

Universidade de Lisboa

Faculdade de Direito



**FACULDADE DE DIREITO**  
Universidade de Lisboa

**A Evolução da dedutibilidade dos gastos incorridos pelas empresas: as alterações  
ao artigo 23º do CIRC**

Nídia Gabriela Nogueira Assis

Mestrado em Direito e Prática Jurídica Especialidade em Direito Financeiro e Fiscal

2018

Universidade de Lisboa

Faculdade de Direito



**FACULDADE DE DIREITO**  
Universidade de Lisboa

**A Evolução da dedutibilidade dos gastos incorridos pelas empresas: as alterações  
ao artigo 23º do CIRC**

Nídia Gabriela Nogueira Assis

Mestrado em Direito e Prática Jurídica Especialidade em Direito Financeiro e Fiscal

Dissertação de Mestrado orientada pelo Professor Doutor Gustavo André Simões Lopes

Courinha

2018



## **Resumo**

O propósito desta dissertação passa por comparar o antigo e o atual regime da dedutibilidade dos gastos, referido no artigo 23º do CIRC.

A análise assentou nos requisitos do regime da dedutibilidade existentes no anterior e no atual CIRC e nas modificações, que alteraram esses mesmos requisitos, levadas a cabo pela Reforma do CIRC, em 2014.

Se no anterior CIRC os requisitos que definiam a dedutibilidade dos gastos eram o da comprovação e da indispensabilidade, com a Reforma do CIRC, definiu-se que a comprovação dos gastos deveria ser documental e suprimiu-se o critério da indispensabilidade.

O novo CIRC não trouxe apenas uma nova definição do critério da comprovação, ou a eliminação do requisito da indispensabilidade. O mesmo gerou algumas fragilidades ao regime da dedutibilidade com a criação de normas específicas anti-abuso, bem como as tributações autónomas.

Apesar desta Reforma, pode admitir-se que algumas questões quanto a este regime poderiam ser melhor definidas, de modo a que não existisse espaço para a AT desconsiderar a dedutibilidade das despesas, inclusive no que toca às fragilidades que a Reforma ao artigo 23º CIRC trouxe consigo.

**Palavras – chave:** dedutibilidade, gastos, comprovação, indispensabilidade, reforma

## **Abstract**

The purpose of this dissertation is to compare the old and the current regime of the deductibility of the expenses, referred in article 23 of the CIRC.

The analysis is based on the requirements of the existing deduction regime in the previous and the current CIRC and in the modifications that altered those same requirements, carried out by the Reform of the CIRC, in 2014.

If in the previous CIRC the requirements that defined the deductibility of expenses were the proof and the indispensability, with the Reform, it was defined that the proof of expenses should be documentary and the criteria of indispensability was eliminated.

The new CIRC brought not only a new definition of the criterion of proof, or the elimination of the requirement of indispensability. It has also generated some weaknesses in the regime of deductibility with the creation of specific anti-abuse rules as well as autonomous taxation.

Despite this Reform, it may be admitted that some issues regarding this regime could be better defined, so that there was no space for AT to disregard the deductibility of expenses, including some fragilities that the Reformation to Article 23 CIRC brought with it.

**Key words:** deductibility, expenses, proof, indispensability, reform

## **Dedicatória**

*“Aos meus queridos avós,  
Maria Gabriela e Leonel”*

## **Agradecimentos**

Sem dúvida que por mais palavras que escreva elas nunca serão suficientes para deixar gravada a minha gratidão para com todos aqueles que me ajudaram a ter forças para conseguir concluir esta etapa.

Primeiro que tudo cabe-me agradecer à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa por estes 6 anos de aprendizagem que me fizeram crescer e enriquecer de uma forma intelectual e profissional, e também pessoal.

Agradecer ao Dr. Gustavo Courinha, meu professor durante o Mestrado, pela disponibilidade prestada em ser meu orientador, e por todas as palavras de incentivo que me ajudaram a concluir este trabalho.

Aos meus queridos avós, a quem dedico esta minha dissertação, agradeço o apoio que me deram em toda a minha vida, a preocupação e o interesse que sempre demonstraram na mesma. A eles agradeço, de coração, pelo exemplo que sempre foram para mim, um exemplo de luta, e pelo orgulho que sempre demonstraram em mim e no meu percurso.

Aos meus pais, agradeço sem medidas o apoio incondicional que me deram nesta caminhada universitária e todos os esforços que fizeram para me permitir seguir este meu sonho, mesmo que por vezes tenha sido difícil. Ficarei eternamente grata por tudo o que me proporcionaram.

Agradeço ainda ao meu irmão que sempre confiou que seguiria e conseguiria chegar a este dia. E por sempre me ter incentivado e motivado de maneira tão verdadeira.

Por último, um agradecimento muito especial ao meu amor, Adriano. A ele agradeço porque mesmo estando longe, sempre foi um pilar em todas as horas, estando sempre perto de uma chamada ou a uma mensagem para me ajudar ou para me ouvir. A ele, um enorme obrigado por todo o apoio que me deu nesta minha jornada, pelas viagens que fez só para conseguir me ajudar com problemas técnicos, por toda força e todas as palavras de incentivo que me escreveu, que me disse nos dias mais difíceis e em que muitas vezes pensei desistir. Agradeço-lhe com muito amor e sem medidas.

Ao homem da minha vida e a toda a minha família, um enorme obrigado por fazerem de mim o que sou hoje, e um amo-vos.

## Abreviaturas

Ac.	Acórdão
AF	Autoridade Fiscal
Al.	Alínea
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
AT	Autoridade Tributária
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CCI	Código da Contribuição Industrial
CGAA	Cláusula Geral Anti - Abuso
CIRC	Código de Imposto sobre o Rendimento Coletivo
CIVA	Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto de Lei
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
Nº	Número
OE	Orçamento de Estado
Pág.	Página
Págs.	Páginas
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TA	Tributação Autónoma
TC	Tribunal Constitucional
TCA	Tribunal Central Administrativo
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul

## Índice

Introdução.....	1
Dos Gastos em Sede de IRC .....	3
1. Da Antiga Noção de “Custos” à Atual Noção de “Gastos” .....	3
1.1. Introdução.....	3
1.2. A noção de gastos.....	7
2. Gastos Dedutíveis e Gastos Não Dedutíveis .....	9
A Dedutibilidade dos Gastos à Luz do Antigo Artigo 23º CIRC .....	13
1. O artigo 23º no antigo CIRC .....	13
1.1. O entendimento da Doutrina.....	13
1.1.1. O requisito da comprovação dos gastos. ....	15
1.1.2. O requisito da indispensabilidade dos gastos.....	20
1.2. A posição da jurisprudência face aos requisitos.....	30
1.2.1. O requisito da comprovação dos gastos. ....	30
1.2.2. O requisito da indispensabilidade dos gastos.....	34
2. Posição adotada face ao anterior CIRC .....	40
A Dedutibilidade Dos Gastos à Luz Do Atual Artigo 23º CIRC .....	51
1. O novo regime da dedutibilidade dos gastos no artigo 23º do CIRC.....	51
1.1. Os requisitos do novo artigo 23º do CIRC .....	54
1.1.1 O requisito da comprovação dos gastos. ....	55
1.1.2. O requisito da indispensabilidade.....	63
1.1.3. A ligação dos gastos á obtenção do rendimento sujeito a IRC. ....	69
1.2. O ónus da comprovação.....	71
2. A fragilidade do artigo 23º CIRC .....	75
2.1. As normas específicas anti-abuso.....	76
2.1.1. A alínea r) do artigo 23º - A do CIRC. ....	80
2.1.2. O Artigo 81º número 4 do CIRC.....	83
2.2. Tributações autónomas.....	85
3. Posição adotada face ao atual artigo 23º CIRC .....	90
Conclusão .....	106
Referências Bibliográficas .....	110

## **Introdução**

O grande intuito desta dissertação reconduz-se à análise do anterior regime da dedutibilidade dos gastos e às alterações promovidas pela Reforma de 2014 que alteraram o artigo 23º CIRC e o regime da dedutibilidade dos gastos. Pretende-se, portanto, demonstrar como essas alterações tiveram impacto, positivo ou negativo, no atual regime da dedutibilidade dos gastos.

A questão essencial da dissertação centrar-se-á no anterior e no atual regime da dedutibilidade dos custos e nos requisitos constantes desse mesmo regime. Ademais, a análise deste regime incidirá, também, nos entendimentos da Doutrina, Jurisprudência e Tribunais quanto aos requisitos da dedutibilidade durante o antigo e atual CIRC.

Assim, elaborei um breve percurso pelo ordenamento jurídico-português, pelas opções do legislador, e bem assim da Doutrina e dos Tribunais relativamente à temática da dedutibilidade dos gastos no IRC. O objetivo desta dissertação será aprofundar o meu conhecimento sobre este regime do IRC que, apesar de pouco explorado acaba por, mesmo no atual CIRC levantar algumas questões pertinentes por ainda se poderem considerar dúbios certos pontos relacionados com o novo regime da dedutibilidade dos gastos.

Por esta razão, começarei por fazer uma abordagem introdutória ao conceito de “gastos”, daqueles que são considerados dedutíveis ou não dedutíveis, segundo o artigo 23º e 23º-A do CIRC. Terminada tal abordagem, incidirei o estudo no anterior regime da dedutibilidade dos gastos, focando essencialmente a análise dos requisitos constantes da letra da lei, -o da comprovação dos custos e da indispensabilidade-, bem como as problemáticas que os referidos requisitos levantaram no seio da Doutrina, Jurisprudência e Tribunais, bem quanto à AT. Relativamente ao anterior regime da dedutibilidade, acabarei a análise com a minha posição relativamente ao mesmo, aos seus requisitos e às possibilidades de alteração dos mesmos para diminuição da litigiosidade, devido há discrepância de opiniões.

Numa segunda parte da dissertação, onde penso que a observação da temática será maior, acabarei por investigar o atual regime da dedutibilidade, após a Reforma de 2014, e as modificações que se implementaram no mesmo, fruto das várias querelas refletidas no anterior regime. Irei, portanto, analisar as mudanças levadas a cabo pela

Reforma de 2014 quanto ao requisito da comprovação, bem como o impacto que a supressão do critério da indispensabilidade trouxe ao regime. Esta análise terá sempre em conta o anterior regime, comparando sempre as opiniões que já se vinham firmando quanto aos critérios com as atuais, bem como com o novo artigo 23º CIRC.

Em estilo de conclusão, acabarei por analisar algumas normas criadas pelo legislador neste novo CIRC, como as normas especiais anti-abuso e as tributações autónomas, que poderão trazer ao artigo 23º CIRC uma utilidade enfraquecida, passando de cláusula geral de aplicação da dedutibilidade dos gastos para uma eventual cláusula subsidiária face a estas novas normas aplicáveis. Porém, a análise destas novas normas, que fragilizam o artigo 23º CIRC, acabará por ser mais subtil incidindo apenas sobre algumas normas especiais anti-abuso, como o artigo 23º - A al. r) e 81º nº4 do CIRC, bem como o artigo 88º CIRC e a excessiva oneração a que os contribuintes veem as suas despesas sendo tributadas em sede de tributação autónoma.

Basicamente será este o objetivo da minha dissertação, analisar os aspetos relevantes do anterior regime da dedutibilidade e os trazidos pelo atual regime, ainda que possam ser colocadas em questão tais modificações. O que pretende com tal dissertação é, não só estudar afincadamente este regime, da dedutibilidade das despesas que tão pouca documentação dispõe sobre o mesmo, como ainda auxiliar na formação de possíveis observadores e estudantes deste regime.

Tenho consciência de que, mesmo existindo algumas fontes sobre esta temática será difícil o caminho de examinação e crítica da mesma, mas espero que todo este árduo percurso seja proveitoso e que para além de poder contribuir para a minha formação, possa contribuir para o auxílio de outros profissionais que, como eu, procuram descortinar um pouco deste regime da dedutibilidade dos gastos.

## Dos Gastos em Sede de IRC

### 1. Da Antiga Noção de “Custos” à Atual Noção de “Gastos”

#### 1.1. Introdução

O Imposto<sup>1</sup> sobre o rendimento de pessoas coletivas, doravante designado como IRC, é um imposto<sup>2</sup> que incide sobre o rendimento obtido pelos respetivos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva em território português, num determinado período de tributação, coincidente com o ano civil.

As pessoas coletivas<sup>3</sup> têm a sua riqueza, os seus lucros, bens e capitais, que utilizam para a realização da sua atividade. No seguimento dessa atividade e de todos os factos que a asseguram, os sujeitos coletivos acabam por ser entes com o seu próprio rendimento, rendimento que acaba por ser sujeito a imposto, e como tal tributado.

A tributação do sujeito, neste caso o sujeito de IRC, assenta essencialmente na sua capacidade contributiva, sendo esta um dos princípios *maxime* no que toca à tributação de rendimentos, revelando-se, no caso das empresas, através do artigo 104º nº 2 da CRP.

---

<sup>1</sup>Art.1º do CIRC, “O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos.”

<sup>2</sup> O conceito de imposto acaba por ser, em termos fiscais, uma matéria de bastante importância, distinguindo-se de outros tributos existentes no ordenamento fiscal.

Segundo Saldanha Sanches, o imposto é uma prestação pecuniária unilateral, singular e reiterada, que não tem qualquer contraprestação retributiva exigida por uma entidade a outra.

Para José Casalta Nabais, o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa, exigida a detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas.

<sup>3</sup> A denominação de “pessoas coletivas ou sujeitos passivos coletivos” engloba o sujeito da atividade económica, aquele que é tributado em sede de IRC. Ainda que a noção nos encaminhe para um entendimento de que apenas estarão sujeitos a IRC pessoas coletivas, o mesmo não se pode tomar como verdadeiro.

Segundo o art. 2º nº1 do CIRC são três as categorias de sujeitos passivos de IRC: a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, com sede ou direção efetiva em território português, entrando aqui desde sociedades por quotas a sociedades unipessoais onde a personalidade jurídica não se distingue da do titular da sociedade, e ainda cooperativas, empresas públicas, etc.; b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas, o que acontece por exemplo com o caso das heranças jacentes, que são desprovidas de personalidade jurídica mas ainda assim tributadas em IRC, ou ainda associações sem personalidade jurídica, art. 2º nº2 CIRC e c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

O princípio da capacidade contributiva<sup>4</sup> define-se pela capacidade do contribuinte para arcar e conseguir pagar a carga fiscal a que está sujeito, carga essa que, segundo consta do artigo 104º nº2 CRP, “(...) *incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.*”

Para Saldanha Sanches, este princípio define a estruturação do sistema a partir do rendimento, havendo uma obrigatoriedade de se proceder à sua determinação de forma efetiva, com base na declaração do contribuinte e dos seus registos contabilísticos, devidamente controlados.

A capacidade contributiva reflete o direito do contribuinte de ser tributado sobre os lucros efetivamente verificados, que são variáveis de ano para ano, e não sobre os lucros que a sociedade poderia obter operando em condições normais e que poderiam exceder ou ficar aquém dos efetivamente obtidos<sup>5</sup>. Esse rendimento deverá corresponder com a realidade, com o rendimento efetivo e não com o rendimento presumido, permitindo-se desta forma evitar a fuga e a evasão fiscal.

Esse lucro efetivamente verificado, ao qual se dá o nome de lucro tributável<sup>6</sup>, é apurado com base no resultado obtido num determinado período de exercício de uma empresa, subtraindo a este os rendimentos ou ganhos<sup>7</sup> (as variações patrimoniais positivas) e os gastos ou perdas<sup>8</sup> (as variações negativas) que essa sofreu. Estes não estarão contabilizados no seu resultado base, ou seja, o resultado sobre o qual se pondera o lucro tributável, *a priori*, não contabiliza os rendimentos e gastos obtidos, revelando apenas o resultado bruto.

Ora, só depois de se subtrair os rendimentos e gastos, nunca antes contabilizados, é que ficamos a conhecer o resultado líquido, e, por conseguinte, o lucro tributável da sociedade.

---

<sup>4</sup> Tem sido defendido na Doutrina, e segundo nos dá a conhecer Clotilde Palma, que este princípio é o critério mais adequado à repartição dos impostos. (Da Silva, 2013, pág.6).

<sup>5</sup> Ac. nº 753/2014 da 3ª Secção do Tribunal Constitucional, Processo nº 247/2014.

<sup>6</sup> O conceito de lucro tributável vem hoje expresso no art. 17º nº 1 do CIRC estabelecendo que: “*o lucro tributável [...] é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.*”

<sup>7</sup> Consideram-se como rendimentos ou ganhos, para feitos fiscais, os derivados de operações de qualquer natureza, em consequência de determinada ação, art. 20º CIRC

<sup>8</sup> São considerados gastos ou perdas o incorrido ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, art.23º nº1 CIRC.

Segundo o artigo 17º nº3 do CIRC<sup>9</sup>, esses mesmos resultados contabilísticos terão de refletir as operações reais realizadas pelo sujeito, de modo a que o lucro tributável refletido seja o verdadeiramente incorrido.

Todos estes resultados são verificados através da Contabilidade ou escrita organizada, de acordo com a lei comercial e fiscal<sup>10</sup>, limitando-se tal escrita a representar fielmente os registos contabilísticos do sujeito passivo, organizando-os de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística.

Pelo que, e segundo afirma José Casalta Nabais, “*o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável é o lucro contabilístico, o lucro revelado pela contabilidade no respeito pelos princípios da contabilidade*”, sendo com base na Contabilidade do sujeito passivo que se determina o lucro tributável de uma empresa.

Ainda assim, esses resultados terão de ser vistos aos olhos das normas fiscais do CIRC, que poderá corrigi-los. Estas ditas correções confirmam, segundo Glória Teixeira, um ajuste realizado pelo CIRC à Contabilidade de modo a apurar o lucro tributável real.

Portanto, é evidente a existência de uma conjugação entre os resultados contabilísticos e os resultados fiscais, conjugação essa que faz revelar a existência de uma relação de dependência entre Direito Fiscal e Contabilidade, e que o próprio CIRC firmemente comprova através do ponto 10 do preâmbulo do CIRC, nestes termos:

“Dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável.

As relações entre contabilidade e fiscalidade são, no entanto, um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis diferentes modos de conceber essas relações. Afastadas uma separação

---

<sup>9</sup> Segundo o art. 17º nº3 CIRC, “[...] a contabilidade deve: a) *Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;* b) *Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos restantes.*”

<sup>10</sup> Segundo o art.75º LGT “*Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.*”

absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extra contabilisticamente, as correções - positivas ou negativas - enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade.”

E, como se pode retirar do preâmbulo, essa dependência entre Direito Fiscal e Contabilidade não é uma dependência total<sup>11</sup>, permitindo desse modo que os resultados fiscais ou contabilísticos tenham uma autonomia própria. Há, pois, e é claro hoje em dia para a Doutrina e Jurisprudência, uma dependência parcial<sup>12</sup> entre Direito Fiscal e Contabilidade, em que ambas as áreas se complementam, obtendo então o lucro tributável real de uma empresa.

Através deste modelo de dependência parcial, o Direito Fiscal baseia-se nos resultados contabilísticos, que exprimem fielmente a contabilidade e situação patrimonial da empresa, corrigindo-os através das suas normas específicas, de modo a determinar o imposto a pagar. Mas, esta dependência e autonomia têm um se não, isto é, não podem as correções extra contabilísticas realizadas pelo Direito Fiscal serem de tal ordem que alterem demasiado os resultados contabilísticos, para que os mesmos não acabem desvirtuados.

Com essa forma, o que se pretende é: baseando-se nos registos contabilísticos e nos documentos comprovativos desses corrigidos pelas normas fiscais, comprovar as

---

<sup>11</sup> No conceito de dependência total, o lucro fiscal e o contabilístico coincidem um com o outro, isto é, tanto as regras fiscais como as contabilísticas estão totalmente alinhadas, não havendo autonomia entre ambas as áreas.

<sup>12</sup> Nem sempre foi clara esta questão da dependência parcial entre Direito Fiscal e Contabilidade, até pela existência de outros modelos de apuramento do lucro tributável. Ainda assim, admite-se ser este o modelo a seguir sendo aquele que demonstra uma posição mais moderada entre Contabilidade e Direito Fiscal. Este modelo divide-se em dois patamares, daí a sua definição como parcial, tendo como primeiro patamar a observância dos resultados contabilísticos para o apuramento do resultado e, em segundo as possíveis correções que esses resultados contabilísticos possam vir a ter pela lei fiscal.

Contudo, e apesar de existir esta dependência parcial entre as duas áreas é clara a existência de uma separação entre estes dois ramos, existindo ainda uma certa autonomia.

A nível da dedutibilidade dos gastos fiscais a concretização deste modelo de dependência parcial impossibilita, de certa forma, que alguns gastos que são dedutíveis aos olhos da Contabilidade, não o sejam á luz das normas do Direito Fiscal, por falta de recondução a um dos requisitos definidores da dedutibilidade dos gastos, considerando-se como não dedutíveis, arts. 23º - A e 34º do CIRC.

receitas e os gastos do contribuinte, com o intuito de obter o lucro tributável do sujeito passivo.

Todavia, e segundo defende Gomes Canotilho e Vital Moreira, caso não seja possível determinar o rendimento real da empresa através dos métodos contabilísticos, ainda que corrigidos pelas normas fiscais, a base de tributação terá de ser definida, não através dos lucros efetivamente auferidos, mas dos lucros presumivelmente realizados.

Mas, e ainda que a tributação seja realizada segundo o lucro real do contribuinte, baseado na sua Contabilidade e nas normas fiscais, tal não impede que a AT possa efetuar correções administrativas, no caso de encontrar erros ou inexatidões nos registos do sujeito passivo, desconsiderando-as de modo a proceder à alteração do lucro tributável<sup>13</sup>.

Ora, como mencionado supra, para determinar o lucro tributável é necessário averiguar os rendimentos e os gastos, sendo os gastos, como variações patrimoniais negativas, o elemento que inúmeras alterações ao longo dos anos tem sofrido, e sobre o qual se debruçará esta dissertação.

## **1.2. A noção de gastos**

Primeiro, cabe-nos esclarecer que a noção de “gastos”, como aquele que define as despesas efetuadas pelo sujeito passivo, nem sempre teve esta denominação.

Antes da Reforma efetuada ao CIRC, pela Lei 2/2014 de 16 de janeiro, que implementou várias alterações ao regime dos gastos, estes eram, à luz do Antigo Regime, denominados por “custos”, considerando-se como tal todos os custos contabilísticos suportados pelas empresas e que eram indispensáveis para a obtenção de proveitos das mesmas.

Estes estavam regulados no artigo 26º do CCI, como os custos ou perdas imputáveis ao exercício, dentro dos limites tidos como razoáveis pela Direção Geral das Contribuições e Impostos, indispensáveis para suportar a realização dos proveitos ou gastos sujeitos a impostos e para manutenção da fonte produtora.

---

<sup>13</sup> (Sanches,2007, pp. 368-369).

Na reforma de 1989, o CIRC introduziu o artigo 23º que manteve a mesma noção de custos, mas é com a Lei 2/2014 que o conceito de custos desaparece e dá lugar ao conceito de gastos, como hoje conhecemos.

Como tal, hoje em dia, é normal existir Doutrina e Jurisprudência que utiliza o conceito de custos, principalmente antes da Reforma de 2014, enquanto outra, a mais recente, utiliza o conceito de gastos. Porém, não é esta modificação do conceito que traz grandes diferenças entre o regime dos gastos antes e após a Reforma de 2014, mas desse tema trataremos mais tarde.

Ora os gastos são o resultado da aquisição de fatores de produção para a obtenção de proveitos por parte do sujeito passivo, constituindo os elementos negativos do resultado daquele, durante um determinado período contabilístico<sup>14</sup>, presente ou anterior ao exercício do gasto, na forma de passivos, resultando em diminuições do capital próprio do sujeito<sup>15</sup>.

A noção de gastos prevista no artigo 23º do CIRC, refere com encargos aqueles que são admitidos pelo contribuinte para obter rendimentos. Esse mesmo artigo é considerado uma cláusula geral que demonstra no seu nº 1, de forma ampla, a noção de gasto, seguido do nº 2 que enumera taxativamente os vários tipos de despesas que podem ser consideradas como gastos passíveis de serem dedutíveis.

---

<sup>14</sup> Este período contabilístico onde se verifica um determinado gasto direciona-nos para um dos princípios fiscais do IRC, o princípio da periodização dos exercícios. Este princípio, hoje consagrado no art. 18º nº 1 do CIRC, determina que os gastos são imputáveis ao exercício a que dizem respeito, que normalmente corresponde ao ano civil, só sendo dedutíveis no ano em que foram suportados e devidamente contabilizados.

Exige-se, portanto, que determinado gasto seja registado pela Contabilidade, no exercício em que o mesmo foi assumido e/ou utilizado pelo sujeito passivo, independentemente do período do seu pagamento, podendo já ter sido realizado ou não.

