de bens imobiliários, e o CAE secundário 41100 relativo à promoção imobiliária (desenvolvimento de projetos e edifícios).
- na sua atividade a Requerente adquire imóveis e procede à sua reabilitação e remodelação com vista à sua posterior revenda com uma margem de lucro. Daí que os imóveis são registados na contabilidade da Requerente como inventários.
- no quadro da crise que Portugal conheceu a partir do ano de 2011, e à semelhança do que aconteceu com todas as entidades enquadradas no sector imobiliário, a atividade da Requerente nos anos antecedentes a 2014 conheceu uma significativa quebra no volume de negócios realizados.
- por isso, com a introdução do regime legal dos Vistos Gold, a Requerente decidiu encetar contactos com a sociedade de mediação imobiliária, com sede em Malta e com escritórios operativos em Lisboa, dado o seu curriculum internacional na prestação de serviços de marketing e prospeção de investidores originários do mercado chinês que pretendiam a obtenção de Vistos Gold.
- a estrutura da Requerente era insuficiente e destituída de conhecimentos e experiência para abordagem do mercado internacional, daí que optou por recorrer a serviços especializados na promoção de imóveis portugueses junto de potenciais investidores estrangeiros, designadamente oriundos de países asiáticos, com predominância da China.

-para o efeito, em 28 de Novembro de 2013, a Requerente celebrou com a sociedade de direito maltes, um acordo de prestações de serviços, que esteve na base dos serviços prestados à Requerente, em relação aos quais a empresa de mediação imobiliária faturou serviços no valor de € 205 969, 00 e cujo pagamento foi realizado através de transferência bancária.

-em resultado dos serviços de promoção realizados pela empresa de mediação imobiliária, visitaram Portugal em 2014 um conjunto de potenciais interessados na aquisição de frações do imóvel sito em Lisboa, devidamente identificados pela Requerente, e que conduziu à venda de 6 frações do referido prédio a cidadãos chineses.

-deste modo, resultado desses serviços de promoção realizados pela empresa de mediação imobiliária no mercado asiático a Requerente conseguiu vender a cidadãos chineses imóveis no valor total de € 1 966 500, o que representou um incremento significativo nos ganhos, pelo que tal atividade concorreu de forma direta para a formação desses rendimentos sujeitos a IRC.

#### **Relativamente aos factos não provados:**

Não houve factos essenciais com relevo para a apreciação do mérito da causa, os quais não tenham sido provados.

Abordando agora a parte do Direito, o lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC com contabilidade organizada é determinado de acordo com os normativos dos artigos 3.º, 17.º e seguintes do CIRC, sendo que a sua tributação assenta fundamentalmente no seu rendimento real.

Dispõe o artigo 23.º do IRC, na redação introduzida pela Lei n.º2/2014 que 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.

Deste modo, embora a AT continue a defender a indispensabilidade dos custos e a conexão direta do gasto com o rendimento para a sua consideração na formação do lucro tributável, importa realçar que, com referência a todos os gastos e perdas incorridos pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, o legislador abandonou o conceito de indispensabilidade, que integrava a anterior redação do n.º1 do artigo 23º do CIRC e que a jurisprudência e a doutrina já vinham interpretando num

sentido amplo afastando a exigência de uma necessária ligação causal entre os gastos e os rendimentos.

Assim, importa referir que a nova redação do artigo 23º do CIRC, visa implementar um maior grau de certeza na aplicação concreta dos critérios de dedutibilidade, pelo que o legislador optou por consagrar como princípio geral que são dedutíveis os gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo e por este incorridos ou suportados, assente na ideia de que basta a conexão com a atividade empresarial, independentemente da efetiva contribuição para os rendimentos sujeitos a imposto.

Nesta linha de raciocínio veja-se o Ac. Do STA proferido no processo nº 0372/16, datado de 15-11-2017 – “um custo será aceite fiscalmente desde que, num juízo reportado ao momento em foi efetuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros e a AT apenas pode desconsiderar como custos fiscais os que não se inscrevem no âmbito da atividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objetivos alheios”.

Abordando agora a doutrina, o professor Rui Morais refere que “a invocação da regra da indispensabilidade dos custos nunca pode ser feita para fazer substituir o juízo de conveniência e oportunidade dos encargos assumidos. Reforça esta ideia dizendo que a questão de saber se um custo deve ser ou não havido por indispensável se deve resolver a partir do intuito/objetivo da transação, ou seja, do business purpose test”.<sup>27</sup>

Já o professor Saldanha Sanches faz notar que “saber se um certo custo corresponde, ou não 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, tal como não pode validar a qualificação da despesa como um custo sujeitando-a à condição da verificação a posteriori da efetiva geração de proveitos”.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Almedina, 2009.