Isto faz com que, apenas possam ser dedutíveis determinados gastos no período em que foram ocorridos, não permitindo a sua transmissão para outros exercícios. Pelo que, não pode o sujeito passivo transportar para um ano diferente determinado gasto, ainda que tenha pago ou recebido em exercício diferente.

Contudo, a Doutrina tem flexibilizado esta opinião tentando assim que seja possível a imputação de determinados custos a exercícios anteriores, permitindo-se com isso uma transferência de resultados entre exercícios.

Até porque alguns os autores, como é o caso de Manuel Pires, dividem os gastos em várias categorias. Segundo aquele, os gastos serão divididos por duas categorias, os que se reconduziam apenas a um período ou a totalidade de um exercício, ou seja, àquele período onde foi efetuado e verificando-se apenas neste, e os gastos que se repartem por vários períodos ou exercícios, ou seja, verificando-se no exercício em que foram efetuados e nos posteriores.

No entanto, tal facto só é possível, e como determina a norma do art. 18º nº2 CIRC, se no período devido ainda não fossem conhecidos ou fossem imprevisíveis esses gastos, e desde que essa imputação não seja objeto de omissões voluntárias do próprio contribuinte, devendo o contribuinte fazer prova bastante que aquando do encerramento das contas esse gasto lhe era desconhecido ou completamente imprevisível.

Ou seja, não pode o sujeito passivo de IRC escolher omitir certo gasto para apresentar noutra exercício que não aquele onde foi realizado para diminuir as suas contas no final do exercício.

<sup>15</sup> (Mendes, 2016, p.55).

Esta enumeração taxativa remonta ao CCI, tendo como razões de ser a possibilidade de orientar os contabilistas numa matéria que passou a ser também fiscal, assim como de tentar que este conceito não levasse a situações de abuso fiscal por parte dos contribuintes ou à distribuição dissimulada de lucros a favor de terceiros, visando limitar as reduções indevidas dos impostos e outras situações de abuso fiscal.<sup>16</sup>

Mas, nem sempre se torna fácil determinar se estamos perante um gasto, isto porque muitas vezes, mesmo estando de acordo com as normas contabilísticas, não se reconduzem aos requisitos fiscais, tornando-se fundamental a ajuda da AT e dos Tribunais para concretizar com clareza este conceito de gastos, reapreciando as operações contabilísticas realizadas, corrigindo-as de acordo com as normas fiscais em vigor de modo a apurar o lucro tributável do sujeito passivo, caso tal seja necessário

Ainda assim, no seguimento da sua atividade, as empresas acabam por realizar certas despesas que podem ou não ser admitidas como dedutíveis, limitando-se as despesas a deduzir de acordo com o artigo 23º do CIRC, tornando-se este artigo num limite à aceitação dos gastos, como veremos no ponto seguinte.

## **2. Gastos Dedutíveis e Gastos Não Dedutíveis**

Nas palavras de José Amorim, nem todos os gastos suportados pelo sujeito passivo são determinantes para a formação do lucro tributável.

Em regra, quanto aos gastos suportados pelo sujeito de IRC, vigora o princípio da dedutibilidade dos gastos, que afirma que os gastos são dedutíveis quando suportados para a obtenção de proveitos e aceites pelas normas fiscais e contabilísticas, sendo este um princípio já amplamente aceite pelo legislador, vigorando até à data como corolário do princípio da tributação do lucro real.

No entanto, em Portugal como em muitos outros países, “*o legislador sentiu a necessidade de “temperar” o princípio geral com derrogações e limitações com vista a diversos objetivos*”<sup>17</sup>, abrindo mão do princípio da dedutibilidade dos gastos através da imposição de limites. Tais limites levaram à existência de alguns casos em que os gastos

---

<sup>16</sup> (Teixeira, 2015, p.17).

<sup>17</sup> Ministério das Finanças (Eds). (1996). *Relatório da Comissão para o desenvolvimento da Reforma Fiscal*, pág.642.

podem não determinar o lucro tributável, não podendo ser objeto de dedução fiscal por não se prenderem com a atividade económica das empresas, nem estarem devidamente documentados e registados na Contabilidade. Estes são os gastos não dedutíveis.

O atual artigo 23º nº2 do CIRC, anterior 23º nº1, elenca nas suas alíneas um conjunto de gastos que podem ser admitidos pelo sujeito, e que à luz do CIRC são considerados como gastos que podem ser suportados pelas empresas no seguimento da sua atividade e que poderão pelas mesmas ser dedutíveis.

Apesar deste artigo enumerar taxativamente<sup>18</sup> as despesas dedutíveis, este não é o único artigo a elencá-las, havendo outras disposições que, para efeitos de determinação do lucro tributável, indicam o mesmo, como sejam os artigos. 39º e 45º -A do atual CIRC.

Ainda assim, existem gastos que, mesmo comprovados contabilisticamente não se subtraem ao lucro obtido para efeitos fiscais, não podendo ser dedutíveis.<sup>19</sup>

Hoje, no atual CIRC, os gastos não dedutíveis, que constituem uma exceção à regra geral do artigo 23º do CIRC, estão regulados nos artigos 23º -A, 34º e 67º, correspondendo aos artigos 33º, 41º, 42º e 45º do anterior CIRC.

Segundo António Moura Portugal, para que esta não dedutibilidade se verifique é necessário que se observem os seguintes requisitos: em primeiro lugar que haja existência de uma expressa previsão legal, ou seja que o legislador tenha criado normas que preveem a limitação à dedutibilidade dos gastos; e em segundo, uma especial e específica motivação intrínseca ao sujeito passivo, que reconduza a que estes gastos, perfeitamente admissíveis do ponto de vista do Direito Comercial, não o sejam para efeitos de Direito Fiscal, isto porque foram suportados indevidamente, porque não se reconduzem à atividade da empresa, porque não estão registados ou pelo facto de não estarem devidamente explicitados e comprovados na contabilidade.

Verificando-se ou não estes requisitos, podemos saber se estamos ou não perante um limite à dedutibilidade dos encargos.

Quanto a estes requisitos serão uma questão a abordar posteriormente, tendo em conta a sua importância para a caracterização do gasto e da sua dedutibilidade ou não

---

<sup>18</sup> Segundo referência no seu manual, Rui Duarte Morais, considera que este tipo de enumeração é como que uma cláusula de segurança jurídica.

<sup>19</sup> (Portugal, 2000, p.25).

dedutibilidade, visto que estes determinam e determinaram se o gasto foi ou é dedutível ou não dedutível.

Voltando aos gastos não dedutíveis, estes apesar de terem sido suportados pelas empresas, por motivos distintos, tornam-se exceções à regra geral constante do artigo 23º do CIRC, e, como tal, à sua não aceitação como dedutíveis.

Estes encargos que acabam por ser limitados por normas fiscais quanto à sua dedutibilidade, podem ser divididos em três grupos distintos, sendo que alguma Doutrina os divide por motivos para a não dedutibilidade, como é o caso de Tomás Castro Tavares. No primeiro grupo, temos os encargos que englobam normas quantificadoras dos impostos, como é o caso do próprio IRC ou da Derrama paga pelos contribuintes, ou de quaisquer outros impostos a que este esteja sujeito. Num segundo grupo, encontram-se os gastos de índole ilícita, ou seja, são aqueles que violam princípios e/ou normas jurídicas, como por exemplo, uma multa ou uma contraordenação. Por último, temos os encargos que se encontram entre a esfera privada dos sócios da empresa e a esfera empresarial, ou seja, gastos que levantam questões quanto ao intuito do mesmo, se foram realizados para proveito da empresa ou proveito pessoal dos sócios.

Entretanto, com a Reforma de 2014, os grupos de distinção dos gastos não dedutíveis alargaram concretizando mais uma categoria, a das despesas não aceites por falta de documentação, ou por estarem indevidamente documentadas, estando esta categoria regulada nos artigos 88º e no 23º -A do CIRC.

Pois bem, todos estes limites à dedutibilidade de certos encargos têm um único fim: preservar a tributação do rendimento real da empresa e evitar a existência de vantagens para os contribuintes, de modo a diminuir questões de abuso, evasões fiscais ou fraude e preservar a coerência do sistema fiscal.

Não se pode deixar de concordar com esta necessidade, por parte do legislador, de regular disposições legais que permitam limitar certo tipo de gastos incorridos pelo sujeito de IRC, isto porque muitos destes custos acabam por ser realizados numa ótica de não conexão com a atividade da empresa, e antes num prisma de diminuir a carga tributária de que são sujeitos. Como tal, torna-se evidente a utilidade destas normas de não dedutibilidade, bem como a melhor concretização dos requisitos que legitimam a aceitação ou não dos encargos, pois, segundo Adriana Sardão, todas estas normas excecionais manifestam uma preocupação pelos interesses do Estado, tentando-se desta

forma que esses interesses não saiam lesados, uma vez que existe uma grande probabilidade de o contribuinte se exonerar do pagamento da carga fiscal devida por meio de técnicas que contornem este regime.

Apesar da existência de artigos que enumeram quais os gastos dedutíveis ou até mesmo de requisitos que barram a dedutibilidade a certos encargos, poderá sempre o contribuinte provar, perante a AT ou até mesmo os Tribunais, que esse encargo é dedutível aos olhos do Direito Fiscal e do Direito Comercial, por meio do ónus da prova, que será tema de discussão mais a frente.

De frisar que, deve ser tido em conta que, mesmo com a existência destas normas excepcionais à norma geral da dedutibilidade, existem outras formas de não permitir a dedução fiscal, nomeadamente, através das correções feitas aos registos do contribuinte pela AT e que, por diversas vezes, podem levar à aplicação de métodos indiretos de tributação, conforme artigo 87º da LGT.

Em suma, para que um gasto seja aceite fiscalmente, além de ter de se reconduzir ao período de tempo em que foi realizado, terá de se coadjuvar com a atividade do próprio sujeito passivo, mesmo que no final esse gasto se demonstre ruinoso para a própria atividade da empresa.

Em contrapartida, já não será aceite fiscalmente o gasto que a AT “(...) *desconsiderar como custos fiscais os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para prossecução de objectivos alheios*”.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Ac. do STA de 19/04/2017, processo 0925/16, com o relator Fonseca Carvalho. Disponível em : <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1ba90559f1cc75e08025810e00333eba?OpenDocument&ExpandSection=1>

## **A Dedutibilidade dos Gastos à Luz do Antigo Artigo 23º CIRC**

### **1. O artigo 23º no antigo CIRC**

É claro que o núcleo essencial desta dissertação se reconduz às alterações sofridas pelo CIRC com a Reforma de 2014, fruto dos trabalhos levados a cabo pela Comissão para a Reforma do CIRC, ocorridas no âmbito do regime da dedutibilidade dos gastos, mais precisamente as modificações aos requisitos do artigo 23º CIRC.

No entanto, cabe, antes de mais, analisar o antigo regime da dedutibilidade dos gastos do CIRC e perceber a opinião da Doutrina e da Jurisprudência, de modo a que se possa apreciar os requisitos existentes nessa data e as mudanças ocorridas com a Reforma de 2014, de modo a melhor compreender o regime da dedutibilidade dos gastos, os seus antecedentes e as suas alterações.

Após esta apreciação da Doutrina e da Jurisprudência constante do antigo regime, e nomeadamente dos requisitos legais e específicos de dedutibilidade dos gastos, finalizarei com uma opinião sobre os pontos merecedores da mesma.

Assim sendo, cabe começar a analisar o regime da dedutibilidade dos gastos à luz do antigo IRC.

#### **1.1. O entendimento da Doutrina**

Desde o CCI, que o legislador demarcou numa das suas normas, o regime da dedutibilidade dos gastos, na altura “dedutibilidade dos custos”, e bem assim, o elenco dos gastos suscetíveis de serem deduzidos em sede de IRC.

Ora, segundo o artigo 26º nº1 do CCI,

“Consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício, os que, dentro de limites tidos como razoáveis pela Direcção Geral das Contribuições e Impostos, se tornou indispensável suportar para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes (...)”

Assim, consideravam-se gastos aqueles que fossem razoáveis e indispensáveis para suportar a realização de ganhos sujeitos a impostos ou para a manutenção da fonte produtora, sendo estes dois requisitos -o da razoabilidade e da indispensabilidade- o fundamento que permitia a dedutibilidade da despesa suportada pelo contribuinte.

O critério da razoabilidade a par com o da indispensabilidade, como referia o CCI, acabou por ser gerador de controvérsia, tendo em conta que deixava nas mãos da AT a apreciação dos custos, tendo numa perspetiva meramente subjetiva, e nada aliada à empresa, que passava simplesmente por ponderar e desqualificar um gasto como dedutível tendo em conta juízos de razoabilidade.<sup>21</sup> Por tal facto, esse mesmo critério da razoabilidade acaba por desaparecer e não ser referência no CIRC de 1989 e de 2013.

No CIRC de 2013, dispunha o seu artigo 23º nº1 que “*Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente (...)*”, referindo de seguida, no seu nº 2, o elenco de situações que permitiam a dedutibilidade do gasto.

Analisando o referido preceito, podemos depreender que para existir dedutibilidade do encargo era necessário que se verificassem dois requisitos: ser um gasto comprovado e ser indispensável para a realização dos rendimentos ou para manutenção da fonte produtora.

Um gasto só seria dedutível em sede de IRC se fosse comprovado e aceite a sua contabilização, devendo ser um gasto efetivamente existente, contrapartida de qualquer fator de produção e, indispensável relativamente aos encargos e/ou ganhos sujeitos a impostos ou para a manutenção da fonte produtora.

Existindo esta relação de causa entre comprovação dos custos efetivamente existentes como contrapartida de um fator de produção, ou entre gasto indispensável para obtenção de proveitos, estavam reunidos os requisitos suficientes para a aceitação do gasto fiscal, e como tal para a sua dedução.

O preenchimento formal destes dois requisitos teve grande importância e originou muitas discussões, tanto na Doutrina, na Jurisprudência e nos Tribunais, sendo por isso do maior interesse analisar cada um dos requisitos, isoladamente.

---

<sup>21</sup> (Martins, A., 2015, p.97)

### ***1.1.1. O requisito da comprovação dos gastos.***

Relativamente ao primeiro requisito, o da comprovação, para um gasto ser dedutível em sede de IRC teria de estar comprovado de modo a que se provasse que realmente esse gasto ocorreu.

Como já referido no capítulo 1, é através da contabilidade e dos seus registos que se espera ver definida a realidade do património da empresa, inclusive saber os seus rendimentos e despesas. Esses registos contabilísticos acabam por ser o mote para a comprovação dos gastos do sujeito passivo.

Segundo o artigo 123º nº2 al. a) do CIRC, “*todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário*”, correspondendo este preceito a uma exigência que vinculava o contribuinte. O contribuinte, querendo comprovar determinado gasto teria de o fazer por meio de documento datado e suscetível de ser apresentado sempre que necessário, sendo que esta comprovação do gasto, através de documentação, não seria mais do que uma possibilidade, concedida ao contribuinte, de comprovar a indispensabilidade da despesa suportada.<sup>22</sup>

Este pensamento de que o gasto apenas era dedutível através da sua comprovação acaba por gerar a ideia de que haveria sempre a necessidade de o contribuinte provar que suportou aquela despesa, prova essa, que se lermos à letra o preceito supra, está apenas reconduzida à apresentação de documentos justificativos, mais precisamente à prova documental.

Pois bem, a prova documental acaba por ser o primordial e mais relevante meio de prova em sede de comprovação do gasto, acabando por ser o meio mais usual de registo, no âmbito do comércio e das transações comerciais, estando sempre presente na prática comercial

Este tipo de prova era a melhor forma de demonstrar, por meio de um suporte legal, que os encargos foram efetivamente prestados para se alcançar os fins da atividade do contribuinte.

---

<sup>22</sup> Neste caso, podemos admitir a existência de uma ligação entre os dois requisitos que suportavam o regime da dedutibilidade dos gastos, visto que para aferir do requisito da indispensabilidade se utilizava a comprovação da documentação para demonstrar como aquele gasto era indispensável a atividade, e como o mesmo estava registado na sua contabilidade.

Porém, e apesar do que dispunha o artigo 123º nº2 a) do anterior CIRC, nem o mesmo, nem a lei em geral explicitavam o que se entendia e definia por “documentos justificativos”.

O que leva a que se questione sobre se não seriam estes documentos justificativos da mera escrita pelo contribuinte, na sua gestão interna, de que se realizou certo gasto, ou, em contrapartida, se seria antes necessário alguma formalização dos ditos documentos para se comprovar a sua existência, colocando-se assim “ (...) a questão de identificar que tipos de documentos preenchem os requisitos para serem considerados como meios de provas”<sup>23</sup>, suscetíveis de serem aceites como comprovativos da dedutibilidade ou não de um encargo.

Relativamente a esta questão, uma parte da Doutrina entendeu que, para que um documento justificativo fosse aceite em sede de IRC, este teria de ter uma apresentação formal, reconduzindo essa ideia de formalidade à do documento comprovativo em sede de CIVA, ou seja, para esta Doutrina adotou-se como documento de excelência o documento comprovativo em sede de IVA- a fatura<sup>24</sup> e/ou documento equiparado-, bem como os elementos essenciais para a apresentação da mesma.

Tal entendimento levou a crer que, existindo um documento que preenchesse os requisitos formais relativos à fatura em sede de IVA, estariam também preenchidos em sede de IRC, e como tal poderia ser aquele documento prova bastante para comprovar determinada despesa e permitir que a mesma fosse dedutível.

---

<sup>23</sup> (Dias, 2009, p.47)

<sup>24</sup> O CIRC acabou por utilizar as definições existentes em sede CIVA para conseguir, de forma mais célere, encontrar resposta para o que se definiria por documentos justificativos dos gastos, utilizando como documento comprovativo base a fatura.

No art.28º nº1 al. b) o legislador definiu uma obrigação de emitir fatura “(...) por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do presente diploma, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços”, entendendo-se tal facto como forma de tentar inculcar naqueles que transmitiam bens ou prestavam serviços a comprovação de que aqueles bens foram prestados ou entregues, e por sua vez ficariam aqueles que recebiam os bens ou os serviços com um documento que comprovava o porque de procederem a pagamentos, ou terem determinadas despesas.

Já no art. 35º nº5 CIVA, o legislador enumera os requisitos que deverão constar na dita fatura, e que nomeadamente deveriam estar verificados em IRC. Assim eram requisitos essenciais a constar na fatura: “a) nomes, firmas e/ou denominações sociais, assim como a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto; b) a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; c) o preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; d) as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido; e) o motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso.”

A fatura deveria ser datada e numerada, de modo a que a mesma pudesse ser utilizada como documento justificativo, e como tal meio de prova documental.

Em suma, no anterior IRC, o documento que justificaria um gasto traduzia-se na fatura ou documento equivalente<sup>25</sup>, conforme o CIVA.

Esta exigência formal veio definir que apenas serão dedutíveis os gastos que estejam devidamente documentados e que, a falta de documentação devida ou até mesmo a existência de despesas ditas confidenciais não permitia ao sujeito passivo deduzir os encargos suportados em sede de IRC<sup>26</sup>, mesmo que o fossem para a obtenção de rendimento.

Como se pode constatar, a lei fiscal acaba por exigir que se verifique este requisito formal da comprovação, prevendo-se que havendo um registo contabilístico, o sujeito consegue mais facilmente comprovar que incorreu de determinadas despesas, que estas são verídicas e que foram efetivamente suportadas, de modo a que tais custos possam ser valorados em sede de IRC, presumindo-se, portanto, que serão “(...) verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”.<sup>27</sup>

Porém, outra parte da Doutrina entendeu que o documento justificativo não deveria apenas se reconduzir à fatura, com os requisitos emergentes do CIVA, podendo

---

<sup>25</sup> (Dias, 2009, p.48).

<sup>26</sup> Existe uma clara diferença entre despesas indevidamente documentadas ou não documentadas e despesas confidenciais. As despesas indevidamente documentadas são despesas incorridas pelo sujeito passivo, que não preenchem os requisitos constantes para a emissão de fatura do anterior art. 35º nº5 CIVA, ou que, por algum motivo não estão bem documentadas, não sendo dedutíveis nos termos do anterior art. 45º CIRC.

Segundo o STA no Ac. 204/10 de 7/7/2010, são despesas sobre as quais não existe prova documental, mas que demonstram nos registos contabilístico uma diminuição do resultado líquido do sujeito passivo. No entanto, pode o contribuinte provar através de outros meios que não a fatura, que a mesma foi suportada, que o montante despendido foi o gasto efetivo com aquela despesa.

Porém as despesas confidenciais diferem das últimas já referidas, isto porque, estes gastos são incorridos numa perspetiva de segredo, não se sabendo, nem se tendo conhecimento, ao contrário das despesas não documentadas ou indevidamente documentadas, a sua origem, natureza, finalidade ou intenção. Ora, neste tipo de gasto, o sujeito passivo não pretende revelar a intenção de determinado gasto, o seu destinatário, nem dar a conhecer porque suportou o mesmo, pelo que a sua tributação será feita em sede de tributação autónoma, art. 88º nº1 CIRC.

As despesas confidenciais não podem ser tidas como gastos dedutíveis porque, para além de não expressarem a quem e o que é devido, as mesmas acabam por não ter um suporte que comprove devidamente o gasto acabando por ser uma despesa não documentada, e como tal, não dedutível

António Moura Portugal refere ainda outra categoria de despesas distinta destas duas, as despesas indocumentadas, ou seja, sem qualquer documento de comprovação. São gastos incorridos pelo sujeito, cuja sua existência não pode ser provada através de documento emitido, mas que se sabe que existiu, e que não é confidencial. Simplesmente não há documento de comprovação, (Portugal, 2000, p. 35).

<sup>27</sup> Art. 75º nº1 LGT.

a prova documental ser suportada por documento equivalente àquela, desde que explicitamente a operação que reconduz a um determinado gasto.

Acabou por ser esta segunda corrente da Doutrina a mais dominante, excluindo a fatura como único e exclusivo documento justificativo, ainda que, todas estas posições tenham contribuído para o porquê de se considerar a prova documental como regra geral de comprovação dos gastos em IRC.

Mas nem sempre os documentos justificativos e os registos contabilísticos serviram para deduzir sem entraves os encargos, isto porque, e caso assim entendesse, a AF, que tinha condições para pôr em causa a veracidade dos registos contabilísticos e a dedutibilidade das despesas, poderia corrigir os registos contabilísticos e /ou excluir o gasto que não se considerasse devidamente comprovado, deixando assim de ser dedutível.

Em casos mais graves, de clara falsidade do documento justificativo ou falta do mesmo, poderia levar a que a AT reconstituisse a matéria coletável do sujeito passivo.<sup>28</sup>

No entanto, a este caberia o ónus de provar à AT que efetivamente esse gasto foi suportado, comprovando-o através de outros meios possíveis e ao seu dispor, que não os documentos justificativos anteriormente inquinados pela AF, demonstrando que essa despesa foi cometida, que se tornou indispensável para a obtenção de proveitos.

Estes outros meios possíveis de apresentação do gasto como dedutível, além do meio documental, acabam por ser uma das exceções à primazia deste meio de prova, sendo considerados como uma possibilidade de contornar a regra geral de comprovação da despesa.

A prova documental acaba por não ser o único meio ao dispor do sujeito para comprovar um encargo, tendo este a liberdade de complementar essa prova através de outras formas que não a fatura ou documento equivalente, admitindo-se meios subsidiários à prova documental.

Assim, como meios alternativos<sup>29</sup> e possíveis fase à prova documental, poderiam ser admitidos quaisquer meios desde que permitidos pelo Direito e que permitissem

---

<sup>28</sup> (Tavares, 1999, pp.115 e 120).

<sup>29</sup> Apesar da prova documental ter maior preponderância na demonstração da veracidade de um gasto, o facto é que podem perfeitamente ser utilizados outros meios de prova alternativos, que justifiquem a realidade dos gastos. Estes meios alternativos podem ser usados autonomamente ou em conjunto, como complemento da prova documental. Este recurso aos meios alternativos de prova mais não é do que um recurso ao princípio da capacidade contributiva do contribuinte, sendo que essa capacidade em momento algum pode ser vedada ao contribuinte pela AT.

comprovar que o sujeito de IRC efetivamente suportou aquele gasto para os seus fins empresariais, não dispondo apenas do suporte documental ou sendo ele incompleto, ou porque ainda não emitiram a fatura, ou a mesma não chegou à sua posse ou até porque a fatura era de uma entidade estrangeira e não contempla os mesmos requisitos exigidos na ordem jurídica portuguesa.

Relativamente a esta tese de que poderá o sujeito de IRC comprovar a dedutibilidade dos seus gastos mediante outras formas que não por meio de uma fatura ou equivalente, Rui Duarte Morais acaba por demonstrar que, caso isso não fosse possível, e assim não passasse a entender a Doutrina, poderia o contribuinte estar sujeito à tributação de um lucro que efetivamente não teve ou que nem sequer existiu, e ainda à não aceitação de um gasto como dedutível, por não ser aceite como meio de prova outro meio que não o documental, mesmo que esse encargo tenha sido suportado pelo sujeito.

Ou seja, acabaríamos por assistir, caso não fosse possível a utilização de outros meios de prova que não o documental, a um duplo prejuízo do contribuinte, isto porque, por um lado não lhe seria permitido deduzir um gasto que realizou para a sua atividade e, por outro, estaria a ser sujeito à tributação de um lucro que não existiu.

Contudo, esta prova por meios subsidiários é realizada pelo sujeito passivo já em sede de intervenção da AT, visto que, o contribuinte normalmente auto – líquida o imposto devido com base nos seus registos contabilístico. Caso a AT se pronuncie quanto à não documentação de algum desses gastos, ou a documentação precária e insuficiente, pode o sujeito de IRC apoiar-se nos meios alternativos ao seu dispor para fazer jus ao imposto que auto liquidou, e demonstrar que o mesmo é verdadeiro, efetivo, e dedutível, não havendo necessidade de correção da matéria tributável por parte da AT.

---

Têm-se como exemplo de um meio de prova alternativo a prova pericial. A prova pericial é realizada por peritos, nomeado judicialmente, para realizar uma perícia, vistoria ou exame, art. 467º nº1 do CPC e 166º do CPPT.

No âmbito do Direito Fiscal, a peritagem é desenvolvida para emitir uma opinião que ajude a dirimir contencioso fiscal, pelo que se exige a intervenção de um perito com conhecimentos profundos e experiência em Fiscalidade, que no final da perícia elabora um relatório fundamentado, 484º CPC.

A peritagem tem como objeto factos patrimoniais especificamente descritos, sobre os quais se pretende opinião do perito para dirimir dúvidas sobre os mesmos, art.476º CPC.

Como já referido esta peritagem pode ser pedida por via judicial, sendo o perito nomeado pelo Tribunal, No entanto, existe um meio de prova que não é devidamente aceite como alternativo da prova documental, mas sim como meio unicamente complementar à mesma, que é a prova testemunhal, art.118º CPPT, e que apenas será válida quando devidamente fundamentada, podendo por vezes não ser válida só por si para provar determinado gasto.

Porém, se a AT continuasse a considerar que os meios justificativos para comprovar o gasto não seriam verídicos, caberia a esta provar tal falsidade invocada, sob pena de, não invocando tal ónus da prova, ter de aceitar os gastos devidamente comprovados.

Deve-se frisar que, caso o contribuinte comprove por meios diferentes à prova documental que incorreu de determinado gasto no âmbito da sua atividade, este não pode ver esse custo recusado, nem não deduzido, sob pena de se violar o princípio da capacidade contributiva. Desde que o contribuinte demonstre a efetividade do gasto e da sua operação por outro meio, pode e deve o mesmo ser aceite pela AT, e como tal ser dedutível em IRC.

Ainda assim, a comprovação do encargo por meio documental, e como bem se viu no artigo 23º nº1 do anterior CIRC, não era o único requisito que deveria ser preenchido para que o gasto fosse aceite, devendo ainda estar verificado o requisito da indispensabilidade.

### ***1.1.2. O requisito da indispensabilidade dos gastos.***

O requisito da indispensabilidade depressa se tornou um dos pontos de maior discórdia entre Doutrina, AT e Tribunais, relativamente ao que se presumia como “gasto indispensável” em sede de IRC.

No artigo 26º do CCI<sup>30</sup>, a aceitação dos custos encontrava-se condicionada por dois requisitos, o da indispensabilidade e o da razoabilidade, associando-se a ideia de que um custo, para além de ser indispensável para a empresa teria de ser razoável e não exagerado.

Só os custos que eram razoáveis e indispensáveis à atividade do contribuinte e não exagerados, poderiam ser tidos como despesas dedutíveis.

Este critério da razoabilidade acaba por ser abandonado pela Doutrina<sup>31</sup>, como critério delimitador da dedutibilidade dos custos, passando a admitir-se, como refere

---

<sup>30</sup> “Consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício, os que, dentro dos limites tido como razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, se tornou indispensável suportar para a realização dos proveitos e ganhos sujeitos a impostos e para a manutenção da fonte produtora”.

<sup>31</sup> Contudo, para Saldanha Sanches apesar deste critério desaparecer como requisito da dedutibilidade dos gastos, acaba por ser um requisito do senso próprio de quem pretende verificar se determinado gasto foi incorrido para o interesse da sociedade ou dos sócios.

Pitta Cunha, a par com a indispensabilidade um critério de necessidade do gasto, ou seja, se o custo for necessário e não exagerado é indispensável podendo ser deduzido ao lucro tributável.<sup>32</sup>

Já o anterior CIRC, no seu artigo 23º nº1, considerava gastos os que “(...) sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, (...)”, restringindo a dedutibilidade dos encargos não só aqueles que estivessem comprovados documentalmente, como referido no ponto anterior, como ainda teriam estes de ser indispensáveis para a realização dos rendimentos ou para a manutenção da fonte produtora.

A Doutrina foi definindo uma visão mais ampla deste conceito, associando o gasto indispensável àqueles que eram contraídos e necessários para a prossecução da atividade da empresa e do seu objeto.

Ao contrário da Doutrina, Tomás Tavares, enumera três sentidos possíveis para identificar um gasto indispensável, sendo que o primeiro se prendia com a existência de uma relação de absoluta necessidade entre o gasto suportado e o rendimento a obter pelo sujeito, ou seja, só seria contraído um gasto que necessariamente obtivesse lucro para a empresa.

Num segundo sentido, o mesmo autor entendeu que um gasto seria indispensável quando o mesmo fosse conveniente à organização da empresa, e por fim, considerou indispensável, o encargo suportado para os interesses da empresa ou para prosseguir a sua atividade, focando-se num propósito comercial, isto é, mais vocacionado para o negócio.<sup>33</sup>

Esta última interpretação, que relaciona os gastos com a atividade societária e com os interesses da sociedade, foi aquela que acabou por vigorar no ordenamento fiscal português.

Esta ideia de que seria indispensável o gasto que se relacionasse com os interesses da pessoa coletiva, juntava o melhor de dois mundos, isto porque, não só

---

Aliás, Castro Tavares acaba por referir que, mesmo tendo este requisito deixado de vigorar depois do CCI, o certo é que ainda a própria Administração continuava a tomar este requisito como válido, ponderando as suas decisões, ponderando se o encargo suportado pela empresa seria razoável ou se teria sido contraído exageradamente.

<sup>32</sup> (Cunha, 1996, *A Fiscalidade dos anos 90*, p.36, citado por Morais, 2009, p.84).

<sup>33</sup> (Dourado, 2015, pp.207 e 208).

tinha em conta o princípio da liberdade de iniciativa de gestão empresarial<sup>34</sup>, como ainda tinha em conta os interesses do próprio Direito Fiscal.

Assim, o requisito da indispensabilidade seria aferido por critérios de racionalidade económica, tendo em conta a atividade económica do sujeito e aquilo que seria útil e inevitável para a realização de proveitos e manutenção da fonte produtora.<sup>35</sup>

Esta corrente doutrinária, que relacionava a despesa com a atividade económica da empresa, considerava que a opinião do gestor ou administrador da empresa, tendo em conta que era este que mais de perto se relacionava com a mesma, que decidia e tomava decisões, ou que, na eventualidade acabaria por ser o dono dela, seria mais importante porque estaria sempre a incorrer em despesas que beneficiassem a empresa e a sua atividade.

Clarificando, se um gestor, no decorrer das suas funções numa empresa, decide contrair um encargo por achar que o mesmo será importante para as realizações da empresa, bem como para a sua atividade e obtenção de lucro, sendo que tal decisão em nada é prejudicada e influenciada por interesses próprios e individuais, esse gasto tem-se por indispensável para os fins da sociedade e, como tal, nesse período em que foi suportado poderá ser deduzido.

---

<sup>34</sup> O princípio da liberdade de gestão empresarial ou liberdade de iniciativa económica é um princípio constitucional e fundamental da organização económico – social que incide sobre a tributação das empresas, ressalvado nos arts. 61º, 80º al. c) e 86º da CRP, reconhecido no ordenamento fiscal e societário português. É um princípio que abarca a liberdade de iniciativa económica, ou seja, a liberdade de criação de empresa, de investimento, de estabelecimento e por outro lado, a liberdade de organização e gestão da atividade da empresa.

Num sentido mais lato, exige que haja uma liberdade daqueles que tem o domínio sobre a entidade empresarial, neste caso os sócios, gestores ou administradores, admitindo-se apenas uma limitação neste exercício em casos de resultar em danos para a empresa, assim como para o Estado. Ou seja, o contribuinte tem o direito de definir quais as estratégias empresariais a adotar, que tenham relevância fiscal, e que julgue serem adequadas para os seus fins, podendo escolher quais os melhores meios para conseguir tal proeza. Este princípio demonstra uma autonomia privada das empresas quanto a gestão das atividades.

Mas a liberdade de gestão fiscal das empresas, vista pelo Estado, concretiza-se no princípio da neutralidade fiscal, que tem expressão no artº.81, al. f), da CRP, norma que pretende assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, contrariar as formas de organização monopolista e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas.

Porém essa perspectiva de neutralidade fiscal por parte do Estado não pode em momento algum “chocar” com as escolhas do contribuinte na conformação dos seus negócios, nem mesmo com o seu exercício de autonomia privada.

Este princípio apenas pode não vigorar quando existam interesses tributários superiores e específicos, como por exemplo, a evasão fiscal e que levem a que este princípio não seja tido em conta pelas normas de Direito Fiscal, (Sanches, 2007, p.155).

<sup>35</sup> (Amorim,2007, p.32).

A indispensabilidade do custo suportado pela empresa deve ser tida em conta no momento em que o mesmo foi realizado, importando a motivação que se tinha naquele momento em que se pretendeu e se realizou o gasto, estando mais uma vez verificado o princípio da especialização do exercício, não devendo deixar de ser dedutível porque, *ad futurum*, a realização desses encargos se tornaram ruinosas e não lucrativas para a atividade da empresa.

É verdade, que a despesa suportada pelo contribuinte tem de ter uma ligação direta ou indireta com o proveito a obter para que seja dedutível, no entanto, tal dedutibilidade não pode ser desperdiçada se, posteriormente à tomada de decisão de incorrer naquele gasto, a mesma se demonstrar frustrada e não advir desse encargo qualquer proveito. Deverá, portanto, para se considerar a despesa dedutível ser valorizado o período em que se realizou a mesma.

O que contará para aferir da indispensabilidade, e bem assim da possibilidade da despesa<sup>36</sup> ser dedutível, é o momento em que o gasto foi contraído por motivações e certeza empresarial, não se devendo vedar tal dedutibilidade porque no futuro não se demonstraram proveitos decorrentes de tal gasto, sendo certo que esse risco nunca poderia ser acautelado, *a priori*, por ser imprevisível à data da sua realização ou tomada de decisão.

Opinativo sobre esta questão é Saldanha Sanches, que deixa claro que, a despesa só é indispensável quando suportada para corresponder ao fim empresarial, mesmo que acabe por não ser imediata e diretamente lucrativa, bastando apenas que o seu fim seja especificamente empresarial.

---

<sup>36</sup> Por vezes as despesas suportadas pelo contribuinte podem não estar ligadas apenas a uma única atividade da empresa, mas a um conjunto de atividades. Tal facto não é delimitador da dedutibilidade, continuando o gasto ainda assim a ser aceite fiscalmente como dedutível.

As despesas podem assim estar associadas a um conjunto de atividades da empresa, serem sujeitas a tributação, no exercício em que foram incorridas, separadamente, tendo em conta o princípio da universalidade do rendimento, art. 20º CIRC, (Amorim, 2014, p.6). Este princípio do direito tributário e fiscal, também designado por princípio da tributação universal ou ilimitada, permite que as pessoas singulares ou coletivas residentes num Estado ficam, nesse Estado, sujeitas a uma obrigação tributária ilimitada, sendo tributadas relativamente a todos os seus rendimentos, tanto obtidos no Estado da residência como no estrangeiro, (Pereira, 2015 p.230 e 231).

Porém, se as atividades realizadas pelo sujeito passivo estiverem sujeitas a regimes de tributação diferentes umas das outras, deverá existir uma separação contabilística entre as atividades, e não poderá a despesa ser dedutível noutra atividade da empresa.

Para Saldanha Sanches deve existir uma ligação ao princípio da especialidade do fim<sup>37</sup>, ou seja, será indispensável todo o gasto que caiba no objeto social da empresa, que se relacione diretamente com os objetivos estatutários do contribuinte<sup>38</sup> e, cuja motivação para a sua realização seja pura e simplesmente uma motivação empresarial.

Assim, apenas seriam considerados indispensáveis, e bem assim dedutíveis, os encargos que demonstrassem uma relação justificativa com a atividade produtiva da empresa, verificando-se sempre que as operações societárias se inserissem na sua capacidade, desde que se conectassem com a obtenção de lucro, ainda que de forma indireta e mediata.<sup>39</sup>

Mais, o próprio CAAD, numa decisão arbitral, vem na mesma linha de pensamento de Saldanha Sanches, admitir que *“não é necessário para atribuir*

---

<sup>37</sup> O princípio da especialidade do fim vem subtilmente regulado no art. 160º CC, relativo á capacidade de gozo das pessoas coletivas e afirma que a *“capacidade das pessoas coletivas que abrange todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução dos seus fins.* “A doutrina tem entendido por “fim” prosseguido pela empresa, o objeto social, os interesses próprios da empresa, o escopo lucrativo ou os interesses estatutários da mesma, devendo esse fim *“traduzir na prática de atos adequados ao escopo, à razão de ser da pessoa coletiva”*, como relata o Ac. do Supremo Tribunal de Justiça de 14 de janeiro de 1998.

Na medida em que foi evoluindo o pensamento sobre a ideia da capacidade das pessoas coletivas, começou-se a entender que esta capacidade não seria uma capacidade plena, como sucede com as pessoas singulares, antes surgiria delimitada pelos próprios fins, como refere Menezes Cordeiro no CSC Anotado, 2009, p.90.

Esta ideia, e este mesmo princípio, vem ainda referido art. 6º do CSC, traduzindo-se na prática de atos adequados ao escopo, à razão de ser da pessoa coletiva, sendo a “especialidade” o respetivo fim do contribuinte. (A. Menezes Cordeiro, Tratado de Direito Civil Português, I/III, pág. 597, citado por Barbosa, 2016, p.17), não podendo a capacidade da pessoa coletiva ir para além do que lhe é concedido ou para além da sua atividade.

Também Oliveira Ascensão depõe que a consideração do fim da pessoa coletiva não implica uma limitação daquela, ou só implicará quando *“em hipóteses extremas, quando a prossecução do fim for incompatível com a titularidade de certas situações jurídicas. A eventual anomalia residirá no desvio em relação ao fim, e não na incapacidade. Pois a pessoa coletiva pode praticar atos daquela categoria e ser titular dos direitos dela derivados. O que não pode é praticá-los de maneira a afastar-se dos seus fins”*, (J. Oliveira Ascensão, Direito Civil – Teoria Geral, págs. 275, citado por Barbosa, 2016, p.18).

Ora, o objeto da atividade da empresa não limita a capacidade da mesma, sendo o objeto apenas um “fim-meio” para atingir um “fim-último”, constituindo-se um dever de não excedência desse objeto pelos órgãos da sociedade, art. 6º nº4 CSC.

No mesmo sentido, Pais de Vasconcelos aduz que *“o fim, concretizado pelo objeto social, quer dizer, o fim social em sentido concreto, não tem a ver com o âmbito da capacidade de gozo das pessoas coletivas, mas antes com a legitimidade da pessoa coletiva para agir sobre bens, interesses e situações jurídicas que sejam alheias a esse mesmo fim. (...) Trata-se de ajuizar se certo ato ou certa atividade da pessoa coletiva tem com o fim social aquela especial relação que permite concluir sobre a legitimidade ou ilegitimidade do ato ou atividade”*, (P. Pais De Vasconcelos, Teoria Geral do Direito Civil, pág. 171. Citado por Barbosa, 2016, p.19).

Todas estas posições levam-nos a crer que, a capacidade de gozo das pessoas coletivas fica limitada pela prossecução do seu fim, pelo princípio da especialidade do fim, (Barbosa, 2016, p.20), sendo que o que realmente interessa para determinar a admissibilidade do gasto prosseguido será saber se efetivamente se relaciona com a atividade prosseguida pela sociedade.

<sup>38</sup> (Sanches,2007, p.384).

<sup>39</sup> (Tavares, Da Relação..., p.167, citado por Portugal, 2004, p.116).

*relevância fiscal aos encargos financeiros, demonstrar que eles produziram efectivamente um resultado positivo”, “o que significa que só é de afastar uma conclusão no sentido da indispensabilidade das despesas para obtenção de proveitos e ganhos se se puder firmar que essas despesas não tinham potencialidade para os influenciar positivamente”, pelo que, “basta que sejam actos que possam ser aceites como actos de gestão, actos do tipo dos que uma empresa realize com o objectivo de incrementar os proveitos<sup>40</sup>.”*

Existe ainda uma outra questão relativa aos gastos suportados para a obtenção de lucro e a sua dedutibilidade, que se prende com o facto de só serem dedutíveis aquelas despesas que efetivamente foram realizadas pelo sujeito, não podendo em momento algum deduzir despesas com situações simuladas, ou seja, situações em que o preço não seja o real mas simulado, em que haja faturas falsas, só se deduzindo as despesas que incidam sobre um negócio jurídico real, artigo 39º LGT, que em nada seja utilizado para diminuir o lucro tributável, nem a carga tributária do sujeito de IRC.

Este conceito de indispensabilidade do gasto, numa perspetiva do mesmo ser suportado em detrimento de interesses societários, muitas vezes foi apontado pela AT, visto que para esta, esses gastos, que se diriam realizados no âmbito de interesses empresariais, poderiam ser um meio dos gestores de uma empresa sonegarem interesses próprios e vontades pessoais, colocando-se assim o interesse próprio ou pessoal acima do objeto societário da empresa.

Ficando a AT na dúvida de que esse esse custo incorrido para a obtenção de lucro correspondia a uma despesa determinada para o fim societário da empresa ou para a vontade dos próprios gestores da entidade, acabava por não considerar o custo como dedutível, à luz do artigo 23º nº1 CIRC, considerando que o mesmo não seria indispensável para a obtenção de rendimento.

Porém, e como refere Tomás Tavares, este tipo de situações em que se rejeita o princípio da livre iniciativa económica e de gestão da empresa em detrimento dos interesses tributários por parte da AT, poderia ser impedida se o contribuinte demonstrasse, através de uma justificação forte, que o referido encargo teria sido

---

<sup>40</sup> CAAD, processo nº 101/2013-T, com os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa, Dr. Luís Máximo dos Santos e Prof. Doutor Vasco Valdez, disponível a 18/03/2018 em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=25&id=232>

contraído única e exclusivamente por motivos referentes à atividade da empresa, e não pela vontade própria do gestor.<sup>41</sup>

A AT não pode afastar a dedutibilidade de um custo unicamente por o mesmo ter sido decidido por quem detêm o poder da empresa, que conhece o dia-a-dia da mesma, que sabe o que seria melhor para o negócio, ou que sabe que tais gastos deveriam ser contraídos.<sup>42</sup>

O contribuinte teria sempre, nestes casos em que a AT recusa determinado gasto, e em que pede a correção da matéria coletável, a possibilidade de exercer o seu ónus de alegação ou melhor o seu dever de cooperação<sup>43</sup> com a AT, fornecendo-lhe informações e justificando-lhe, fundamentadamente, que realmente aquele encargo foi necessário e em tudo se relaciona com os fins da empresa, discordando com a atuação da Administração.

No entanto, se após tal esclarecimento por parte do contribuinte a AT continuasse a considerar que os mesmos não seriam suficientes, e admitisse que continuaria a existir pressupostos de que o gasto não seria indispensável, caberia a esta

---

<sup>41</sup> Esta demonstração de que o gasto foi realizado por motivações empresariais e não pessoais do contribuinte a AT, mais do que não é uma derivação do princípio da colaboração entre contribuinte e AT. Este princípio pressupõe a estreita colaboração entre a AT e os contribuintes de modo a que estes contribuam para o bom funcionamento da administração tributária.

O princípio da colaboração pressupõe a comunhão entre AT e contribuintes segundo as regras de boa-fé, desenvolvendo um clima de confiança entre ambos. Não será apenas o contribuinte a colaborar com a AT, mas também esta tem deveres de colaborar e auxiliar o contribuinte, de modo a que esta colaboração seja uniforme, mútua e proporcional entre ambos, art.59º da LGT.

a colaboração dos contribuintes pressupõe a sua cooperação, de boa-fé, na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso, art.48º nº2 do CPPT. É fundamental que o contribuinte colabore e coopere com a AT no apuramento da sua situação tributária, prestando todos os esclarecimentos solicitados e apresentando os documentos necessários à clarificação e compreensão das operações económicas evidenciadas na sua escrita ou contabilidade, (Martins,2012, p.11 e 12).

De frisar que a não cooperação do contribuinte com a AT, em casos que não tenha legitimidade para tal, faz caducar a veracidade dos factos apresentados pelo sujeito passivo, bem como os registos, dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita interna, mesmo que estas estejam organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, conforme art. 75.º nº1 da LGT, *a contrario*.

<sup>42</sup> (Lagoa, 2015, p.12).

<sup>43</sup> Neste caso, a doutrina entende que não deverá falar-se de um ónus da prova do contribuinte, mas sim um dever de cooperação entre o contribuinte e a AT, art. 48º nº2 CPPT e 59º nº 1 e 4 da LGT. Na presença de qualquer dúvida de Fisco, deverá o sujeito passivo cooperar com este, fornecendo todas as informações e elementos necessários, e que disponha, para por fim a dúvida existente, podendo assim aquele decidir da melhor forma.

O contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro, os factos de que tenha conhecimento, exercendo tal dever face a AT através do direito de participação, art. 60º LGT.

o ónus de provar que aquele custo não é de facto verdadeiro, sendo antes ilícito, por extravasar o interesse da sociedade.<sup>44</sup>

Ora, nesta situação o ónus da prova deixa de recair sobre o contribuinte, passando a recair sobre a AT, pelo que, se esta continuasse a discordar da veracidade dos gastos constituídos pelo contribuinte, mesmo após este ter esclarecido as dúvidas daquela, comprovado os registos e demonstrando a sua veracidade, bem como a ligação à atividade da empresa, caberia a AT provar a inveracidade dos registos do sujeito passivo.

Se a AT não aceita o gasto como indispensável, mesmo depois de demonstrado, é sobre ela que recai a competência de invocar a existência de razões fundadas para a sua não-aceitação, artigo 74º LGT<sup>45</sup>.

Tomás Tavares acaba ainda por explicitar que, a AT pode investigar sobre a veracidade de certo encargo contraído pelo contribuinte e se o mesmo se subsume aos interesses e fins empresariais. Contudo não pode, em momento algum, opinar sobre o poder do gerente decidir o que será melhor para a obtenção de lucro, sendo certo que é esse o objetivo prioritário das entidades societárias, e do gestor da empresa<sup>46</sup>.

Na mesma linha de opinião, Saldanha Sanches conclui que a AT pode desconsiderar o gasto, em caso de suspeita ou de indícios fundamentados da existência de fraude, tendo poderes para julgar a decisão de gestão e ir contra ela<sup>47</sup>. Porém, o que o Fisco não pode, em altura alguma fazer é analisar o gasto e tomar juízos de valor relativamente à ocorrência do mesmo. Não pode, em nenhuma circunstância, ajuizar se a decisão tomada para a obtenção de lucro pelo gestor foi uma boa ou uma má decisão. Se não têm qualquer suspeita fundada<sup>48</sup> para tal, ou suspeita de algum tipo de violação

---

<sup>44</sup> (Tavares, 2002, p.42).

<sup>45</sup> “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”

<sup>46</sup> Está aqui claro um dever de não ingerência/ interferência da AT na gestão da empresa e dos indivíduos, no sentido em que não é admissível que o Fisco faça um juízo em função do resultado das opções de gestão e de negócio da sociedade.

<sup>47</sup> Esta questão trata-se de uma verdadeira cláusula anti abuso, nos termos do art. 38º nº2 LGT, acionada pelo Fisco, sobrepondo-se assim ao princípio da liberdade de gestão empresarial, que previne a utilização pelo contribuinte das normas jurídicas fiscais de forma abusiva, e da utilização das mesmas para diminuir a carga fiscal a liquidar.

<sup>48</sup> Relativamente às suspeitas da AT quanto a dedutibilidade de um gasto, as mesmas tem de ser bem fundamentadas para que permitam a sua não-aceitação, isto porque, a AT está vinculada aos “ (...) princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários”, conforme o art. 55º da LGT, bem como ao princípio da transparência, e, como tal, não pode em caso de não existir suspeitas desconsiderar um gasto apenas por presumir que não deveria ter sido suportado.

legal por parte do sujeito passivo, não pode a AT não aceitar a despesa e a desconsiderar com base na má gestão e na infortuna da obtenção de rendimento.