<sup>28</sup> SANCHES, SALDANHA - *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2001, p. 182.

Assim, concluímos que a relevância fiscal de um gasto depende da sua conexão com a atividade da empresa, independentemente do mérito da opção de gestão empresarial que tenha sido seguida na assunção desse encargo, havendo apenas de afastar-se os gastos que tenham sido determinados por outras motivações.

Pelo que, os gastos suportados pela Requerente assentam num acordo de prestações de serviços e estão devidamente documentados por faturas, levando a que nada permite concluir que não correspondem a serviços efetivos, estando evidenciado, desde o primeiro momento, que os serviços decorreram no mercado internacional, designadamente, no mercado chinês, razão pela qual se deslocaram a Portugal diversas pessoas interessadas na aquisição de frações do imóvel sito em Lisboa, diligências que conduziram à efetiva venda de seis frações do imóvel em causa.

Conclui, portanto, o Tribunal Arbitral que é inquestionável que existe um nexo causal entre os serviços prestados pela empresa de mediação imobiliária e a atividade desenvolvida pela Requerente, pelo que, nos termos do artigo 23.º do CIRC, aqueles gastos suportados pela Requerente, no valor de € 205 969,00 reúnem os requisitos legais para serem considerados como gastos fiscais, pelo que, nessa medida, o pedido da Requerente foi considerado procedente e, conseqüentemente, foi anulada a liquidação de IRC e a liquidação dos respetivos juros compensatórios referente ao ano de 2014.

## PARTE VII

### Conclusão

A grande novidade de 2014 quanto à indispensabilidade, foi o seu desaparecimento do texto da lei. Deste modo, tentamos na presente dissertação verificar se isso implicou verdadeiras alterações resultantes desta mudança legislativa.

Percebendo então se houve ou não uma razão para que esta palavra ter desaparecido.

Segundo as decisões arbitrais e jurisprudenciais, é notável um completo seguimento das decisões que tem sido proferidas nos últimos anos relativamente a este tema, pelo que, se pode verificar que pouco ou nada vemos mudar com a supressão da palavra indispensabilidade do texto da lei.

Pelo que, com este desaparecimento do termo indispensabilidade resultado da reforma ao CIRC em 2014, deu lugar a uma expressão que indica que são dedutíveis os gastos incorridos para obter rendimentos sujeitos a IRC.

Ora, esta expressão “gastos incorridos para obter rendimentos sujeitos a IRC” veio consagrar na lei o entendimento que já vinha sendo seguido pelos nossos tribunais na resolução de casos concretos. O entendimento de que são gastos dedutíveis aqueles que foram contraídos no âmbito da atividade da empresa, tendo em vista o lucro, sendo que depois poderá ou não vir a gerar qualquer rendimento.

Assim sendo, cabe à Administração Tributária fazer uma análise em que considere a potencialidade daquele gasto gerador de rendimentos sujeitos a IRC e esta análise deve ser feita tendo em consideração o momento em que o contribuinte decidiu contrair esse gasto, considerando as informações que possuía àquela altura.

O que leva a que, se fruto dessa análise feita, a AT duvidar da subsunção deste ato no objeto societário da empresa, então cabe ao contribuinte desenvolver todos os esforços, no âmbito do princípio da colaboração, previsto no artigo 59.º n.º 1 da LGT, para garantir que aquele ato tinha potencialidades para ser gerador de lucros, sendo assim indispensável.

PARTE VIII

BIBLIOGRAFIA



AMORIM, JOSÉ DE CAMPOS - *Revista Portuguesa de Contabilidade*, nº11, 3º trimestre de 2013.

FAVEIRO, Vítor - *Noções fundamentais de direito fiscal português*, Coimbra Editora, 1986.

FERNANDES, FILIPE DE VASCONCELOS - *O balanço fiscal como Tatbestand na tributação do lucro empresarial*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2017.

MARTINS, ANTÓNIO – *A Dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23º, n.º1 do CIRC: uma nota*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2017.

MARTINS, ANTÓNIO – *Uma nota sobre o conceito de fonte produtora constante do artigo 23.º do CIRC: a sua relação com partes de capital e prestações acessórias*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, N.º 2.

MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Almedina, 2009.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 2012.

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

RELATÓRIO FINAL, *Comissão para a Reforma do Imposto sobre as Pessoas Coletivas*, Lisboa, Ministério das Finanças, 2013.

SANCHES, Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2001.

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.

TEIXEIRA, GLÓRIA- *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2016.

VASQUES, SÉRGIO - *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2016.

XAVIER, ALBERTO - *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I.