Mais, não poderia a AT não aceitar um custo ligado a operações realizadas pelo sujeito que se tornasse ruinoso, pois, caso assim o fizesse estaria, não só, a violar o princípio da autonomia privada e da liberdade de iniciativa económica, como ainda estaria a prejudicar o contribuinte, confrontando-se este com a desvantagem de não lhe ser reconhecida a dedutibilidade do gasto suportado apenas por o mesmo não gerar rendimentos.

Também o risco proveniente do negócio da empresa não pode ser fundamento bastante para a AT desconsiderar o gasto e, não admitir a sua indispensabilidade.

Caso contrário seria se existisse uma suspeita pela AT de que aquele gasto teria sido incorrido por interesses pessoais do gestor, e que em nada contribuiriam para a empresa. Aí sim, não seria o custo indispensável aos fins societários devendo ser eliminado da matéria coletável, e não dedutível.

Mas, se a decisão tomada pelo gestor da empresa, relativamente à realização de um gasto, que será sempre a melhor em termos empresariais, for a mais adequada, não pode a AT julgar essa decisão prevalecendo o princípio da liberdade de gestão empresarial sobre os interesses tributários.

E isto porquê? Porque se a AT dispusesse de superioridade, em casos de não existência de suspeita fundamentada, sobre as decisões de um gestor de uma empresa, tal facto levaria a que lucros não existentes fossem tributados, ou que deduções legítimas não fossem devidas, gerando uma clara perda na sociedade que poderia até, em casos de maior relevância, levar a uma perda de investimento por esta.

Apesar da Administração gozar deste poder discricionário, esse poder pode, em última instância, ser fiscalizado pelo Tribunal que decidirá se o custo será ou não indispensável e necessário para prossecução de interesses da empresa, tentando desta forma preservar os direitos e interesses dos contribuintes<sup>49</sup>.

Em suma, à luz do anterior regime da dedutibilidade dos gastos, e nomeadamente para a Doutrina, um gasto só seria dedutível se fosse comprovado por fatura ou por documento equivalente, estando devidamente contabilizado nos registos da empresa, tendo de ser ainda indispensável para a obtenção de rendimento ou para a manutenção da atividade produtora. Para tal indispensabilidade contaria as regras da

---

<sup>49</sup> (Amorim, 2007, p.43)

experiência e a liberdade de iniciativa económica e de gestão dos gestores do sujeito que, aquando do momento de suportar tais despesas saberia que seria necessário para a atividade da empresa.

Também se tornou claro para a Doutrina que o importante não é se aquele gasto irá produzir um proveito, mas sim a intenção do gestor quando o realizou, pelo que, tornando-se posteriormente ruinoso determinado encargo para o contribuinte, poderá o mesmo ser dedutível, não podendo a AT simplesmente corrigi-lo da matéria coletável e desconsiderar tal gasto como não dedutível.

A AT apenas pode desconsiderar um encargo se existirem fundamentos para tal, e mesmo nesses casos, poderá e deverá ser chamado o contribuinte para justificar a indispensabilidade, realidade e efetividade de tal despesa para prossecução de interesses societários e não individuais, de modo a apurar a sua dedutibilidade ou não.

Em última instância, cabe ao Tribunal verificar o poder que a AT tem, bem como as decisões tomadas ao não aceitar determinado gasto, cabendo ao mesmo fiscalizar tais decisões e pugnar o seu parecer, podendo modificar a decisão da AT.

Em suma, as obras doutrinárias interpretam o conceito de indispensabilidade como a prática de um gasto que tenha relação com o objeto, fim societário ou com a atividade da empresa, devendo o gasto ser dedutível em detrimento da prossecução da atividade da empresa e não do proveito obtido com o mesmo.

A Doutrina acaba por afirmar que não cabe a AT desconsiderar a indispensabilidade do gasto, em caso de não existirem motivos fortes para tal, devendo ter-se em consideração não só a comprovação dos mesmos, mas ainda a vontade e o interesse da empresa, ainda que aquele possa tornar-se infrutífero.

A Doutrina acaba por refutar que, estando comprovado pelo contribuinte tal situação não pode a AT desconsiderá-la, sendo que, ao achar que mesmo comprovada a indispensabilidade do gasto, o mesmo é falso, cabe a AT provar tal facto, invertendo-se assim o ónus da prova do contribuinte para AT.

Há assim dois tipos de ónus de prova, o do contribuinte, que prova que aquele gasto existiu e que foi realizado no seguimento dos interesses económicos da empresa, estando comprovado, e o ónus da AT, que corresponde a uma imposição colocada àquela para provar que o gasto não é verdadeiro e que não pode ser deduzido.

Ainda assim, o entendimento da Doutrina é o de que, demonstrada a indispensabilidade do gasto pelo contribuinte, colaborando este com a AT na resolução

das suas dúvidas, deve ser o mesmo aceite pela AT e dedutível, não podendo a sua aceitação ser fixada em detrimento de ter gerado rendimento ou não, bem como de ter ou não ter mantido a fonte produtora.

## **1.2. A posição da jurisprudência face aos requisitos**

Os Tribunais, ao contrário da Doutrina, acabaram por não dispensarem muito tempo em torno da definição de gastos, fazendo valer apenas a ideia de que o gasto ou era dedutível ou não dedutível.

No que toca à opinião da Jurisprudência<sup>50</sup> relativamente ao regime da dedutibilidade dos custos no antigo CIRC, a mesma acabou por não adotar na sua totalidade as considerações emergentes da Doutrina. Aliás em algumas posições acaba por adotar teses díspares daquilo que a própria Doutrina defende, sendo certo que até essa disparidade de opinião se verifica entre as várias instâncias dos Tribunais.

Para os Tribunais, só haveria lugar à dedutibilidade do gasto, nos termos do anterior artigo 23º nº1 CIRC, quando o mesmo se pudesse comprovar pelo registo contabilístico e pela sua indispensável para a prossecução dos interesses do contribuinte.

Até este ponto não vemos em que se diferencia o entendimento da Doutrina do da Jurisprudência, sendo que para ambos são requisitos essenciais da dedutibilidade dos gastos a comprovação e a indispensabilidade.

No entanto, é precisamente na análise destes dois requisitos que diverge a opinião dos Tribunais face à da Doutrina, cabendo, portanto, analisar essa perspectiva dos Tribunais, em contradição com a da Doutrina, de seguida.

### ***1.2.1. O requisito da comprovação dos gastos.***

A questão da comprovação dos gastos suportados pelo contribuinte começou a ter alguma relevância em sede de decisões dos Tribunais após a entrada em vigor do

---

<sup>50</sup>Quanto á questão da jurisprudência, gostaria de dar relevância ao estudo notável de António Moura Portugal, em “*A Dedutibilidade dos custos na jurisprudência portuguesa*”, que faz uma análise detalhada desta problemática da dedutibilidade dos custos vista pela Jurisprudência, assente em inúmeros acórdãos, sendo que muito da minha pesquisa neste subcapítulo se baseou na referida obra.

anterior CIRC, sendo que com CCI, no seu artigo 26º, este requisito não era relevante e não levantava qualquer questão quanto há existência ou não para confirmar o gasto.

Com a entrada do antigo CIRC, para além do artigo 23º expressar a necessidade de comprovação da despesa, os Tribunais começaram a ter em conta a inevitabilidade de prevenir situações de fraude fiscal e de evasão fiscal por parte dos contribuintes, começando a ponderar a necessidade da prova documental relativamente a determinado gasto, tentando-se através da mesmo perceber se efetivamente se verificaram gastos na esfera jurídica do sujeito, se tais gastos se demonstravam convenientes para os interesses empresariais do mesmo, ou se não passavam de meras simulações para estes se desresponsabilizarem do pagamento do imposto devido, e como tal não deveriam ser dedutíveis.

Para os Tribunais não bastaria apenas que o contribuinte alegasse que aquele gasto seria real, teria, pois, de comprovar a sua existência nos registos da atividade da empresa.

Como tal, e para evitar essas situações, os Tribunais começaram a exigir, para que um gasto fosse dedutível, a prova documental do mesmo. Este tipo de prova, não só iria ajudar a entender se aquela despesa seria primordial para a atividade da empresa, como ainda, se efetivamente teria sido suportada para tal.

Mas, e ainda que a Jurisprudência tenha aceitado a par do que aconteceu com a Doutrina, a comprovação do gasto por via documental, esta prova, à luz dos critérios do Tribunal, acaba por ter algumas *nuances* em relação à prova documental aceite pela Doutrina, nomeadamente quanto à questão da formalização da noção de documento justificativo que comprova o custo.

Para os Tribunais, tornou-se clara a imprescindibilidade de se definir o que seria entendido como conceito de “documento justificativo”, visto que o legislador, no seu artigo 23º CIRC, acabou por ser omissivo quanto a esta questão, não definindo que tipo de documento poderia justificar o custo e servir de base de apoio ao contribuinte.

Ora, a posição dominante da Jurisprudência foi no sentido de se pronunciar sobre a fatura e os seus requisitos, constantes do artigo 35º nº 5 CIVA, atual artigo 36º nº5, como meio de prova documental, frisando que, ao contrário do que a Doutrina defende, para a Jurisprudência a questão da comprovação por via de documento com os requisitos da fatura em sede de IVA teria dois pontos de vistas.

Em primeiro lugar, se o documento justificativo apresentado contivesse exatamente os requisitos enumerados no IVA quanto à fatura, tal prova documental seria formalmente válida, ou seja, para o STA seria perfeitamente admissível em sede de IRC, como documento justificativo, uma fatura que contivesse todos os requisitos normais estabelecidos pelo legislador em sede de IVA. Ora, para o STA se uma fatura completa, com todos os requisitos, servia de prova em sede de IVA, tal fatura aproveitaria ao IRC e, como tal, poderiam ser dedutíveis os gastos por estarem comprovados através dessa fatura completa, de acordo com o artigo 35º nº 5 CIVA.<sup>51</sup>

Numa segunda perspetiva, o STA apreciou que, caso a verificação de algum dos requisitos da fatura em sede do IVA não se verificasse num determinado documento, o mesmo continuaria a ser válido e como tal comprovativo do gasto e da sua dedutibilidade, não devendo a comprovação da despesa ser apenas reconduzida a um documento justificativo, formal, com base nos requisitos do artigo 35º nº 5 CIVA, ou seja, com base no que esse artigo define como formalismos a serem necessários para a emissão de fatura. Neste caso, faltando um requisito formal continuaria, em sede de IRC, a ser válido tal documento, devendo apenas se ponderar a relevância formal em sede de IVA.<sup>52</sup>

Segundo os Tribunais, para que um documento seja efetivamente válido para comprovar um gasto pode de facto conter todos os requisitos que o IVA define que devem constar numa fatura, podendo até ser este o documento que o justifica e que é emitido aquando da existência de tal despesa, mas, e caso falte um desses requisitos, não será a sua falta motivo de exclusão da justificação do custo, havendo portanto, uma possibilidade do gasto ser dedutível por prova da sua observância, mesmo na falta de um dos requisitos inerentes à fatura em sede de CIVA.

Também o TCA segue a segunda opinião do STA, constituindo opinião naquele Tribunal o sentido de que poderá existir dedutibilidade de um gasto, comprovado por meio de fatura, que não apresente todos os requisitos referidos em sede de IVA, considerando o TCA que seria suficiente, em sede de IRC comprová-lo apenas com a

---

<sup>51</sup> Ac. do STA de 16/02/2000, recurso nº 24133, em que foi relator o Conselheiro Lúcio Barbosa.

<sup>52</sup> Como exemplo desta segunda leitura do documento comprovativo do gasto deve-se ter em conta o Ac. do STA de 08/07/1999, recurso nº 23535, em que foi relator o Conselheiro Almeida Lopes, que refere que *“Os requisitos das facturas, constantes do artigo 35º, nº 5, do CIVA, não são exigências de validade formal das facturas para efeitos de IRC, mas apenas para efeitos de dedução do IVA, nos termos do artigo 19º, nº 2, do CIVA”*.

existência de um documento interno, não se esgotando a prova documental, unicamente, na exigência de fatura<sup>53</sup>.

Assim, acaba por ser a segunda vertente da Jurisprudência, quanto a documentação comprovativa do gasto, a aplicada pelos Tribunais, isto porque, em sede de IRC apenas se pretende que a fatura seja utilizada como meio de comprovação de um gasto, contrariamente à utilização que se faz do mesmo em sede de IVA, cuja utilização será para fins probatórios, não podendo ser substituído por outro.

Ora, outra das questões levantadas pelos Tribunais relaciona-se com a possibilidade, ou não, de um gasto ser dedutível mediante a sua comprovação por meio de um documento justificativo, emitido de uma forma não legal, correlacionando-se essa situação com a falta de número de contribuinte do sujeito passivo ou de quem prestava o serviço, falta da identidade do prestador do serviço, etc.

O TCA vai mais longe na sua perspetiva e interpreta estas situações conforme o caso concreto. Para este Tribunal, desde que o contribuinte provasse que os gastos foram contraídos para fazer face às despesas por ele realizadas podia ter-se essa fatura ou documento, como correto e admissível, mesmo que a identidade do prestador do serviço não fosse a mesma que a entidade que emitia a fatura, sendo esse documento válido. Mesmo demonstrando uma irregularidade formal na prova documental, se o contribuinte demonstrasse o mesmo gasto nos seus registos contabilísticos, tal prova poderia ser fundamental para permitir que o gasto fosse dedutível em sede de IRC<sup>5455</sup>.

Assim, para o TCA, o gasto poderia ser dedutível ainda que apresentasse erros, desde que o contribuinte indicasse que efetivamente os gastos foram prestados e que o serviço foi contratado e realizado.

Já para o STA, era entendimento que deveria existir concordância entre a entidade que emite a fatura e a que presta o serviço, sendo esta concordância um requisito formal não podendo este ser ultrapassável, pelo que, a falta deste elemento levava à afetação do documento, tornando-o inválido, não podendo o mesmo ser

---

<sup>53</sup> Poderemos verificar a jurisprudência do TCA relativamente a esta questão no Ac. do TCA de 29/05/2001, processo nº 3093/99, em que foi relator o Desembargador Eugénio Sequeira, mais conhecido como o Caso Fazenda Pública vs Isocar.

<sup>54</sup> (Portugal, 2014, p.199)

<sup>55</sup> Serve de exemplo o Caso Fazenda Pública vs Sociedade de Construção Fernando M. Fernandes, Ac. de 26/09/2000, recurso nº 3362/2000, em que foi relator o Desembargador Valente Torrão.

utilizado como documento justificativo, como documento probatório da dedutibilidade do gasto.<sup>56</sup>

Mais, para o STA o preenchimento dos requisitos em sede de IVA pressupõe necessariamente o preenchimento dos requisitos em sede de IRC.<sup>57</sup>

Porém, relativamente às despesas confidenciais e indevidamente documentadas, os Tribunais foram unânimes, afirmando a ideia de que sendo as mesmas confidenciais ou não estando devidamente documentadas não deveria ser aceite a sua dedutibilidade, tendo em conta a impossibilidade da sua demonstração de forma aceitável. Pelo que, a consequência dessa não demonstração seria a não-aceitação do custo e, como tal, a sua não dedutibilidade.<sup>58</sup>

Ainda assim, e segundo António Moura Portugal, a prova documental continua a não ser, para os Tribunais, o único meio de prova possível e admissível para que um gasto seja admitido como dedutível em sede de IRC, possibilitando-se a utilização pelo sujeito de outros meios de prova. Porém, e ao contrário da Doutrina, a Jurisprudência não define que outros meios de prova podem ser válidos para comprovar um encargo.

Mais ainda, para os Tribunais, e mais uma vez contrariando a Doutrina, esta admissibilidade de outros meios de prova, que não é exclusivamente o meio documental, reconduz-se não a uma perspetiva de utilização de outros meios como complementares à prova documental, mas sim, à existência de meios que possam ter tanta ou a mesma validade que aquela, existindo assim uma paridade desses meios de prova com a documental e não uma complementação desta, como acontece no pensamento da Doutrina.

De ressaltar que, para os Tribunais, continuaria a ser premente a necessidade de reconduzir o gasto ao período em que foi cometido, admitindo-se uma aplicação do princípio da especialização do exercício, ao contrário do que seria o entendimento da AT, que encaminha o custo ao período em que se gerou o ganho.

### ***1.2.2. O requisito da indispensabilidade dos gastos.***

---

<sup>56</sup> Ac. do STA de 17/06/1998, em que foi relator o Conselheiro Vítor Meira.

<sup>57</sup> Um exemplo desta posição do STA será o Caso Manuel Pólvora Santos, AC. do STA de 16/02/2000, recurso nº 24 133, em que foi relator o Conselheiro Lúcio Barbosa.

<sup>58</sup> (Portugal, 2009, p.223)

O conceito de indispensabilidade, desde sempre foi teve grande relevo para o regime da dedutibilidade do custo, tendo sido jurisprudencialmente interpretado como um conceito indeterminado, com necessidade de ser preenchido minuciosamente.

Foi sobretudo graças às decisões da AT, que muitas vezes desconsideravam uma despesa não permitindo ao contribuinte deduzi-la, corrigindo-a da matéria coletável, que a Jurisprudência se pronunciou, manifestamente, sobre a existência ou não de indispensabilidade.

Durante a vigência do CCI, a pronúncia dos Tribunais sobre este critério incidia essencialmente no facto da AT, razoavelmente, poder levantar dúvidas sobre o encargo suportado e, não o deduzir se não se qualificasse como indispensável para a realização de proveitos ou manutenção da fonte produtora.

A Jurisprudência do CCI, admiti-a um controlo da AT sobre a qualificação dos gastos a deduzir, sendo um mero órgão de verificação de formalidades, não propondo uma segunda opinião sobre aquela que já teria sido emitida pela AT relativamente à despesa do contribuinte, havendo um completo alheamento dos Tribunais.<sup>59</sup>

Porém, e apesar de não se debruçar sobre a qualificação do gasto definida pela AF, relativamente ao mesmo ter de ser “*indispensável para realização dos proveitos e para manutenção da fonte produtora*”, a Jurisprudência não concordou com a necessidade de se definir a dedutibilidade com base neste nexos entre gasto e indispensabilidade para realização dos proveitos e para manutenção da fonte produtora, pois, para os Tribunais bastaria apenas um destes nexos, ou a indispensabilidade ou a manutenção de fonte produtora.

Para António Moura Portugal, na vigência do CIRC a Jurisprudência, principalmente a do STA e do TCA, dividiu-se em duas aceções, uma mais restrita e outra mais ampla.

Ora, para a corrente restrita da Jurisprudência, o conceito de indispensabilidade era conferido em três sentidos: o da *indispensabilidade eficiente*, em que o custo só é dedutível se produzir efeitos nos resultados daquele exercício, havendo uma causalidade adequada entre gasto e proveito<sup>60</sup>; a indispensabilidade como uma *obrigatoriedade dos gastos*, ou seja, o gasto só é dedutível se for obrigatório, como consequência de uma

---

<sup>59</sup> Relativamente a este alheamento dos tribunais em detrimento da discricionariedade técnica da AT – Ac. do STA de 13/04/1998, processo nº 4502, em que foi relator o Conselheiro Ferreira da Rocha.

<sup>60</sup> (Silva, F. & P, M, 2011, p.734)

obrigação legal ou contratual e num terceiro sentido, a despesa só será dedutível se o *Fisco considerar ser uma despesa normal para a atividade da empresa, uma despesa necessária.* <sup>61</sup>

Relativamente à conceção ampla de indispensabilidade adotada pelos Tribunais, esta analisaria o critério da indispensabilidade valorizando a parte económica e de gestão da empresa, acabando por juntar o Direito Fiscal com as regras de mercado e da atividade económica desempenhada pelos agentes da sociedade.<sup>62</sup>

Esta conceção mais ampla entendia que todos os gastos efetuados pelo sujeito passivo para produzir rendimentos seriam indispensáveis mesmo que, posteriormente, se verificasse a inexistência de receitas provenientes de tal despesa incorrida. Para os Tribunais a questão estava em afastar a ideia de que existiria uma relação causa-efeito entre gasto e rendimento, de maneira em que só seriam dedutíveis os encargos que gerassem proveitos.<sup>63</sup>

Com esta ideia, a Jurisprudência afasta das suas decisões a visão de relação causal entre gasto - rendimento, considerando que, para que um gasto seja fiscalmente relevante, e como tal indispensável, teria de se relacionar com a atividade desenvolvida pelo contribuinte. De facto, deixaria de existir uma relação causal entre despesas suportadas e proveitos, e passaria a existir uma relação causal entre gasto e atividade do contribuinte.

Tais factos, levam a que os Tribunais concluam 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

---

<sup>61</sup> Este tipo de aceção deu-se essencialmente em decisões dos Tribunais dos anos 80 e 90, decisões essas que foram sobejamente analisadas por António Moura Portugal. Ainda assim dá-se de exemplo o AC. do STA, de novembro de 1986, recurso nº 3813, em que foi relator o Conselheiro António Ferreira da Rocha (relativo a aceção de indispensabilidade como eficiente, bem como relativamente a aceção de indispensabilidade por referência ao carácter obrigatório do gasto), o Ac. do STA de 26 de setembro de 1990, processo nº 5238, em que foi relator o Conselheiro Castro Martins (relativo a aceção de indispensabilidade como despesa normal para a atividade da empresa).

<sup>62</sup> (Silva, F. & P, M, 2011, p.735).

<sup>63</sup> Como exemplos da aceção mais ampla dos Tribunais ter em conta, o Ac. do STA, de 23 de setembro de 1998, recurso nº 21515, **Caso Trinortel**, em que foi relator o Conselheiro Brandão de Pinho, bem como o Ac. do STA, de 8 de março de 2001, recurso nº 25501, **Caso Transmotor**, em que foi relator o Conselheiro Brandão Pinto.

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 “<sup>64</sup>

Apesar de no anterior CIRC existirem duas perspectivas da Jurisprudência quanto ao requisito da indispensabilidade, uma restrita e uma ampla, verificando as decisões mais recentes da Jurisprudência dessa altura, pode denotar-se um afastamento da tese restritiva e uma maior adoção da ampla, o que leva a concluir que, para a Jurisprudência um gasto deverá ser aceite fiscalmente se for suportado no âmbito da atividade da empresa, para os seus fins, não podendo a AT “(...) *sindicar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade. Assim um custo será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e á obtenção de lucros, ainda que venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruinosa*”<sup>65</sup>.

Assim, a Jurisprudência dá o mote para que se tenha em conta o risco empresarial a que o contribuinte está sujeito nas suas decisões, devendo apenas a AT ter em conta, na análise da indispensabilidade, o momento em que se decidiu suportar a despesa, bem como o facto de que as decisões do gestor serão as melhores para a sociedade e para a obtenção de rendimento, não podendo a AT desconsiderá-las mesmo que, depois de suportado o custo, se verifique que o mesmo foi infrutífero e não gerou rendimentos.

Quanto à matéria do ónus da prova da indispensabilidade, apesar da existência de algumas disparidades, a Jurisprudência marcou a sua posição, tendo-se como

---

<sup>64</sup> Ac. do CAAD de 15 de junho de 2012, processo nº 29/2012 – T, citado no Ac. do STA de 28/06/2017, processo 0627/16, com o relator Francisco Rothes, consultado e disponível a 29/03/2018 em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9ff886014e34df8d80258152004d86f8?OpenDocument&ExpandSection=1>.

<sup>65</sup> Ac. do STA, de 24 de setembro de 2014, processo nº 0779/12 com o relator Francisco Rothes, p. 9, disponível e consultado a 25/07/2017 em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6c3dfbcbec2b7f7f80257d5f005091ec?OpenDocument&ExpandSection=1>.

De referir que, apesar deste acórdão ser de 2014, após reforma do CIRC, este processo entrou em Tribunal em 10/07/2012, pelo que diz respeito a anterior redação do 23º CIRC, logo ainda se levantava a questão da indispensabilidade.

entendimento primordial o de que o ónus continuava a ser necessário para aferir da indispensabilidade ou não do gasto.

No seio desta posição, foram levantadas algumas questões relativamente a este ónus da prova da indispensabilidade, querendo-se saber se o mesmo se estendia aos gastos que se subsumissem aos números do artigo 23º CIRC já que, tendo em conta esses números, tais gastos inevitavelmente seriam indispensáveis e como tal dedutíveis.

O STA acabou por responder a esta questão, referindo que *“não bastará que determinadas regras se deixem enquadrar, abstratamente, em qualquer dos números do transcrito normativo<sup>66</sup> para daí concluir pela sua qualificação como custos relevantes. Embora aquele enquadramento as tome particularmente afeixoadas ou potenciadas a tal qualificação”,<sup>67</sup> ou seja, “pelo facto de se tratar de uma mera enumeração exemplificativa, tal não equivale a que se esteja perante situações de presunção legal”.*

Esta interpretação do STA, acaba por ser a linha de raciocínio e decisão da Jurisprudência, admitindo-se que, a consideração da indispensabilidade não se reconduz única e simplesmente à presunção constante da enumeração exemplificativa do artigo 23º CIRC, pois que, ainda que se deva presumir a indispensabilidade do encargo por o mesmo se encontrar discriminado nos números do artigo 23º CIRC, haverá sempre a necessidade de algum juízo de ponderação à atividade da empresa, bem como de alguma prova da existência do custo para que seja considerado como indispensável e dedutível.<sup>68</sup>

Relativamente à desconsideração de uma despesa como indispensável pela AT, quando esta suspeitasse da veracidade da contabilidade e dos registos do contribuinte, por considerar a existência de uma despesa indevida para o interesse do sujeito, a Jurisprudência entendia que caberia ao contribuinte o ónus de provar <sup>69</sup>, que tal despesa se relacionava com a atividade e interesses da empresa, e que seria indispensável.

---

<sup>66</sup> O transcrito refere-se ao art. 23º CIRC.

<sup>67</sup> **Caso Lepetit** - Ac. do STA de 05/06/1985, recurso nº 270, em que foi relator o Conselheiro António Gomes, citado por Portugal, 2004, pp.269 e 270.

<sup>68</sup> Apesar de ter sido esta linha a seguida pela Jurisprudência, a de que a indispensabilidade não se subsume ao articulado do art. 23º CIRC, houve Jurisprudência que reafirmou a existência de uma indispensabilidade automática. Este tipo de indispensabilidade afirmava que, se um gasto se reconduzisse à enumeração do art. 23º CIRC, seria imediatamente considerado como indispensável, havendo assim a dita presunção legal de indispensabilidade do gasto. Como exemplo desta Jurisprudência temos o **Caso Polimaia**, de 1985, referente ao Ac. do STA de 13/11/1985, recurso nº 3047, em que foi relator o Conselheiro Manuel Salvador.

<sup>69</sup> O contribuinte tem assim o direito ao contraditório, art.45º do CPPT. Este direito muitas vezes é exercido aquando de uma investigação por parte da AT. Em caso de decisão desfavorável pelo Fisco,

Caberia ao contribuinte tal ónus, isto porque, é sobre ele que resulta a contrariedade da AT e, além disso, é aquele que melhor deverá conseguir provar que o pensamento da AT não será o real, que não existem mais gastos a serem declarados, que os declarados foram realizados para a atividade da empresa, e que tudo o que está disposto nos registos contabilísticos corresponde à realidade, havendo assim razões para admitir o gasto como indispensável.

Tal ónus de prova <sup>70</sup> do contribuinte quanto às suspeitas da AT sobre os seus registos, acabaria por ser uma exceção à regra geral que, considera verídicos os registos contabilísticos do sujeito, quando os mesmos se encontrem em conformidade com a lei comercial e fiscal.

Em matéria de indispensabilidade, sempre que o Fisco fundamentasse o seu juízo na falta de conformidade de certa despesa, seria sobre o contribuinte que recaia a responsabilidade de provar a indispensabilidade do gasto, resumindo esse ónus numa motivação realizada pelo contribuinte de esclarecer a existência de uma conexão entre o gasto e o interesse societário, e o porque da sua contratação <sup>71</sup>.

Em suma, podemos admitir que pelo decurso do tempo a opinião da Jurisprudência foi no sentido de interpretar o critério da indispensabilidade, permitindo a dedução do gasto que se relacionasse, no momento da sua realização, com o desenvolvimento da atividade do sujeito passivo, cabendo apenas a AT desconsiderar os

---

pode o sujeito passivo contradizer, fundamentadamente, a AT o que o faz em sede de direito de audição, art. 60º da LGT. Caso o contribuinte não fundamente adequadamente, em sede de audição, que aquele gasto foi suportado por ser necessário à empresa, e a decisão se mantenha desfavorável, poderá mais tarde pedir a revisão do ato tributário por meio de reclamação ou impugnação de tal decisão, art. 78º LGT. Ora, em sede de reclamação e de impugnação, caberá ao sujeito o ónus de alegar os factos tentando demonstrar a vantagem que aquele gasto teve para a empresa e como o mesmo foi estritamente necessário para a prossecução dos seus fins, devendo esclarecer tanto a AT como o Tribunal. Depois caberá ao Tribunal fazer juízo sobre os factos e alegações, e decidir pela necessidade ou não do gasto o que levará à dedutibilidade ou não do mesmo.

<sup>70</sup> Ainda que tenha sido este o entendimento jurisprudencial, de necessidade de um ónus da prova pelo contribuinte relativamente ao gasto indispensável têm sido levantadas algumas críticas por autores relativamente a tal entendimento. Segundo António Moura Portugal não deveria falar-se de um ónus de prova por parte do contribuinte, mas sim de um dever de cooperação do mesmo perante a AT e os Tribunais relativamente as dúvidas levantadas. Para o autor deverá falar-se antes de uma explicitação das incongruências económicas existentes e referidas pela AT e não de um verdadeiro ónus, (Portugal, 2004, pp.275 e 276).

Também Saldanha Sanches refere que, em caso de dúvida da AT deve haver uma colaboração do contribuinte, de modo a fornecer os elementos necessários e a por fim a essa dúvida. Ora, essa colaboração não terá um cariz de ónus, referindo o próprio Autor que, em caso de dúvida pela AT que desperte maior controvérsia, deverá a colaboração do contribuinte ser maior, ou seja, o grau de colaboração deverá ser proporcional à questão e dúvida colocada pela AT.

<sup>71</sup> (Dias,2009, p. 57).

mesmos, caso existissem sólidos fundamentos de que teriam sido realizados para proveito próprio ou no interesse individual dos gestores da sociedade.

Mais ainda, a Jurisprudência firmou que se deveriam ter como verídicos os registos contabilísticos dos contribuintes, cabendo a estes o ónus, perante a AT, de provar as despesas em caso de suspeita grave da AT em como as mesmas não seriam reais, havendo assim um dever de esclarecimento do contribuinte perante a AT.

Assim, e concluindo, pode admitir-se que o papel do Tribunal é o de reapreciar as decisões da AT, relativamente a comprovação do gasto e da sua indispensabilidade para a atividade do contribuinte, tentando contribuir para prevenir situações de conflitos entre a AT e o contribuinte, no que concerne à prova do gasto de acordo com as normas fiscais.

## **2. Posição adotada face ao anterior CIRC**

Como pudemos constatar ao longo deste capítulo, são inúmeras as questões que o anterior regime da dedutibilidade dos gastos foi levantando, e muitas as opiniões divergentes no seio da Doutrina, da AT e dos Tribunais. Porém, todas elas acabaram por ser necessárias e essenciais a um pensamento de reforma do artigo 23º do CIRC, que como veremos mais adiante, foi levada a cabo de modo a solucionar tais querelas.

No entanto, cabe de seguida referir algumas considerações quando ao anterior regime do artigo 23º CIRC, essencialmente, quanto aos requisitos de preenchimento do mesmo e aos entendimentos emergentes da sua aplicação, para ser possível considerar um gasto como dedutível.

Começamos com o requisito da comprovação dos gastos, sendo que, segundo tal requisito, para que um custo fosse dedutível teria de ser comprovado por meio de documento justificativo. Ora uma das questões que muita controvérsia levantou face a este requisito, prende-se com o perceber o que se entendi-a na lei, por documento justificativo e, se este apenas seria aceite se fosse uma fatura nos termos do CIVA ou se o documento justificativo poderia ser um documento escrito, desprovido de qualquer formalidade, constante do artigo 28º nº1 al. b) e 35º nº5 do CIVA.

Ora, uma parte da Doutrina entendeu que, para que um documento justificativo fosse aceite em sede de IRC, este teria de ter uma apresentação formal, reconduzindo essa ideia de formalidade à existente no CIVA relativamente à fatura, adotando-se assim como documento por excelência a fatura e/ou documento equiparado que apresentasse

os elementos essenciais daquela, conforme artigo 35º nº5 do CIVA. Tal entendimento levou a crer que, em sede de IRC, se admitiria a dedutibilidade de um gasto através de uma fatura ou documento que preenchesse os requisitos da mesma., exigindo-se desta forma um documento formal para que a despesa fosse dedutível.

Em contrapartida, outra parte da Doutrina entendeu que o documento justificativo não deveria conter os formalismos do CIVA, ou seja, apenas se reconduzir à fatura ou documento equiparado a esta, podendo a prova documental ser suportada por documento equivalente àquela, desprovido de formalidades. Ora, para a Doutrina, desde que o documento explicitasse, claramente, a operação realizada pelo sujeito de realização de um determinado gasto e que tal permitisse comprovar a dedutibilidade daquele, então poderia ser tal documento aceite.

No seio dos Tribunais entendeu-se que, para se evitar situações de evasão fiscal e fraude à lei, de modo a comprovar a efetividade do gasto por si suportado, o contribuinte deveria comprovar o mesmo através de prova documental, como forma de ajudar a entender se aquela despesa seria primordial para a atividade da empresa e se efetivamente teria sido suportada. Contudo, e ao contrário do que seria entendimento de uma parte da Doutrina, seria necessário definir o que se consideraria por “documentos justificativos”, e se os mesmos se reconduziriam aos pressupostos do CIVA, visto que o artigo 23º do CIRC era parco nesse esclarecimento.

Assim, acabou por ser entendimento dominante na Jurisprudência que, para se comprovar um determinado custo e considerar o mesmo dedutível em sede de IRC, o documento apresentado pelo contribuinte seria efetivamente válido se preenchesse todos os requisitos que o IVA define que devem constar da fatura, podendo até ser este o documento que justifica a despesa e que é emitido aquando da sua existência.

Mas, e caso falte um destes requisitos ao documento, não será a sua falta motivo de exclusão da justificação do gasto, havendo uma possibilidade do mesmo ser dedutível por prova da sua observância, mesmo na falta de um dos requisitos inerentes ao CIVA. Ou seja, para a Jurisprudência poderia o gasto ser comprovado, tanto por meio de documento que emanasse todas as formalidades existentes quanto ao IVA, como poderia ainda ser utilizado, como meio probatório, um documento do qual não constassem tais requisitos, mas que ainda assim serviria ao contribuinte para comprovar os gastos suportados.

O Tribunal acaba por aliar a tese maioritária da Doutrina, que referia que não seria necessária uma fatura como documento que demonstrasse o custo podendo ser qualquer outro documento, à Doutrina minoritária, que referia que em sede de IRC deveria ser aplicável à prova documental as formalidades da fatura aliás, que fosse a mesma a ser exibida como prova da despesa para se aceitar o gasto.

Esta acabou por ser a tese que vingou no anterior CIRC, considerando que a comprovação do gasto por meio de prova documental deveria ser realizada através de um documento justificativo, de suporte de determinada despesa, mas que não se reconduziria única e exclusivamente à fatura, excluindo esta se o documento que comprova o gasto justificar a operação que reconduziu à sua existência, mesmo que não contenha todas as formalidades do CIVA.

Analisando tais posições quanto a este requisito sou a crer que, para que um gasto seja considerado dedutível o mesmo deverá estar comprovado por meio de um documento que o justifique e defina que o sujeito o suportou, sendo que tal necessidade de documentação deverá sempre ficar preservada nos registos contabilísticos do sujeito. Sem dúvida que a prova por meio documental acaba por ser relevante e primordial para se atestar da veracidade de certa despesa e, bem assim, se possibilitar a sua dedutibilidade em IRC.

No entanto, e tendo um olhar crítico sobre o anterior CIRC, não me parece que o documento justificativo de uma despesa, e como referia a Doutrina maioritária, se deva única e exclusivamente reconduzir à fatura, aos requisitos existentes no CIVA, nem mesmo se deverá regular esta questão de IRC pelo CIVA.

De facto, o contribuinte deverá provar documentalmente a existência de um encargo na sua esfera jurídica, porém, poderá fazê-lo por meio de um documento justificativo, com elementos necessários que qualifiquem o encargo, quem o suportou e a que se refere, não necessitando exclusivamente que tal prova documental se reconduza a uma fatura, podendo assim não abranger os requisitos emergentes do CIVA.

Assim, sou a concordar com a segunda vertente da Doutrina, que entendia que o documento justificativo não deveria apenas se reconduzir à fatura, tendo excluído aquela como único e exclusivo documento justificativo da dedução dos gastos em IRC.

No entanto, não creio que o mero documento justificativo, desprovido de formalidades acabe por ser um meio ambíguo e que elimine possíveis questões. Pelo que, relativamente à necessidade de comprovação por meio de um documento formal,

penso que o contribuinte, para demonstrar a efetividade de determinada despesa por meio documental, deverá fazê-lo por meio de um documento que deva preencher alguns requisitos de forma, e que comprovam tal efetividade, nomeadamente, o número de contribuinte do sujeito passivo ou de quem prestava o serviço, a identidade do prestador do serviço, qual o serviço prestado, a data, o valor, etc.

É relativamente a este ponto, o de considerar necessário que o documento justificativo, entregue pelo contribuinte, diferente da fatura, deveria conter requisitos de forma, firmados na lei, que acabo por me afastar de uma das opiniões que vinha sendo constante da Jurisprudência do anterior CIRC relativamente aos documentos que comprovem o gasto. É que para o TCA, os documentos que comprovam um gasto não necessitam de deter requisitos, pelo que, se o contribuinte por meio desse documento conseguisse comprovar a efetividade do gasto, então tal documento deveria ser relevado e como tal permitida a dedutibilidade, mesmo que por meio de um documento sem determinados formalismos.

Já para o STA, deveria existir concordância entre a entidade que emite a fatura e a que presta o serviço, sendo esta concordância um requisito formal, não ultrapassável, pelo que a falta deste elemento levava à afetação do documento, tornando-o inválido, não podendo o mesmo ser utilizado como documento justificativo ou probatório da dedutibilidade do gasto. Mais para o STA, o preenchimento dos requisitos em sede de IVA pressupõe necessariamente o preenchimento dos requisitos em sede de IRC.

Ainda assim, mantenho a convicção de que estes pequenos formalismos serão necessários para melhor se definir o encargo e permitir a sua dedutibilidade, ainda que desconsidere que se deva preencher todos os requisitos do IVA, como reforça o STA, podendo utilizar-se as formalidades que devem constar do documento justificativo de uma forma menos taxativa que aquela que designa o CIVA. Tudo isto possibilitaria o não levantamento de entraves e desconsiderações por parte da AT, pois tudo acabaria por estar definido no próprio documento.

Neste sentido, faltando estes requisitos de forma, poderíamos entender que estaríamos perante documentos indevidamente documentados e, como tal, não dedutíveis, a não ser que o contribuinte demonstrasse por outro tipo de prova a sua pretensão.

Relativamente à questão dos meios de prova para comprovação do gasto, para a AT bastaria que a comprovação dos gastos não se fizesse por meio de prova documental

para que a mesma desconfiasse da contabilidade do sujeito passivo, e desconsiderasse a dedutibilidade dos custos.

Porém, a Doutrina entendeu, um pouco contra o entendimento da AT, que a demonstração dos gastos não se faria apenas por meio da prova documental, mas ainda por meios complementares a esta, e que estariam à disposição do contribuinte como meio de demonstrar a veracidade da despesa por si suportada, definindo a Doutrina como meios de prova possíveis, a prova pericial e testemunhal, conforme o CC.

Também a Jurisprudência firmou que, a prova documental continua a não ser o único meio de prova possível e admissível para que um gasto seja admitido como dedutível em sede de IRC, dando-se possibilidade de utilização de outros meios de prova. Contudo, a Jurisprudência peca por, ao contrário da Doutrina, não definir claramente quais os tipos de prova alternativos que entenderia serem possíveis.

Ora, outro entendimento divergente ao da Doutrina e da Jurisprudência não seria possível, não se podendo considerar a posição da AT, quanto a exclusividade de prova por meio documental, estando de acordo com a possibilidade do contribuinte puder demonstrar a veracidade dos gastos, por si incorridos, por meios alternativos à prova documental.

Se a AT desconfia da veracidade dos gastos registados pelo contribuinte, ainda que suportados por documentos, é evidente que, apesar da prova documental ser a prova de excelência, não se pode deixar de admitir a possibilidade do contribuinte utilizar outros meios de prova, nomeadamente a prova testemunhal ou pericial, visto que seria sobre ele que correria o ónus da prova de contradizer as alegações da AT.

Se não vejamos, tendo o contribuinte apresentado os seus registos, bem como documentos justificativos que comprovavam determinado gasto, se a AT desconfiasse desses mesmos meios e registos, detendo o contribuinte o direito ao contraditório, não podendo utilizar outros meios de prova, ao seu dispor, por não serem permitidos, o mesmo veria o seu direito vedado, não tendo possibilidade de demonstrar a veracidade da despesa. Porém, existindo a possibilidade de utilizar outros meios alternativos à prova documental, como por exemplo, uma testemunha que soubesse que efetivamente aquele gasto foi suportado, o testemunho da mesma deveria ser considerado prova do gasto, o que levaria a que o contribuinte não lhe visse vedado o seu direito ao contraditório. Posto isto, não há margem para dúvidas que deveria ser permitido ao contribuinte demonstrar a veracidade dos custos suportados, não só por meio de prova

documental, mas também por meios subsidiários, não podendo a AT impossibilitar tal forma de exercer o ónus da prova.

Admitindo esta possibilidade, apenas frisaria a necessidade destes meios de prova subsidiários estarem bem definidos, visto que tal falta de estipulação por parte do legislador, na norma fiscal, poderá ser bastante para as querelas existentes. Se a norma estipulasse a possibilidade do contribuinte utilizar, alternativamente, outros meios de prova válidos para aceitar a dedução do custo, talvez tais problemas levantados pela AT, quanto a comprovação da dedutibilidade dos gastos não se verificariam.

E mais, sou da inteira opinião de Rui Duarte Morais quando o mesmo refere que, caso a AT não permitisse ao contribuinte utilizar estes meios subsidiários à prova documental, como meio de comprovar os gastos, a mesma poderia estar a sujeitar o contribuinte à tributação de um lucro que efetivamente não teve ou que nem sequer existiu e, ainda, à não-aceitação de um gasto como dedutível, não lhe permitindo deduzir um gasto que realizou com a sua atividade. Tal prática pela AT seria uma violação, não só do princípio do contraditório a que o contribuinte tem direito, bem como do princípio da capacidade contributiva.

Versando agora sobre o critério da indispensabilidade, este requisito levantou muita divergência no anterior CIRC por ser um conceito difícil de decifrar, sendo que a palavra “indispensável” poderia considerar vários significados, podendo aglutinar desde a razoabilidade constante do CCI, à questão da necessidade. Tal indeterminabilidade é resultado de todas as querelas e opiniões divergentes que se foram levantando em torno do que se entenderia como “custo indispensável”.

Para a maioria da Doutrina e da Jurisprudência, nomeadamente a do STA, uma possível interpretação de “encargo indispensável”, seria aquele que fosse suportado para os interesses da empresa ou para prosseguir a sua atividade, focando-se num propósito comercial, ou seja, relacionando-se os gastos com a atividade societária e com os interesses da sociedade.

Esta posição, que acabou por ser a maioritária na Doutrina, e a aplicável pela Jurisprudência, acaba por permitir, ao contrário do que se poderia constatar com o critério de gasto razoável ou necessário, separar com maior facilidade os gastos suportados e que seriam úteis, tendo em conta a perspetiva económica da sociedade.

De facto, não poderá existir outra definição de indispensabilidade dos gastos que não a de relação dos encargos com os interesses da empresa para prosseguir a sua

atividade, sendo estes encargos aqueles que o gestor da empresa entender serem relevantes, causa para as realizações da empresa e para a obtenção do lucro, por ser ele o mais próximo da empresa e aquele que a gere e conhece o seu dia a dia.

Aliás, esta situação do gestor da empresa contrair o gasto, em nome daquela e para a sua atividade, levantou algumas questões, nomeadamente, se tal situação não poderia levar à obtenção de custos pela sociedade realizados não para seu proveito, mas em proveito individual do gestor, e que, como tal, não deveriam ser dedutíveis. Mais, levantou-se ainda a questão de saber se os custos suportados pela empresa e que mais tarde se verificariam ruinosos para a empresa, poderiam ou não ser dedutíveis, ou se deveriam não ser permitidos por serem um mecanismo fácil para se permitir deduções para diminuir a carga fiscal.

Ora, tais questões merecem o mais profundo desvirtuamento. Começando pela questão do gerente e do gasto que o mesmo suportou para a atividade da empresa não poder ser considerado indispensável e dedutível pela AT, não vejo porque esta situação poderia levar a crer tal circunstância, isto porque, o gerente é aquele que mais de perto se relaciona com a atividade da empresa e saberá melhor do que ninguém que gastos serão necessários para que os interesses da mesma prosperem e se chegue ao lucro, sendo este o objetivo final.

Como também entende boa parte da Doutrina, está consagrado constitucionalmente o princípio da liberdade de gestão e da iniciativa económica das empresas, que permite às mesmas, de forma livre, gerir a sua atividade e os seus interesses, pelo que desconsiderar um gasto e não permitir a sua dedutibilidade, por não se considerar o mesmo indispensável por ter sido pensado no âmbito das funções do seu gerente, viola completamente tal princípio, como ainda o princípio da tributação das empresas pelo lucro real, constante do artigo 104º CRP. Ora, se pensarmos que poderá a AT desconsiderar um gasto, apenas por ter sido suportado pelo gerente, não possibilitando a sua dedução, estaremos a permitir uma limitação do princípio da liberdade de iniciativa económica, acabando por o Fisco se insurgir na esfera privada da gestão da empresa.

Posto tudo isto, não há margem para dúvidas que deverá ser tida como indispensável a despesa contraída pelo administrador da sociedade, tendo em conta os interesses da mesma e para a prossecução da sua atividade, com o intuito de obter rendimentos como proveito deste gasto, não podendo a AT desconsiderar o gasto, nem

simplesmente não permitir a dedução por o mesmo ter sido realizado pelo gestor, tendo em conta que este atuará em nome e para os interesses da sociedade, sendo esta definição de “gasto realizado em nome dos interesses da sociedade” a melhor definição de indispensabilidade.

Outra das questões levantadas pela AT para não considerar indispensável o gasto, prende-se com os casos em que um custo suportado no âmbito da atividade da sociedade acaba por se demonstrar *ad futurum* ruinoso, acabando por não permitir à mesma obtenção de lucro. Começou a ser prática pela AT não aceitar a dedutibilidade dos gastos suportados pelo sujeito e que posteriormente se verificavam desprovidos de êxito, mesmo que comprovados devidamente, considerando que tal resultado não aproveitaria os interesses da empresa e, como tal, não deveria ser dedutível.

Não partilho de tal opinião, sendo que, e como foi sendo entendimento da Jurisprudência, não se deverá ter em conta o resultado final do custo para se saber se o mesmo pode ser dedutível ou não, nos termos do artigo 23º CIRC. O que se deverá considerar é o momento em que se realizou o gasto e as suas intenções, não podendo o contribuinte sair prejudicado posteriormente por um custo que pensaria estar a suportar porque lhe traria lucros, e que no final se revela infortúnio.

Aliás, se pensarmos bem, é nestes casos que nos podemos valer dos princípios fiscais, nomeadamente, do princípio da especialização dos exercícios, devendo a aceitação da dedutibilidade da despesa se reconduzir ao período em que a mesma foi pensada, em que existiu motivação bastante para considerar que a mesma levaria a resultados vindiros, que obteria lucro, e não ao período em que, infelizmente, se verifica que tal pensamento não resultou e que se incorreu num gasto, sem resultados positivos, não se podendo não deduzir o custo por tal resultado.

Mais, seguindo a letra da lei, e bem assim o entendimento que a Jurisprudência faz da mesma, quando o artigo 23º nº1 CIRC considera como gastos os «*que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*», tem de se entender como permitida a relevância fiscal de todas as despesas efetivamente concretizadas, realizadas pelo contribuinte, tendo em conta as suas estratégias empresariais que julgue mais adequadas para atingir os resultados que almeja, a proporcionar proveitos ou ganhos, mesmo que com ou sem êxito futuramente. Não será necessário que, na altura em que o contribuinte suporta o gasto, saiba se o mesmo irá trazer resultados negativos ou não,

sendo que não se deverá desconsiderar um gasto, que segue os interesses da sociedade, se mais tarde se vier a perceber que não foi suficiente para obter lucro. Apenas se poderia afastar a aceitação do encargo se o mesmo não seguisse os interesses do contribuinte.

Portanto, em momento algum a AT poderá ajuizar as motivações que levaram o gestor de uma sociedade a realizar um determinado custo, nem se o mesmo se revelou uma boa ou má gestão, devendo aceitar-se a dedutibilidade do custo mesmo que o seu resultado seja ruinoso, sob pena de estar a AT a penalizar duplamente o contribuinte ao não permitir a dedução da despesa por a mesma não gerar rendimento, como ainda tributar um lucro que o mesmo não obteve.

Não poderia de todo concordar com a atuação da AT, ao não admitir como indispensável e dedutível um gasto que se demonstrasse ruinoso, pois tal conduta faz lembrar que custo necessariamente gera um ganho, que há uma ligação direta entre eles, o que acabaria por ir contra o princípio da tributação real das empresas e, da presunção de que todo o gasto incorrido é potencial gerador de rendimento e, como tal, tendencialmente aceite e dedutível.

Muitas vezes, o próprio risco proveniente ao negócio suportado pelo contribuinte, era considerado pela AT como modo de afastar o regime da dedutibilidade dos custos. Também não entendo porque deverá o risco do negócio ser motivo suficiente para a AT desconsiderar um gasto, aliás, creio que a AT não pode dispensar a dedutibilidade de um encargo com base no elevado risco, ou mesmo em suposições de que o sujeito deveria ter pensado apropriadamente antes de realizar determinado gasto e, se este ia ser vantajoso ou não.

Mesmo que essa despesa fosse uma má escolha, não deve haver interferência da AT nas decisões tomadas pelo administrador da empresa sob pena, mais uma vez, de violar o princípio da liberdade de gestão e de iniciativa económica das empresas. Se as decisões foram tomadas dessa forma e os encargos suportados é porque o foram por quem de direito tinha mais contacto com o dia a dia da empresa, não tendo culpa que tais decisões não se tenham verificado favoráveis à obtenção de lucro, pelo que a AT não deverá desconsiderar o custo sob pena de estar a tributar um lucro que o sujeito não obteve e ainda a penalizá-lo, não deduzindo o gasto ruinoso sofrido.

Ainda que a AT desconsiderasse o gasto como indispensável, suspeitando da veracidade da contabilidade e dos registos do contribuinte, a Jurisprudência entendia

que caberia ao contribuinte o ónus de provar que tal despesa se relacionava com a atividade e interesses da empresa estando correta a contabilidade e, como tal, que o pensamento contrário da AT não corresponderia a verdade, devendo ser admitida a despesa e deduzida, não podendo a AT, simplesmente, não a aceitar.

Neste sentido, penso que o ónus da prova aqui referido não deverá ser o mesmo que é utilizado quanto a comprovação documental do gasto, ou seja, não deverá existir uma verdadeira prova por parte do contribuinte de que aquele gasto é indispensável à sua atividade. O que existe, relativamente ao porquê do contribuinte ter realizado tal despesa, e se a mesma é indispensável, é uma colaboração e cooperação do contribuinte com a AT, por meio de uma explicação dada por aquele a esta, e não de um ónus formal propriamente dito visto que, e segundo norma a legal, presume-se sempre que os registros do sujeito são verídicos e não carecem de prova.

Posto isto, será dedutível o gasto que seja comprovado por meio de documento justificativo, que possa não conter as formalidades do CIVA, mas que detenha algumas questões de forma, nomeadamente, número de contribuinte, nome do prestador, etc, e por qualquer outro meio de prova alternativo, como a prova testemunhal ou pericial. Considerado comprovado, para que seja aceite, deverá ter-se em conta se o mesmo será considerado indispensável, para a atividade e interesses da empresa, podendo tal custo ser suportado para a obtenção de lucro, ainda que, posteriormente à data da sua ocorrência, e por questões diversas às da realização do mesmo se verificasse que tal gasto não trouxe benefícios ao contribuinte.

Ainda assim, poderia a AT aceitar o gasto, mesmo sem obtenção de lucro pelo sujeito, pois o mesmo, aquando da sua realização terá sido realizado tendo em conta os interesses da empresa e a certeza de que seria realizador de lucros, reconduzindo assim a aceitação como dedutível á data em que houve a motivação da parte do contribuinte de suportar o gasto, e não ao momento em que se verificasse que o resultado não teria sido tão virtuoso como se esperaria.

Finalizando, a melhor opção que o legislador poderia ter quanto a estas questões, seria reformular os conceitos e os requisitos do artigo 23º CIRC. Se o legislador ponderasse, teria alterado o artigo 23º do CIRC, nomeadamente o regime da dedutibilidade, para que o mesmo se tornasse mais simples de entendimento, não só para o contribuinte, da AT e Tribunal, visto que acaba por ser este, a última instância a

resolver os problemas existentes entre aqueles no que concerne à aplicação do regime da dedutibilidade.

Ora, se o legislador definisse de uma forma mais precisa que tipo de formalismos deveriam existir para se justificar um gasto, por meio de prova documental, não reconduzindo o mesmo ao CIVA, bem como os meios de prova alternativos à prova documental, provavelmente a AT não desconsideraria com tanta facilidade as despesas incorridas pelo contribuinte, tendo em conta que teria de seguir o entendimento da lei, diminuindo-se assim muitos dos litígios.

Quanto ao critério da indispensabilidade, diminuiriam as querelas, se o legislador pondera-se reformular este critério e determinar o mesmo para que deixasse de ser um conceito ambíguo. Se aquele definisse, na letra da lei, que seria dedutível o gasto suportado para a atividade e interesses da sociedade, deixando de parte o termo indispensável, muita da litigiosidade teria sido suprida.

Assim, entendo que a reforma do CIRC quanto a estes requisitos, foi a melhor solução que se pôde encontrar para se limitar as questões e litígios decorrentes deste anterior regime, como veremos de seguida.

## A Dedutibilidade Dos Gastos à Luz Do Atual Artigo 23º CIRC

### 1. O novo regime da dedutibilidade dos gastos no artigo 23º do CIRC

A reforma do CIRC foi um dos objetivos fiscais mais relevantes realizado nos últimos tempos no ordenamento jurídico português.

Com esta reforma, pretendeu-se tornar Portugal num país mais competitivo face a outros países, e conseguir que as empresas portuguesas conquistassem valor no mercado internacional.

Face às imparidades que o anterior regime da dedutibilidade dos gastos originava, com a discrepância de opiniões por parte da Doutrina, AT e dos Tribunais, é em 2013 criada uma comissão, à qual se deu o nome de Comissão para a Reforma do IRC<sup>72</sup>. O comité dedicou-se a analisar o CIRC e quais as possibilidades de reforma do mesmo, a título de exemplo, o que se relaciona com o regime da dedutibilidade dos gastos, de modo a poder dirimir as diferenças entre as opiniões, que se faziam sentir ao longo dos anos com o anterior CIRC, apresentando para tal um anteprojeto para a Reforma do CIRC.

Assim, *“com vista a clarificar a interpretação de um conceito que ocupa um papel essencial no sistema jurídico – tributário, e que se encontra na base de um volume considerável de conflitos fiscais – a dedutibilidade dos gastos incorridos pelas empresas, a Comissão propõe uma nova redação para o artigo 23”*<sup>73</sup> do CIRC.

A proposta da Comissão de Reforma acabava por propor uma evolução do regime da dedutibilidade, fixando aqueles que tinham sido os entendimentos dominantes da Doutrina e dos Tribunais relativamente aos factos que mais querelas levantaram no anterior regime. Entre os mesmos estava o requisito da comprovação e da

---

<sup>72</sup> A Comissão para a Reforma do IRC de 2013 foi criada pelo Despacho nº 66-A/2013, de 2 de janeiro, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Dr. Paulo Nuncio. Esta Comissão foi constituída para proceder à revisão global das normas legais fundamentais do sistema de tributação de empresas, bem como promover a simplificação do IRC.

A Comissão elaborou e apresentou um relatório, em 30 de junho de 2013, das soluções encontradas, denominado de *Anteprojecto de reforma – uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego*.

<sup>73</sup>(Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas – 2013, 2013, p. 97).

indispensabilidade dos gastos, de modo a que fosse incrementado um grau de certeza na aplicação do regime da dedutibilidade<sup>74</sup>.

Com esta proposta, previa-se a alteração do artigo 23º e 23º - A do CIRC, e a eliminação do requisito da indispensabilidade da norma do 23º CIRC. Estipulava-se ainda nesta proposta a implementação da obrigatoriedade de documentação para justificação e clarificação dos gastos, por meio de suporte documental, para que pudessem ser dedutíveis, permitindo-se desta forma a redução da litigiosidade fiscal e melhorias no sistema judiciário fiscal português<sup>75</sup>.

Antes da reforma do IRC, a lei considerava no seu artigo 23º CIRC, que os gastos apenas seriam fiscalmente aceites pela AT se fossem comprovados e indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Após a proposta de reforma, é com a Lei nº 2/2014 de 16 de janeiro, que se oficializa a entrada em vigor do novo CIRC, e se afirma o novo regime da dedutibilidade dos gastos, regime hoje aplicável por meio do artigo 23º CIRC.

Este novo regime trouxe com ele, não só alterações quanto à denominação do conceito de custos, passando assim a denominarem-se de “gastos”, alterando a epígrafe do artigo para “gastos e perdas”, como ainda definiu quais os “encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”, segundo o artigo 23º-A CIRC. Além disso, fez largas e importantes alterações aos requisitos da dedutibilidade, tendo estes se tornado o grande foco de conflito do anterior regime da dedutibilidade, nomeadamente o requisito da indispensabilidade.

O novo conceito de “custos” continuou a estar definido no nº 1 do artigo 23º do IRC, como anteriormente, no entanto, aparece, fruto da reforma, definido numa nova noção, passando a denominar-se de “gastos”.

Assim, segundo dispõe o atual artigo 23º nº 1 do CIRC, *“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”*, (sublinhado nosso), admitindo-se que para que uma despesa seja qualificada como fiscalmente relevante, e como tal dedutível, terá de ser suportada pelo sujeito passivo para obter ou

---

<sup>74</sup> (Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas – 2013, 2013, p. 98).

<sup>75</sup> (Lopes, T. & Gariso, C., 2014, p.51 a 55).

garantir rendimentos sujeitos a IRC, eliminando-se a necessidade de ser indispensável ou se correlacionar com a manutenção da fonte produtora.

Como refere Rita Calçada Pires, com esta norma o legislador acabou por querer relacionar as perdas dedutíveis suportadas pelo contribuinte como meio para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC.

O próprio artigo 23º do novo CIRC, acaba por elencar no seu nº2 quais os gastos que serão considerados como dedutíveis, desde que *“incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.”* Este elenco de encargos dedutíveis, acaba por ser uma forma que o legislador encontrou para limitar a dedutibilidade dos gastos que possam se incorrido para a prática de abuso fiscal por parte dos contribuintes, ou até mesmo de distribuição dissimulada de lucros por terceiros. Assim, esta limitação acaba por consistir num meio de impedir essas situações, bem como uma forma de limitar as reduções indevidas de impostos, por parte do sujeito de IRC<sup>76</sup>.

A enumeração do nº2 do artigo 23º CIRC, define quais os gastos, e a sua natureza, aceites pelo legislador como dedutíveis, numerando assim gastos relativos à produção, aquisição, distribuição e venda, gastos financeiros, administrativos, relacionados com investigação ou desenvolvimento tecnológico, fiscais ou parafiscais<sup>77</sup>. Este leque de gastos acaba por ser uma forma de orientar não só o contribuinte, mas a própria AT e os Tribunais, quanto aos encargos que possam utilizar para o apuramento do lucro tributável.

Com esta nova definição de gastos pretendeu-se, de alguma forma, harmonizar as diversas definições e correntes jurisprudenciais e doutrinárias, de modo a que a litigiosidade fiscal, que se vinha sentido no regime anterior entre AT e os contribuintes, diminuísse, assim como as tentativas de abuso fiscal.

Mais, este novo conceito demonstra como o legislador esteve atento aos problemas que se foram afigurando no regime anterior, tendo com esta alteração tentado resolver aquele que seria o maior problema da antiga definição do conceito de gastos – a indeterminabilidade dos requisitos da comprovação documental e da indispensabilidade.

O atual IRC condiciona a aceitação dos gastos, só sendo permitidos aqueles que foram incorridos com intenção ou propósito de obter rendimentos para a empresa, tendo

---

<sup>76</sup> (Silveira, 2016, p. 24).

<sup>77</sup> Art. 23º nº2 als. a, b, c, d, e, f) do CIRC.

de existir uma ligação dos gastos à atividade do sujeito, devendo esta ter como fim o de obter ou garantir rendimentos. Para tal, será necessário que os mesmos sejam comprovados, mas, já não será necessário que sejam indispensáveis ao sujeito passivo, visto que este requisito, como se verá adiante, foi eliminado ficando claro que não há necessidade absoluta do custo obter rendimentos para ser dedutível, bastando que se reconduza ao fim ou à atividade da sociedade.

Veremos de seguida como se procedeu à alteração dos requisitos da comprovação e da indispensabilidade do gasto do anterior regime da dedutibilidade dos custos para o atual regime<sup>78</sup>.

### **1.1.Os requisitos do novo artigo 23º do CIRC**

Introduzidas as alterações legislativas ao CIRC, os requisitos existentes no regime da dedutibilidade dos gastos - o da comprovação e da indispensabilidade - sofreram, além destas alterações, reformas estruturais.

Se no anterior código ambos os requisitos vinham regulados no artigo 23º nº1 do CIRC, depois de 2014, com o atual código, tal facto não se verifica, tendo não só o artigo 23º nº 1 CIRC sido alterado, deixado de conter o requisito da indispensabilidade que acabou por ser suprimido do regime da dedutibilidade dos gastos.

Já o requisito da comprovação permaneceu melhor delineado no artigo 23º CIRC, como se verá de seguida, encontrando-se agora, não só no nº 1 daquele, mas sim, e derivado à importância que o mesmo foi tendo ao longo dos anos, em três números deste artigo (o nº3, 4 e 6 do artigo 23º do CIRC).

Esta disposição do requisito da comprovação em três números do artigo 23º do novo CIRC confirma a importância que se tem dado ao mesmo e a necessidade de definição dos requisitos da dedutibilidade dos gastos, de modo a combater a fuga ao Fisco e a evasão fiscal.

Já a exclusão do requisito da indispensabilidade mais do que não foi do que uma forma de suprir as discordâncias entre AT, Doutrina e Tribunais, relativamente a este critério tentando-se fixar um entendimento e uma melhor aplicação do regime da

---

<sup>78</sup> De ressaltar que, este art. 23º do CIRC, que configura o regime da dedutibilidade dos encargos não é, no ordenamento fiscal português, o único artigo que regula este regime da dedutibilidade, havendo ainda o art. 34º, referente às depreciações e amortizações não dedutíveis para efeitos fiscais, bem como o art. 23º - A referente a encargos não dedutíveis para efeitos fiscais.

dedutibilidade aos casos concretos, de modo a não existirem mais oposições, diminuindo-se assim a litigiosidade.

### ***1.1.1 O requisito da comprovação dos gastos.***

Ainda que não tenha sido o requisito que mais alterações sofreu em sede de reforma do IRC, ainda assim, com o novo regime da dedutibilidade dos gastos, o requisito da comprovação teve significativas alterações, tendo-se procurado clarificar quais deveriam ser os documentos de suporte para os gastos contabilísticos, bem como as regras que os mesmos seguiriam, acabando este requisito por ser reforçado, para efeitos da dedução de certos gastos.

Hoje, o artigo 23º do CIRC já contém nos seus números os formalismos necessários e que deverão constar do documento comprovativo dos encargos suportados pelo sujeito passivo, ao contrário do que referia a Doutrina quanto ao regime do anterior CIRC. Se no anterior regime era necessário recorrer ao CIVA, nomeadamente ao seu artigo 36º nº 5, para verificar quais os formalismos necessários para que um gasto fosse fiscalmente documentado, atualmente o mesmo já não se verifica.

No antigo regime do IRC, o requisito da comprovação dos gastos era determinado no artigo 23º nº1 que referia que os gastos seriam “(...) *os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente (...)*, (sublinhado nosso).

Atualmente, com o novo CIRC tal não acontece, sendo que é no nº 3 do artigo 23º do CIRC que hoje se determina o requisito da comprovação do gasto. Ora segundo este artigo “*Os gastos dedutíveis (...) devem estar comprovados documentalente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito*” (sublinhado nosso).

Tal preceito obriga a que haja comprovação documental dos gastos, para que os mesmos sejam dedutíveis, estando o mesmo expressamente definido na norma quando a mesma refere “(...) *comprovados documentalente*”, ressalvando, no entanto, que tal comprovação documental será “(...) *independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para o efeito*”.

Com o novo CIRC continua a relevar-se a prova documental, como já era prática no anterior CIRC, como meio de comprovação por excelência, contudo prevê-se que a

mesma poderá ser apresentada seja qual for a natureza ou suporte do documento, tentando-se com a definição expressa no artigo 23º nº3 do CIRC suprimir as questões que no antigo CIRC surgiram, relativamente ao tipo de prova a ser atendível como meio de justificar uma despesa.

Embora não seja de agora que se constata que o prova documental é o meio de prova por excelência a utilizar para comprovar as despesas, com o atual CIRC o legislador decidiu, além do que já figurava no artigo 123º nº 2 al. a) CIRC<sup>79</sup>, que orientava as sociedades para na sua contabilidade lançarem e organizarem as despesas com base em documentos justificativos, reforçar essa ideia de comprovação por meio documental, através do nº 3 do artigo 23º CIRC, devendo assim as empresas, organizar a sua contabilidade, “(...) de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade,”<sup>80</sup> para que a mesma possa “reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes”<sup>81</sup>, apoiados com base em documentos justificativos, datados,<sup>82</sup> independentemente da natureza ou suporte dos mesmos utilizados para esse efeito e que possam ser apresentados sempre que necessário<sup>83</sup>.

Tudo isto não só permite ao contribuinte facilmente apresentar os documentos de modo a comprovar e justificar a natureza dos gastos como necessários à sua atividade, e assim ver os mesmos deduzidos, como ainda apurar e determinar com maior facilidade o lucro tributável.

O novo regime da dedutibilidade acrescenta, no seu artigo 23º nº4 CIRC, os elementos essenciais que esses documentos devem conter em caso dos gastos terem sido suportados para a aquisição de bens ou serviços<sup>84</sup>, embora estes requisitos não sejam tão

---

<sup>79</sup> Segundo o art. 123º nº 2 a) CIRC, referente às obrigações contabilísticas das empresas, “Na execução da contabilidade deve observar-se em especial o seguinte:

a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário; “

<sup>80</sup> Art. 17º nº 3 al. a) CIRC.

<sup>81</sup> Art.17º nº3 al. b) CIRC.

<sup>82</sup> Art. 123º nº2 al. a) CIRC.

<sup>83</sup> Art. 23º nº3 CIRC.

<sup>84</sup> Em caso de estarmos perante uma entidade com residência ou de estabelecimento estável em território nacional, deverá constar do documento os números de identificação fiscal dos intervenientes da prestação de serviços ou da aquisição de bens, bem como será obrigatório incluir a quantidade dos bens adquiridos ou serviços prestados, o valor e a data da contraprestação, art. 23º nº4 e 6 CIRC.

exigentes como aqueles que se previam em sede de IVA, e que se aplicavam por correspondência no anterior CIRC.

Segundo o artigo 23º nº4 e 6 CIRC, no caso do fornecedor de bens ou prestador de serviços estar obrigado à emissão de fatura ou documento equiparado, mediante os formalismos do CIVA, então o documento comprovativo das aquisições ou prestações de serviços a ser apresentado pelo sujeito que suportou aquelas, deverá assumir essa forma, ou seja, ser a própria fatura emitida pelo fornecedor do bem ou serviço<sup>85</sup>.

Aliás, o atual CIVA nas suas normas, vem apoiar o nº 6 do artigo 23 do CIRC, frisando a ideia de que existirá uma obrigação de emissão de fatura para todas as transmissões de bens ou prestações de serviços, incluindo os pagamentos antecipados, independentemente da qualidade do adquirente ou do destinatário dos mesmos<sup>86</sup>. Dessa forma, impôs-se a necessidade de estarem cumpridos os elementos mínimos que o documento que suporta o gasto deve conter, e a exigência que esse documento seja uma fatura quando o fornecedor dos bens ou o prestador do serviço estiver obrigado à emissão da fatura nos termos do CIVA<sup>87</sup>.

Nos casos de gastos suportados pelo sujeito com a aquisição de bens ou de serviços, o documento comprovativo deve conter pelo menos, o nome ou denominação social do fornecedor de bens ou do prestador de serviços, assim como o nome do adquirente, sendo ainda obrigatório incluir no documento a quantidade e denominação do bem fornecido ou de serviço prestado, juntamente com o seu valor, número de contribuinte, e data para que a referida fatura possa ser imputável ao exercício em que foi incorrida<sup>88</sup>.

No entanto, algumas questões são levantadas quanto a este nº 6 do artigo 23º do CIRC, nomeadamente em relação ao fornecimento de bens ou de serviços realizados por uma entidade sujeita a IVA, mas que não emite fatura e, bem assim, quanto ao fornecimento de bens e serviços por entidades com residência ou estabelecimento estável fora do território nacional.

Relativamente à situação em que a entidade sujeita a IVA fornece os bens ou presta os serviços, sem emitir uma fatura, fala-se de situações como prestações de

---

<sup>85</sup> (Lagoa, 2015, p. 22).

<sup>86</sup> Art. 40º n do CIVA.

<sup>87</sup> Parecer técnico da Ordem dos Contabilistas certificados, pt 19455 de 01-07-2017, disponível e consultado a 09/05/2018 em: <https://www.occ.pt/pt/noticias/irc-comprovacao-documental-dos-gastos-2-2/>

<sup>88</sup> (Silveira, 2016, p. 24).

serviços de transporte, de estacionamento, portagens, etc. Nestas ocasiões, não emitindo a entidade uma fatura pela prestação do serviço e apenas o bilhete pelo pagamento do serviço, ficaria aqui o contribuinte limitado de provar e juntar aos seus registos contabilísticos meio de prova condizente com a faculdade de poder deduzir tal encargo, criando-se aqui alguma insegurança na correta comprovação documental dos gastos<sup>89</sup> em sede de IRC pelo facto do bilhete não corresponder com os elementos previstos no n.º 4 e 6 do artigo 23.º do CIRC.

Porém, e segundo refere Ana Cristina Silva, nestes casos, quando seja emitido um bilhete de transporte ou outro documento ao portador, o mesmo servirá como comprovativo do pagamento, não sendo exigível ao prestador do serviço que emita uma fatura para titular a aquisição, considerando-se assim a obrigação de faturação cumprida, não estando o prestador de serviços obrigado à emissão de qualquer outro documento. Será assim do entendimento da mesma que o simples bilhete emitido pela entidade aquando do pagamento do serviço e entregue ao contribuinte, sem qualquer requisito do n.º 4 do artigo 23.º CIRC, servirá como meio de comprovação de que o gasto foi suportado pelo sujeito passivo.

Também aqui a Ordem dos Contabilistas Certificados segue esta posição referindo num parecer técnico<sup>90</sup> que, se uma companhia de transportes, emite um bilhete pela prestação de serviços, bilhete esse que cumpre o disposto no n.º 5 do artigo 40.º do CIVA, a mesma já não se encontra obrigada a emitir fatura com os requisitos do artigo 23.º n.º 4 e 6 do CIRC, tendo em conta que o bilhete emitido cumpre integralmente com a obrigação de faturação a que está adstrita a entidade emissora, não estando, pois, obrigada à emissão de qualquer documento adicional para titular a realização desta operação tributável. Emitindo o talão, o prestador de serviço não está obrigado a emitir fatura ou fatura simplificada com os requisitos do n.º 5 do artigo 36.º, e ainda assim do artigo 23.º n.º 4 e 6 CIRC, com a indicação do número de contribuinte do adquirente ou consumidor final.<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> Opinião de 07/08/2017, da colunista do Jornal de Negócios, [Ana Cristina Silva](#), Consultora da Ordem dos Contabilistas Certificados, disponível e consultada a 09/05/2018 em: <https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/irc---comprovacao-documental-dos-gastos> e [https://www.occ.pt/fotos/editor2/jnegocios\\_acs8agosto.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/jnegocios_acs8agosto.pdf)

<sup>90</sup> Parecer técnico da Ordem dos Contabilistas certificados, pt 19455 de 01-07-2017, disponível e consultado a 09/05/2018 em: <https://www.occ.pt/pt/noticias/irc-comprovacao-documental-dos-gastos-2-2/>

<sup>91</sup> Informação vinculativa da AT, processo n.º 10561, por despacho de 2016-07-12, do SDG do IVA, por delegação do Diretor Geral da AT, disponível e consultado a 09/05/2018 em:

Em contraposição com tais entendimentos, a AT vem referir que:

“As prestações de serviços de transporte relativamente às quais é emitido “um título de transporte” ou documento comprovativo do pagamento têm enquadramento na alínea a) do n.º 5 do art.º 40.º do CIVA. Os citados documentos cumprem a obrigação de faturação a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA. Não obstante, afigura-se que os mesmos não podem ser equiparados a fatura, nos termos do n.º 7 do art.º 40.º do CIVA, na medida em que o documento emitido no transporte de passageiros, (...) não parece possibilitar a menção de elementos essenciais à mecânica do imposto, nomeadamente o número de identificação fiscal do adquirente, pelo que deve ser emitida uma fatura nos termos do art.º 36.º (...) do CIVA.”<sup>92</sup>”

Tal conceção por parte da AT mais não vem do que alertar que para que um gasto suportado com o fornecimento de bens e de serviços seja dedutível, para além de ter sido suportado no estrito interesse da empresa, terá de ser comprovado em sede de IRC, através de fatura ou documento legalmente equiparado, emitido nos termos do CIVA, quando o fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços esteja obrigado à sua emissão, ou por documento que contenha os elementos mínimos referidos no n.º 4 do artigo 23.º do CIRC.

Quanto à situação, em que existe um fornecimento de bens e serviços por entidades com residência ou estabelecimento estável fora do território nacional, a AT é do entendimento de que, quanto às entidades com residência fora de Portugal, mas pertencentes à Comunidade, as mesmas devem ter em conta as normas de harmonização comunitária em sede de IVA para que o contribuinte português possa comprovar o gasto por meio do documento emitido por elas.

Já se a entidade residir em país terceiro, estes não estão abrangidos pela legislação comunitária do IVA, pelo que não se poderá impor a entidades de países

---

[https://blogs.sapo.pt/cloud/file/aa4ced447f00ac5becad3d5eeddd34cb/fiscalidadeonline/2016/Informacao\\_10561\\_TALAO%20DE%20ESTACIONAMENTO%20E%20PORTAGENS%20\(1\).pdf](https://blogs.sapo.pt/cloud/file/aa4ced447f00ac5becad3d5eeddd34cb/fiscalidadeonline/2016/Informacao_10561_TALAO%20DE%20ESTACIONAMENTO%20E%20PORTAGENS%20(1).pdf)

<sup>92</sup> Parecer vinculativo da AT quanto ao processo 1907/16, despacho de 2017-03-28, da Subdiretora-Geral, disponível e consultado a 09/05/2018 em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD\\_CIRC\\_1907\\_16.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_CIRC_1907_16.pdf)

terceiros que sigam a legislação nacional e comunitária, e assim emitam uma fatura como modo de comprovar o custo que o contribuinte nacional suportou com a aquisição de bens ou serviços.

Nestas situações, terão que ser aceites os documentos emitidos pelas empresas estrangeiras, no pressuposto de que estas cumprem o disposto na legislação vigente no seu país de residência e que emitem o documento de encontro com tal legislação. Porém, e como alerta a AT, deverá existir alguma cautela na conferência da credibilidade da documentação apresentada por estes países terceiros.<sup>93</sup>

Acresce ainda a estas duas situações, em que se verifica alguma dificuldade em corresponder com os elementos pedidos pelo artigo 23º nº4 e 6 CIRC, o facto de que existem gastos cuja sua comprovação, derivada da sua própria natureza, não pode preencher os requisitos referidos nesses artigos, como por exemplo, as despesas relativas a depreciações e amortizações de ativos não correntes. Nestes casos, a demonstração de que estes custos foram efetivamente suportados será realizada por meio de documento interno da contabilidade do contribuinte, e só a aquisição do ativo terá os requisitos do artigo 23º nº 4 e 6 CIRC<sup>94</sup>.

Em suma, para serem considerados dedutíveis os gastos terão de estar documentados e comprovados, sem depender de um tipo específico de documento ou de suporte, a não ser nos casos do artigo 23º nº6 CIRC em que se prima por ter como documento comprovativo e justificativo a fatura emitida pelo prestador do serviço ou fornecedor de bens. Mesmo em situações de fornecimento de bens e serviços realizados por uma entidade sujeita a IVA, mas que não emite fatura, excetuando-se nestes casos o fornecimento de bens e serviços por entidades com residência ou estabelecimento estável fora do território nacional em que poderá o contribuinte comprovar a despesa por meio do documento emitido pela entidade de país terceiro de acordo com a sua legislação; e ainda os gastos que pela sua própria natureza não possam ser comprovados dessa forma, deverá sempre existir um documento, nos termos do artigo 23º nº6 CIRC que comprove o encargo.

Contudo, o novo código continua a manter o que a Jurisprudência e até uma parte da Doutrina do anterior código afirmava quanto ao facto de, em caso do sujeito passivo não ser possuidor de um documento justificativo para um determinado gasto,

---

<sup>93</sup> (Autoridade Tributária e Aduaneira., 2016, p. 114).

<sup>94</sup> (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2016, p.115).

nos termos do artigo 23º nº 3, 4 e 6 CIRC, tal não impediria que o mesmo pudesse utilizar outro meio de prova complementar <sup>95</sup> ao documento de que dispunha, ou seja, outro meio de prova para auxiliar a comprovação daquele custo.

Aliás, nos casos de gastos suportados com fornecimento de bens e prestação de serviços, artigo 23º nº4 e 6 CIRC, os documentos que comprovam a aquisição de bens e serviços, que regra geral serão as faturas emitidas por quem fornece e presta o serviço, acabam por ser uma prova documental externa ao contribuinte, um modo de auxiliar o mesmo na comprovação da despesa suportada perante a AT e os Tribunais, quando junto esse documento à sua contabilidade. Nestes casos o documento interno do sujeito acaba por não comprovar por si só o gasto, sendo então necessário estes documentos externos, de quem forneceu e prestou o serviço, para que se justifique o mesmo.

O meio de prova complementar ou alternativo ao documento apresentado pelo contribuinte acabará por ser valorado em Tribunal, ao abrigo do princípio da livre apreciação, podendo ser utilizada a prova pericial, como já se referia no anterior regime do IRC <sup>9697</sup>.

Os Tribunais têm entendido que pode ser utilizado como meio alternativo para que um gasto seja considerado dedutível a prova testemunhal, em conjunto com documentos apresentados que possam não cumprir com os requisitos que seriam

---

<sup>95</sup> Apesar de existir esta possibilidade de apresentação de meios de prova complementares à prova documental, o certo é que, em matéria fiscal, estabelece-se a prioridade ou a prevalência da prova escrita sobre a prova oral, (Glória Teixeira citada por Lagoa, 2017, p.15).

<sup>96</sup> (Lagoa, 2015, p. 23).

<sup>97</sup> Vigora no processo tributário português o princípio da livre apreciação da prova, art. 607.º, n.º 5 do CPC, aplicável ex vi do art. 2.º, al. e) do CPPT.

Pelo princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas, devendo o juiz decidir sobre a matéria de facto da causa, segundo a sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas. *“Tal significa que o juiz decide com intermediação de elementos psicológicos inerentes à sua própria pessoa e que por isso não são racionalmente explicáveis e sindicáveis, embora a construção da sua convicção deva ser feita segundo padrões de racionalidade e com uma valoração subjetiva devidamente controlada, com substracto lógico e dominada pelas regras da experiência”* (Ac. do TCAS de 15/05/2014, proc. n.º 07623/14, citado no Ac. do TCAS de 12/06/2014, proc. n.º 01220/06, com a Relatora Cristina Flora).

A regra geral, baseia-se na livre apreciação pelo Tribunal da prova produzida, não se exigindo do juiz uma convicção absoluta sobre a prova apresentada, mas uma convicção assente num juízo de suficiente probabilidade ou verosimilhança. Estão sempre sujeitos à livre apreciação do juiz a prova testemunhal (art.º 396.º CC), a prova por inspeção (Art.º 391.º CC) e a prova pericial (Art.º 389.ºCC), sendo que no Direito Fiscal e Tributário, serão estes os possíveis meios de prova alternativos ao meio de prova principal, o documental.

Quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei, força probatória plena dos documentos autênticos - art.º.371 do CC, não domina o princípio da livre apreciação, ou seja, a livre apreciação não abrange os factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, nem aqueles que só possam ser provados por documentos ou que estejam plenamente provados, quer por documentos, quer por acordo ou confissão das partes, art. 607º nº5 2ª parte do CPC.

desejáveis e que estão definidos no artigo 23º nº3, 4 e 6 CIRC para o documento justificativo.

Ainda assim, a comprovação dos custos por estes meios e a sua dedutibilidade acaba por ser avaliada pelos Tribunais quanto ao caso em concreto, não havendo uma linha decisória definida pelos Tribunais, nem pelas várias instâncias. As decisões não são iguais, ponderam o caso em concreto, de modo a verificar e perceber se poderá ser aceite ou não a justificação do gasto por determinado meio que não o documento justificativo, com os requisitos agora definidos no atual artigo 23º CIRC.

Esta ponderação dos Tribunais, relativamente ao regime da dedutibilidade das despesas e especificamente quanto à sua comprovação em torno do caso concreto, acaba por ser uma medida importante numa altura em que se tenta combater a fuga e a evasão fiscal por parte dos contribuintes.

Todas estas alterações são demonstrativas de como a reforma do CIRC trouxe mudanças ao regime da dedutibilidade, no que concerne à comprovação das despesas, havendo claras diferenças do antigo regime.

Podemos, assim, afirmar que foram mais que necessárias estas alterações e especificações ao requisito da comprovação de modo a diminuir a litigância que o mesmo fazia correr no anterior regime. Foi deveras benéfico o modo como se definiu qual o tipo de prova utilizada pelo contribuinte e o que se entendia como documento justificativo, o que ficou firmado na norma legal, expressamente, pelo artigo 23º do CIRC, bem como o afastamento da necessidade de comprovar os gastos por documentos emitidos com requisitos baseados no CIVA<sup>98</sup>.

---

<sup>98</sup> Como referência a esta desvinculação aos formalismos constantes do CIVA, cabe referir o Ac.do STA de 05/07/2012, processo nº 0658/11 que refere que “*em sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23º nº1, e 42º nº1 al. 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*”, (Ac. citado por Teixeira, S., 2015, p. 20), contrariando assim claramente o que se passa com o regime do IVA, e nomeadamente o que o anterior CIRC assumiu como formalidades necessárias para comprovação dos documentos, como prova documental bastante de que um determinado gasto teria sido realizado. Aliás, ainda sobre esta questão se pode referir o Ac. do TCAS, de 23/04/2015, proc. nº 06468/13 que refere que “*Em sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23.º, n.º 1, e 41.º, n.º 1, alínea h), do CIRC (na redacção 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*”, (ac. citado no ponto 12 do Ac. do TCAS de 26/01/2017, secção CT, processo nº 20006/16.7BCLSB, com o relator Joaquim Condesso).

Todas estas alterações acabam por ser importantes para a própria prática jurídica, e para a segurança do sistema, tendo o contribuinte bem presente e definido as características que terá de observar para que as suas despesas se enquadrem no regime da dedutibilidade, não havendo assim meio de fuga por parte do sujeito para alegar que não cumpriu ou não comprovou determinada despesa por falta de explicitação legal ou por falta de normas legais claras, até porque, segundo o artigo 6º do CC, “ *A ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das obrigações nela estabelecidas* ”<sup>99</sup>.

### ***1.1.2. O requisito da indispensabilidade.***

O requisito da indispensabilidade no anterior CIRC, como já referido anteriormente, era um requisito que se demonstrava indeterminado e que levou a um elevado grau de incerteza para os sujeitos passivos, dada a divergência de opiniões entre Doutrina, AT e Jurisprudência.

Este mesmo requisito foi a causa de um considerável volume de litígios entre contribuintes e AT durante o anterior regime do CIRC, visto que a AT acabava por desconsiderar encargos que se enquadravam na atividade e gestão da empresa por ter uma leitura restrita do critério da indispensabilidade. A desconsideração em causa levava a que, muitas vezes, fossem os Tribunais a solucionar a situação, ainda que os mesmos tivessem posições diferentes de caso para caso – relativamente à comprovação dos gastos como da indispensabilidade -, mesmo entre as várias instâncias.

Porém, e verificadas estas situações, a Doutrina e a Jurisprudência, enveredaram esforços de maneira a firmar posições mais sólidas, tendo a Comissão para a Reforma do CIRC elaborado uma proposta no sentido de encontrar uma solução para este requisito que tantos problemas e discussões desenrolou ao longo dos tempos.

Na proposta para a Reforma do CIRC, definia-se que deveria ser eliminado o requisito da indispensabilidade do artigo 23º nº1 CIRC, deliberando-se que os gastos dedutíveis seriam os relacionados com a atividade do sujeito passivo, suportados e sustentados por este.

Assim, o anterior artigo 23º CIRC que considerava como gasto: “*(...) os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a*

---

<sup>99</sup> (Lagoa, 2015, p. 28).

*imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente (...) ”, passou na proposta da Comissão de Reforma do IRC a definir como “(...) dedutíveis todos os gastos relacionados com a actividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados”, suprimindo o requisito da indispensabilidade, bem como a exigência de uma ligação de causalidade entre realização da despesa e a obtenção de rendimentos.<sup>100</sup>*

Tal noção aparece, deste jeito, liberta do requisito da indispensabilidade do encargo, requisito que se definia como indeterminado e que gerou, no âmbito do anterior CIRC, inúmeros conflitos entre Doutrina, AT e Jurisprudência, no que toca às tentativas de se perceber o que realmente seria o gasto indispensável ou não para o sujeito passivo. Com esta proposta pretendia-se que a eliminação do critério da indispensabilidade vocacionasse a dedução dos custos para aquilo que era o entendimento da Doutrina e dos Tribunais, para o fim económico da empresa.

Para António Martins, esta proposta de eliminação da indispensabilidade por parte da Comissão de Reforma, acabou por ser resultado de uma necessidade de se acabar com as querelas existentes entre Jurisprudência e Doutrina, sobre o que seria um gasto necessário para a atividade da empresa.<sup>101</sup>

Tanto a Doutrina como a Jurisprudência tinham vindo definido, e sendo seu entendimento, que o custo seria dedutível se o mesmo se correlacionasse com o escopo social do contribuinte, ou seja, o custo seria dedutível se se relacionasse com a vontade e interesse da sociedade, com o fim e objeto social da mesma, e não com a vontade individual dos seus gerentes ou administradores.

Aliás, a própria Comissão para a Reforma do CIRC tinha essa ideia bem presente, tendo proposto no seu relatório que a mudança relativa ao artigo 23º CIRC seria necessária visto que:

“(…) 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

---

<sup>100</sup> (Sardão, 2014, p.35).

<sup>101</sup> (Martins, A., 2015, pp.106 e 107).

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 inscrevem no âmbito da actividade das empresas sujeitas a IRC (...) Neste contexto, entendeu a Comissão propor uma evolução normativa quanto ao princípio geral da aceitação dos gastos. Tal proposta acolhe a linha que a doutrina e a jurisprudência vêm sustentando”<sup>102</sup>.

Como tal, o desaparecimento do termo indispensabilidade com o anteprojeto da Comissão e com o CIRC de 2014, acaba por dar lugar a essa mesma posição que vinha sendo recorrente, a de utilizar um conceito mais determinado, compatível com a opinião doutrinal e jurisprudencial, definindo-se assim uma nova expressão para artigo 23º do CIRC, em substituição do termo indispensabilidade.

Contudo, esta definição proposta pela Comissão no seu anteprojeto, referente à letra da lei do artigo 23º do CIRC, não foi transposta para o novo CIRC na sua totalidade, firmando este no seu artigo 23º 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”*, contrariamente ao preceito do anteprojeto de 2013 da Comissão para a Reforma.

Mas, e apesar de a redação ao artigo 23º do CIRC proposta pela Comissão de Reforma não ser aquela que atualmente vigora no CIRC, o mesmo não se pode dizer quanto ao ponto de vista de ambas. Tanto a proposta da Comissão como o atual artigo do Código reconheciam a eliminação da noção de indispensabilidade, o suporte do gasto no âmbito do interesse social da sociedade, incluindo o tipo de atividade que contribuía direta ou indiretamente para gerar lucro e, o facto da não existência de lucro não desqualificar a despesa.<sup>103</sup>

---

<sup>102</sup> (Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas – 2013, 2013, pp. 98 e 99).

<sup>103</sup> De acordo com esta ideia, quanto à atividade que contribuía direta ou indiretamente para gerar lucro e o facto de a não existência de lucro não desqualificar a despesa, já Saldanha Sanches, mesmo antes da Reforma do IRC de 2014 e do novo Código se tinha pronunciado sobre tal questão. Para este autor, a despesa tem de apresentar um fim empresarial, o que não significa que seja direta e imediatamente lucrativa, (Saldanha Sanches citado por Lagoa, 2017, p.16).

Assim sendo, as regras de 2013 e de 2014 acabam por na sua génese se identificar e, acima de tudo, acabam com a celeuma que o critério da indispensabilidade trazia.

Tanto a nova definição do artigo 23º do CIRC, como a proposta da Comissão de 2013, eliminavam o critério da indispensabilidade e suprimiram o grau de indeterminabilidade e subjetividade que o mesmo trazia ao anterior regime da dedutibilidade dos gastos, limitando-se as várias interpretações e incertezas do que seria um encargo indispensável, e se o mesmo seria ou não suportado no âmbito da atividade do contribuinte. Com isto, diminuiu-se não só a litigiosidade, mas também a possibilidade da AT se ingerir nas motivações e interesses das empresas aquando da realização de determinada despesa.

Com a nova expressão do artigo 23º do CIRC afirmar-se a posição dos Tribunais e da Doutrina, que já se vinha a aplicar aos casos concretos durante a vigência do antigo CIRC, posição essa que se firma sob o facto de que, só seriam gastos dedutíveis aqueles que foram contraídos no âmbito da atividade da empresa, aqueles que foram suportados para os interesses societários e fim da pessoa coletiva, podendo ou não gerar lucro.

Apesar de ter deixado de vigorar o requisito da indispensabilidade, esta nova definição na norma legal tornou-se numa das alterações mais importantes trazidas pela proposta da Comissão de Reforma do IRC que perpetuou no novo CIRC, passando-se a definir o que há muito se discutia relativamente à aceitação do gasto suportado pelos interesses da empresa e prossecução da sua atividade.

A dita mudança e eliminação do requisito da indispensabilidade permitiram explicitar que de facto os custos suportados no âmbito da atividade da empresa, derivados da sua vontade para prossecução do seu fim, seriam motivo e causa suficiente para que um gasto fosse considerado como dedutível, e como tal aceite pela AT, que durante muito tempo não aceitava as despesas suportadas para a atividade da empresa por considerar que as mesmas não seriam necessárias para servir interesses societários, mas sim, interesses individuais de quem gere ou administra a sociedade.

Mas, de acordo com a AT, a eliminação do critério da indispensabilidade da norma legal apenas se deu de forma objetiva, tendo permanecido inerente à norma a subjetividade que a anterior redação do CIRC continha relativamente aos custos, referindo ainda que mesmo com a nova redação a “ (...) *relevância fiscal de um gasto continuará a depender de um ponderação de critérios, tais como, a prova da sua*

*necessidade, adequação, ou da produção do resultado, sendo que a falta geral destas características gera a dúvida sobre se é um gasto efetivamente incorrido no interesse da empresa ou se respeita a qualquer outro interesse.*”<sup>104</sup>

Contudo, como refere Tomás Tavares, o único entendimento que se poderá ter relativamente a um gasto, é de que o mesmo só deverá ser dedutível se houver uma relação causal entre ele e a atividade da empresa que o realizou.<sup>105</sup>

Até o próprio CAAD na sua jurisprudência se foi aproximando, nos casos de anos mais recentes, das posições doutrinárias e jurisprudenciais, quanto à aceitação dos gastos relacionados com uma perspetiva económica da empresa. Aliás o próprio CAAD, em processos que decorriam pelo atual Código, mas à luz do CIRC de 2013, foi assim como os Tribunais, adotando uma aplicação do critério da indispensabilidade mais ampla, mais próxima da perspetiva do artigo 23º do atual CIRC, ou seja, a de dedutibilidade de despesas incorridas para a atividade da empresa.

Como refere António Moura Portugal, no campo da jurisprudência do CAAD, na esteira da Doutrina e na mais recente jurisprudência dos Tribunais superiores, esta interpretação ampla do critério da indispensabilidade, vocacionada para o gasto incorrido para o fim da sociedade, abriu o caminho para que o legislador suprimisse tal critério da norma legal do artigo 23º do novo CIRC, tendo sido essa uma opção acertada e necessária, tendo em conta as mudanças que o quadro fiscal foi revelando.<sup>106</sup>

Esta reforma ao artigo 23º CIRC, permitiu ainda fixar uma questão que muito era debatida pela AT para a não aceitação do gasto e que se prendia com o facto de o mesmo não gerar lucro para a sociedade, e que se prendia com o facto do mesmo não gerar lucro para a sociedade, levando a que a mesma entendesse que o resultado dessa não capacidade de gerar lucro seria a não aceitação da despesa.

Porém, não só o entendimento da Jurisprudência e da Doutrina, quanto ao gasto ser aceite com base na decisão na atividade da empresa se fixou e se tornou norma legal, segundo o artigo 23º nº1 do CIRC, como ainda se admitiu que a não obtenção de excedente económico, como resultado de uma despesa suportada, não levaria a que a mesma não fosse aceite. Bastaria que o custo, no momento em que foi incorrido pelo sujeito, se perspetivasse fortunoso e gerador, ad *futurum*, de rendimentos e proveitos

---

<sup>104</sup> (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2016, p.113).

<sup>105</sup> (Tomás Tavares citado por Lagoa, 2017, p.16).

<sup>106</sup> (Portugal, 2015, p. 28).

para o contribuinte o poder deduzir. Se mais tarde se verifica-se que tal gasto se teria vislumbrado ruinoso, não poderia o contribuinte ver vedada pela AT a sua não aceitação pois, quando suportou o mesmo estava convicto que seria uma mais-valia para a atividade e uma fonte de rendimentos, e se não o foi, tal causa não lhe deve ser imputável por a ele não dizer respeito, não podendo ficar prejudicado pela AT por a mesma não deduzir o gasto que realmente o contribuinte suportou para o bem da sua entidade.

Este era o entendimento dos Tribunais que aceitavam a dedutibilidade de um encargo mesmo que este fosse não gerador de rendimentos, isto porque era sua opinião que a causa de aceitação da dedutibilidade, ao contrário do que a AT pensava, era o momento da realização da despesa e não o seu resultado, era a convicção que o sujeito tinha em como aquele custo iria ser gerador de lucros, e não o momento em que se verifica que tal não sucedeu.

Pelo que, também esta posição dos Tribunais acaba por ser a que vigora e é aplicada aos casos em concreto, no novo CIRC, de modo a fixar-se a jurisprudência e a terminar com as querelas entre AT e contribuintes, permitindo-se assim, a menor colocação de dúvidas relativamente a estes casos.

Em suma, esta nova definição do artigo 23º nº1 CIRC acaba por uniformizar o entendimento da Jurisprudência, uniformização que se baseia na interpretação que os Tribunais foram tendo relativamente ao requisito de indispensabilidade durante os tempos, de modo a acabar com as litigâncias entre AT e contribuinte.

De todo o modo, a alteração da norma legal, definindo a atividade como meio de comprovar um gasto, constitui um princípio menos indefinido do que seria o da indispensabilidade, tornando-se a sua aplicação mais objetiva, bem como o modo de o contribuinte não poder ludibriar a aplicação do regime da dedutibilidade, nem a AT não aceitar a despesa, como acontecia com o requisito da indispensabilidade e as suas várias opiniões, dando assim à AT menor margem para desqualificar as despesas e suscitar conflitos com o contribuinte.<sup>107</sup>

---

<sup>107</sup> (Martins, A., 2015, p. 108).

### ***1.1.3. A ligação dos gastos á obtenção do rendimento sujeito a IRC.***

Além do que vem sido exposto, foram-se formalizando opiniões sobre se se poderia considerar a ligação dos gastos suportados para obtenção do rendimento sujeito a IRC, um requisito do artigo 23º do CIRC. Tendo em conta tais opiniões e as questões que se foram levantando quanto a estes e à referida expressão a, cabe analisar a mesma, bem como as alterações sofridas ao antigo artigo 23º do CIRC com a implementação deste requisito.

No anterior CIRC, o artigo 23º nº1 considerava “(...) *gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente (...)”*, (sublinhado nosso).

Para o anterior CIRC, os encargos a serem realizados pelo contribuinte deveriam estar ligados à obtenção de proveitos sujeitos a impostos ou à manutenção da fonte produtora, registados no exercício contabilístico da empresa, estando sujeitos a um único período de tributação.<sup>108</sup> Exigia-se, portanto, que os gastos suportados pelo sujeito de IRC estivessem associados aos ganhos que o mesmo obtivesse com esse suporte, devendo os mesmos serem registados e imputados ao mesmo exercício contabilístico a que diziam respeito, indo, assim, ao encontro do princípio da especialização dos exercícios<sup>109</sup>.

Atualmente, segundo o artigo 23º nº1 CIRC, serão apenas dedutíveis os gastos ou perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a imposto, sujeitos a IRC, tendo-se suprimido a expressão “*para a manutenção da fonte produtora*” definida no preceito do anterior código.

A questão que se tem colocado relativamente a esta nova expressão do artigo 23º nº1 do CIRC, debruça-se como o facto de se querer saber se o legislador, ao afirmar que os rendimentos obtidos através de um custo suportado pelo contribuinte teriam de estar sujeitos a IRC, quis delimitar que só poderiam ser dedutíveis gastos que originassem rendimentos sujeitos a esse imposto? Ou poder-se-á deduzir custos cujo rendimento

---

<sup>108</sup> (Amorim, 2014, p.6).

<sup>109</sup> "Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica", art. 18º nº1 do CIRC.

obtido não esteja sujeito a imposto? Ou melhor, poder-se-á deduzir gastos cujo rendimento esteja isento de IRC, ou sujeito a taxas que possam ser mais reduzidas do que a taxa normal aplicável?

Mais, se a norma fiscal do artigo 23º nº1 CIRC refere que apenas devem ser deduzidos encargos cujo rendimento gerado esteja sujeito a IRC, tal não poderá levar ao entendimento de que se excluem do regime da dedutibilidade todas as despesas cujo rendimento obtido não esteja sujeito a IRC, ou seja, não esteja abrangido por normas de incidência do IRC?

Como se pode constatar, este novo artigo 23º do CIRC, apesar de com as suas modificações ter contribuído para uma maior certeza relativamente ao regime da dedução dos gastos, originou com a expressão final do artigo, “(...) *para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”, alguma incerteza quanto à sua interpretação, facto que não se atenua tendo em conta que o próprio CIRC não responde, nem define o que entende com tal expressão.

No entanto, alguma Doutrina tentou suprimir as questões que se foram levantando relativamente a este trecho do artigo 23º CIRC, tentando interpretar o que se entenderia por ligação dos gastos para obtenção de rendimentos sujeitos a IRC.

Em primeiro lugar, a Doutrina, acabou por entender que de facto se aplica o critério da sujeição dos rendimentos obtidos pelos gastos incorridos pela sociedade ao IRC, isto porque, se o legislador determinou na norma legal que “(...) *são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”<sup>110</sup>, então, parece poder afirmar-se que se excluem todas as despesas suportadas para a obtenção de lucro não abrangidas pela incidência das normas de IRC, não sujeitas a tal imposto. Pelo que, só serão dedutíveis encargos realizados pelo contribuinte geradores de receita sujeita a IRC.<sup>111</sup>

Quanto à questão dos rendimentos isentos de impostos ou sujeitos a redução ou taxas, a Doutrina entendeu que não poderiam ser excluídos os gastos que fossem incorridos para a obtenção destes rendimentos, mesmo não estando sujeitos a IRC. Entende a Doutrina que, se fosse intenção do legislador excluir este tipo de gastos referentes a rendimentos isentos de imposto ou sujeitos à redução de taxa tê-lo-ia

---

<sup>110</sup> Art. 23º nº1 parte final do CIRC.

<sup>111</sup> (Sardão, 2014, p. 37).

consagrado expressamente, tal como fez com outras normas em que regula o que pretende.

Como tal, e tendo em conta esta perspetiva da Doutrina, entendesse que o artigo 23º CIRC não exige na sua totalidade que o rendimento seja sujeito a IRC para que o custo que lhe deu origem seja dedutível, não se exigindo que haja uma conexão entre rendimento e a sua efetiva tributação<sup>112</sup>.

## 1.2. O ónus da comprovação

Uma outra questão que se tornou imprescindível de ser definida com o novo código foi a questão do *onus probandi*.

Com o novo CIRC não desapareceu por completo o controlo e a discricionariedade que a AT detinha sobre o regime da dedutibilidade dos gastos, mantendo-se alguns pensamentos que a mesma tinha durante a CCI e no anterior CIRC, inclusive aqueles em que a AT desconsiderava totalmente todos os gastos que ultrapassavam os limites razoáveis, bem como aqueles em que se ponderava se o ónus da prova cabia à AT ou ao contribuinte.

Apesar de atualmente a AT ter poder para aceitar um gasto ou excluir uma despesa caso verifique que a mesma foi realizada pelo contribuinte, como modo de redução de imposto, regra geral, cabe à AF determinar que, para apuramento da matéria tributável, é necessário que haja um registo contabilístico dos movimentos realizados pelo contribuinte, para que não existam entraves à sua aceitação, ou a uma exclusão indevida das despesas<sup>113</sup>.

Contudo, em caso de erros ou inexatidões nos registos do contribuinte, cabe à AT realizar as diligências necessárias para apurar esses erros, analisar a sua veracidade e concluir se os mesmo poderão ser aceites, corrigidos, ou, em casos mais graves, se porventura a AT poderá excluí-los<sup>114</sup>.

Como é sabido, o regime tributário pressupõe que as declarações prestadas pelo contribuinte presumem-se verídicas, segundo o artigo 75º da LGT, sendo que essa presunção se consubstancia no facto do contribuinte estar obrigado a questões formais,

---

<sup>112</sup> (Sardão,2014, p.37).

<sup>113</sup> (Amorim, 2014).

<sup>114</sup> (Dias, 2009, p.51).

nomeadamente às constantes no artigo 123º CIRC, ou seja, “*as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial (...) são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável*”<sup>115</sup>”.

Ora, supondo que o contribuinte, de boa-fé, tem prestado essas obrigações formais, tem a sua contabilidade organizada de modo a poder facilmente demonstrar<sup>116</sup> a mesma de forma credível à AT, presume-se então que o mesmo detém todas as receitas e despesas organizadas e, como tal, se encontram comprovadas podendo ser dedutíveis. Porém, se a AT dúvida da credibilidade, da contabilidade organizada do sujeito e das despesas que este apresenta, poderá colocar em causa essa credibilidade, desde que de forma fundamentada.

Esta foi a posição assumida no relatório da Comissão para a Reforma do IRC. Tal documento refere que o ónus da prova recai sobre o contribuinte e não sobre a AF, tendo o contribuinte de provar a relevância dos custos incorridos para o apuramento da matéria coletável.

Sem embargo, esta posição da Comissão para a Reforma do IRC acaba por ser criticável, tendo uma dessas críticas advindo de Saldanha Sanches. O fiscalista considerava que o contribuinte não deveria intervir no processo de análise da matéria coletável pela AT, só devendo interferir em caso de necessidade, ou seja, se a AT duvidasse firmemente de um gasto suportado e precisasse da colaboração do contribuinte para descortinar tal despesa, bem como a razão da sua realização. No entanto, a AT só pode pedir esta colaboração ao sujeito coletivo caso encontre uma

---

<sup>115</sup> Art. 123º nº1 CIRC.

<sup>116</sup> Esta questão da demonstração da contabilidade e dos registos contabilísticos do contribuinte acaba por ser uma questão que espelha o controlo e a discricionariedade que a AT foi tendo ao longo dos anos sobre o contribuinte, e que continua a ter, ainda que com menor incidência. De facto, a AT, no âmbito de uma inspeção tributária pode pedir ao contribuinte a sua colaboração, devendo este apresentar toda a documentação de que dispõe na contabilidade, de modo a provar que a mesma se encontra correta, livre de irregularidades ou erros, e que os gastos que demonstra foram efetivamente suportados para o fim da sociedade.

A AT, acaba por ser detentora de um direito de acesso aos documentos do contribuinte que se afigurem necessários para comprovar e qualificar a matéria tributável, o que não permite que a AT desconsidere os gastos devidamente documentados e contabilizados, segundo consta do art. 63º nº1 al) b), c) e d) da LGT. O contribuinte acabará por prestar colaboração com a AT, não devendo impedir a mesma de aceder à sua contabilidade ou aos documentos que de alguma forma tenham valor probatório dos registos contabilísticos, sob pena de tal impedimento consubstanciar um verdadeiro *venire contra factum proprium*, ou seja, quando alguém exerce uma posição jurídica em contradição com o comportamento anteriormente assumido suscetível de basear uma situação objetiva de confiança, (Amorim, 2014).

desconformidade entre o encargo, a operação para a sua realização e o interesse da empresa<sup>117</sup>.

Assim, nestes casos, acaba por estar presente uma das vertentes do Direito tributário: a possibilidade do contribuinte provar à AT, tendo do seu lado o ónus da prova (em casos de dúvida por aquela de que tal gasto foi realmente suportado), a existência e quantificação dos factos tributários<sup>118</sup>, muitas vezes por meio do direito de audição.<sup>119</sup>

Porém, nos casos em que a AT não tem dúvidas suficientes quanto à despesa suportada, e nada na contabilidade do contribuinte aponta para a existências dessas dúvidas, não tem o contribuinte de colaborar com a AT tendo apenas de demonstrar a sua contabilidade. Se a tomada de posição da AF permanece a mesma, colocando em causa os registos contabilísticos da sociedade ainda que sem motivos justificativos para tal, bem como a credibilidade da contabilidade do contribuinte, tal consubstanciam uma contrariedade à presunção existente na norma do artigo 75º da LGT<sup>120</sup>.

Assim sendo, duvidando a AT das despesas do contribuinte e existindo uma presunção de veracidade das despesas declaradas por aquele, é à AT que cabe o ónus de provar que tal presunção é ilidível, que não há veracidade na contabilidade do

---

<sup>117</sup> (Portugal, 2000, pp. 35 a 37).

<sup>118</sup> Neste contexto acaba por existir uma reversão do ónus da prova da AT para o contribuinte, deixando de caber àquela a prova do porquê da não aceitação de um custo, cabendo antes a este a responsabilidade de provar a existência do mesmo. Podemos admitir que este tido de responsabilidade de prova pelo contribuinte acontece essencialmente em três situações, sendo a primeira a necessidade de o contribuinte demonstrar certos formalismos, que podem ser adicionais, que não se verificaram de modo a permitir que a despesa se integre no regime da dedutibilidade.

Uma segunda hipótese de prova pelo contribuinte é a dificuldade de se relacionar um preceito com o alcance da norma, não se duvidando que o gasto tenha efetivamente sido suportando, duvidando antes a AT se o preceito se enquadra na norma jurídica. Como terceira situação de prova da existência do facto tributário, tem-se o facto do contribuinte ter que provar a veracidade dos elementos escriturários, não porque a AT duvida que seja verídico, mas antes porque dúvida do cumprimento de certas condições tipificadas por lei, nomeadamente condições formais dos documentos, como as constantes no art. 23º nº4 e 6 CIRC, ou a falta de documento que comprove ou acompanhe a transação efetuada, entre outros formalismos.

Nestas situações cabe ao contribuinte o ónus da prova uma vez que é ele que se encontra em maior contacto com a realidade da empresa e pode mais facilmente comprovar a veracidade dos gastos suportados, (Dias, 2009, p. 53).

<sup>119</sup> Art.60º da LGT.

<sup>120</sup> “Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”

contribuinte, cabendo-lhe assim “o ónus da prova dos factos” visto que o mesmo “(...) *recai sobre quem os invoque*”<sup>121</sup>.

É à AT que cabe o ónus de provar a não aceitação da despesa declarada e registada pelo contribuinte, tendo em conta todos os deveres que as normas contabilísticas e fiscais impõem relativamente à declaração dos factos económicos, sendo, portanto, responsabilidade da AT invocar que essa autenticidade dos registos contabilísticos do sujeito não se verifica, que os registos são falsos ou se relacionam com operações inexistentes ou declarações contabilísticas erradas.

Sendo que cabe à AT provar a inveracidade dos dados contabilísticos da sociedade, aquela recorre a um trabalho de investigação dos registos fornecidos pelo contribuinte, fiscalizando interna e externamente<sup>122</sup> os mesmos, de modo detetar alguma inexistência de documento que justifique uma transação, ou alguma falha entre os registos e a realidade suportada pelo contribuinte, o que levaria a que o ónus da prova invertesse sobre o sujeito de IRC.

Para José Campos Amorim, a AT não se pode considerar no direito de julgar determinadas situações do contribuinte e de recusar todo e qualquer tipo de despesa declarada, só por não a achar legítima, ou pensar que a mesma não se relaciona com o fim da empresa, ou pôr em causa a sua prossecução para fins económicos. A AT, deverá limitar a sua ingerência de forma abusiva nas sociedades, na avaliação dos gastos

---

<sup>121</sup> Art. 74º da LGT.

<sup>122</sup> Relativamente à fiscalização levada a cabo pela AT aos registos de contabilidade das empresas, essa fiscalização pode ser interna ou externa. Quanto à fiscalização interna executa-se uma análise formal e de coerência de todos os documentos do contribuinte e o cruzamento de informações para detetar eventuais inconformidades, erros ou irregularidades.

Já a fiscalização externa incide, fundamentalmente, numa tentativa de descortinar, no meio da contabilidade do sujeito coletivo, faturas falsas, em que se verifica a inexistência de contrapartida repartida face à regularidade formal do documento.

Com estes tipos de fiscalização, a AF consegue encontrar inúmeros casos de irregularidades contabilísticas e económicas, sendo umas mais graves que outras. Quando se tratam de irregularidades de diminuta gravidade, a AT acaba por corrigir a matéria coletável do sujeito passivo. No entanto, quando se fala em irregularidades mais gravosas, em que as consequências das mesmas são relevantes, torna-se necessário outro tipo de intervenção, vito que se torna impossível comprovar ou qualificar tal despesa ou irregularidade. Como tal, o modo de atuação pela AT nestes casos é, proceder a uma liquidação adicional do IRC do contribuinte, recorrendo para tal a métodos indiretos, com base no art. 87º LGT, (Dias, 2009, p.54).

Esta aplicação de métodos indiretos, como modo de liquidação adicional ao IRC do contribuinte, acaba por ser uma exceção à regra, sendo apenas utilizado em casos em que as irregularidades na contabilidade do sujeito se mostram gritantes e que impedem o apuramento real da matéria coletável., sendo esse o entendimento do Ac.do STA de 02/02/2016, processo nº 01011/05, com a relatora Baeta de Queiroz que refere que “ a avaliação indirecta só deverá ter lugar quando a exclusão dos custos corresponda a uma lesão grave e irremediável da tributação segundo o rendimento líquido”, (Amorim,2014).

Caso contrário, e sendo esta a regra geral, em casos de irregularidades menores, a AT acaba por corrigir automaticamente, sem necessidade de utilização do art. 87º da LGT.

dedutíveis, e na recusa sem justificação aparente dos mesmos, pois que, tal atitude acaba por ser ilegal e violadora dos princípios e da vida da empresa.

Cabendo o ónus da prova a quem o invoca, neste caso à AT, não fazendo esta prova da inveracidade da contabilidade do contribuinte, continua a vigorar a presunção do artigo 75º da LGT a favor do sujeito, ficando assim, caso haja documento devido que justifique, provada a dedutibilidade dos custos.

Ainda assim, se a AT não invocar a inveracidade da despesa realizada pelo contribuinte e se recusar a aceitar a mesma como dedutível, nos termos do artigo 23º do CIRC, caberá em última instância aos Tribunais Fiscais a palavra sobre tal pronúncia e recusa por parte da AF, acabando estes por fiscalizar a atividade daquela, ponderar se a mesma está em contradição com as normas e princípios fiscais, e bem assim, se a AT não qualificou e rejeitou indevidamente um gasto, corrigindo-a se tais vicissitudes se verificarem.

Esta atividade de fiscalização por parte dos Tribunais tributários acaba por ser um meio de salvaguarda dos interesses e direitos dos contribuintes, de forma a não verem desconsiderados encargos que obtiveram devidamente, que comprovaram e que realizaram para a sua atividade.

## **2. A fragilidade do artigo 23º CIRC**

Esta reforma do IRC de 2014, apesar de ter conseguido resolver algumas quezílias existentes no regime anterior, proporcionou uma abertura para alguns problemas, ou melhor dizendo, para algumas fragilidades ao regime da dedutibilidade dos gastos em IRC, e essencialmente ao artigo 23º CIRC.

Com o novo código, alterou-se a redação da cláusula geral do artigo 23º nº1 do CIRC, como já se explicou anteriormente, naquilo que respeita aos requisitos inerentes ao regime da dedutibilidade dos gastos. Porém, reforma acabou por não precaver o aparecimento de algumas fragilidades e de certas normas que, por sua vez, tenderam a contrariar esse regime, e mais especificamente, a própria cláusula geral do artigo 23º nº1 do CIRC.

Ora essas normas, que aparecem resultado da reforma ao CIRC e que demonstram algumas fragilidades que essa reformulação trouxe ao regime da dedutibilidade, são nada mais nada menos que as normas específicas anti-abuso e as

normas de tributação autónoma, normas que acabam por se revelar limitadoras da dedutibilidade dos gastos, e da cláusula geral do artigo 23º CIRC.

Como tal, cabe-nos de seguida, abordar as referidas fragilidades ao regime, mais precisamente, as normas específicas anti – abuso e as normas de tributação autónoma.

### **2.1. As normas específicas anti-abuso**

No ordenamento jurídico-tributário português encontramos normas que visam eliminar comportamentos abusivos, previamente identificados, através da exclusão da vantagem fiscal obtida por meio de um comportamento abusivo, por parte do sujeito passivo. A estas dá-se o nome de normas anti-abuso.

No fundo, estas medidas são uma via de limitar os atos ilícitos, *contra legem*, praticados pelo contribuinte com o objetivo de ludibriar o Estado, imiscuindo-se das suas obrigações em matéria fiscal, infringindo a lei fiscal.

Segundo o TCAS:

*“As normas anti-abuso encontram a sua razão de ser no comportamento evasivo e fraudatório dos sujeitos passivos em matéria fiscal e na necessidade de estabelecer meios de reacção adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária (...), na medida em que é inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar, podendo utilizar-se várias vias para atingir tal desiderato, (...). É em vista de tais situações que os Estados se preocupam com a tomada de medidas visando combater os comportamentos evasivos e fraudulentos dos sujeitos passivos através das designadas cláusulas específicas anti-abuso (...) e cláusulas gerais anti-abuso<sup>123</sup>.”*

---

<sup>123</sup> Ac. do TCAS de 20/11/2012, processo nº 03877/10, secção CT – 2º juízo, com o relator Pedro Vergeiro, disponível e consultado a 26/04/2018 em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2cc2c8eb28538fc080257ac2005644f9?OpenDocument>

Para estes casos, em que o legislador se apercebeu que o contribuinte, por meios fraudulentos<sup>124</sup> e numa prática subsumível à de abuso de direito<sup>125</sup>, pretendeu evitar a aplicação das normas fiscais, o mesmo ponderou que seria justificação suficiente a elaboração e consagração de normas aplicáveis a casos concretos de abuso, como forma de solucionar situações de elisão fiscal<sup>126</sup> e/ou fraude fiscal<sup>127</sup>.

Estas normas encontram-se espalhadas pela legislação fiscal sendo possível encontrá-las nos mais variados impostos, tendo cabido ao legislador observar as situações que poderiam ser consideradas como abusivas, tipificá-las e sujeitá-las a tributação. No ordenamento existem cláusulas gerais anti-abuso<sup>128</sup> e cláusulas específicas anti-abuso.

---

<sup>124</sup> Considera-se meio artificioso ou fraudulento, aquele em que o contribuinte por intermédio de uma ação engenhosa, tenta conseguir um determinado efeito, neste caso obter uma vantagem fiscal. Assim, o contribuinte, por meio de negócio do qual pretende obter uma vantagem, implementa estruturas fictícias para que consiga obter um benefício fiscal, desviando-se assim da realidade, (Freitas, 2012, p.12).

<sup>125</sup> O abuso de direito vem regulado no art. 334º do CC, que refere que “*é ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito*”, visando a condenação de práticas abusivas, de condutas que desconsideram a boa fé, os bons costumes ou o fim social.

<sup>126</sup> A elisão fiscal ou planeamento fiscal ilegítimo pressupõe a existência de atos ou negócios jurídicos que, embora não sejam ilegais, são ilegítimos, implicando um aproveitamento abusivo do sistema fiscal. Diferencia-se da evasão fiscal, que se verifica após a ocorrência do facto gerador de tributação, e tem como objetivo ocultar a existência da obrigação tributária decorrente dos atos praticados, por meios ilícitos, originando uma violação por parte do contribuinte da relação jurídico-tributária já definida por lei. Como tal, podemos afirmar que a evasão fiscal consubstancia uma tentativa do contribuinte se furtar, ilicitamente, ao pagamento de impostos, sendo certo que essa conduta merece um desvalor jurídico de ordem contraordenacional ou mesmo criminal, (Freitas, 2012, p.9).

<sup>127</sup> A fraude fiscal consubstancia o domínio do ilícito fiscal, verificando-se quando há uma violação direta da lei, ou seja, quando se encontram preenchidos os pressupostos das normas de incidência e, todavia, há “fuga” ao imposto devido. Na fraude a lei o ilícito acontece tendo em conta o resultado que se obteve com a prática daquele ato, sendo que é este resultado que se obtém que é proibido pelo Direito Fiscal, não os meios que o contribuinte levou a cabo para deter esse resultado. “*A fraude fiscal pode ter lugar por: a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração;*

*b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;*

*c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas*”, art. 103º do RCIT.

<sup>128</sup> Apesar da referência no texto sobre as CGAA, cabe ainda fazer algumas considerações sobre as mesmas, para enriquecimento da problemática. A aplicação da CGAA permite a desqualificação dos atos e negócios realizados para obtenção de um benefício fiscal, tornando-se ineficazes, ou seja, não se permite a produção dos seus efeitos, não se considerando o ato nulo ou anulável, mas antes considera-se o negócio ou o ato condenado por ter sido celebrado em determinadas circunstâncias que impedem o reconhecimento dos efeitos desse negócio pelo sistema fiscal, (Freitas, 2012, p15).

O legislador, tendo em conta a importância da aplicabilidade da CGAA, introduziu no ordenamento jurídico os procedimentos da sua fundamentação, descritos no art. 63º do CPPT que trata da relação entre a norma fiscal e a atuação do sujeito passivo, assinalando uma base para o exercício dos poderes pela AT. Assim, a AT, tendo poderes para desconsiderar os atos ou negócios, adapta-os de forma a poder anular as vantagens fiscais primordiais, reconstruindo-os como se a motivação fiscal não tivesse lugar, (Pereira, S., 2015, p. 21).

As cláusulas gerais anti-abuso (CGAA) debruçam-se sobre situações mais amplas e dinâmicas, que se reconduzem à distinção entre os negócios elaborados por razões económicas e os elaborados por razões meramente fiscais. Entram, portanto, em contraposição com as cláusulas específicas anti-abuso, que se reconduzem a casos concretos, cujo seu âmbito de aplicação excecional visa combater situações que violam o ordenamento jurídico-tributário e que vão além do que está definido no sistema fiscal, estando, no caso do ordenamento jurídico português, bem delineadas, sabendo-se ao certo em que situações as mesmas se aplicam.

Segundo Sérgio Pereira, “*as cláusulas específicas anti abuso são normas antissistemáticas, ou seja, são exceções e derrogações dos princípios estruturantes do sistema fiscal, para corrigir determinadas falhas do mesmo, solucionando as mesmas através da criação de normas avulsas*”<sup>129</sup>.

Estas normas anti-abuso especiais “*possuem carácter paliativo, pretendendo remendar uma determinada falha na malha tributária, embora sem capacidade de o regenerar*”<sup>130</sup>, acabando por ser um meio de prevenção de situações de abuso por parte do contribuinte, mas que, por estarem tão limitadamente definidas na lei, podem levar a que o sujeito pondere novas formas de se imiscuir das obrigações fiscais, encontrando novos esquemas que possam ser-lhe úteis.

Para Saldanha Sanches, a norma específica anti-abuso pode atuar por meio de três mecanismos diferentes: por meio de criação de presunções ilidíveis e inilidíveis, por meio da inversão do ónus da prova e, por último, através da desconsideração das despesas<sup>131</sup>.

No caso concreto do IRC, e particularmente no caso dos encargos suportados pelo contribuinte para a sua atividade, o problema não se relaciona com o facto de o

---

O sistema fiscal português consagra no seu ordenamento uma CGAA no art. 38º n.º2 da LGT, que dispõe que “*são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.*” Segundo Gustavo Courinha para aplicação desta CGAA existem quatro pressupostos que tem de ser verificados, nomeadamente, a prática de atos ou negócios com o principal objetivo de obter vantagem fiscal, o recurso a meios artificiosos e ou fraudulentos, o abuso de formas jurídicas, a intenção do contribuinte agir motivado pela obtenção de uma vantagem fiscal e a sanção como consequência da aplicação desta CGAA.

<sup>129</sup> (Pereira, S. 2015, p.27).

<sup>130</sup> (Gustavo Courinha, citado por Lagoa, 2015, p. 34).

<sup>131</sup> (Saldanha Sanches citado por Lagoa, 2015, p. 33).

gestor incorrer em custos que ache necessários e que se liguem à atividade da empresa, mesmo que de uma forma fiscal estratégica e lícita<sup>132</sup>. Trata-se de um meio de gestão da empresa, cabendo ao gestor tentar paralelamente com a gestão da atividade suportar gastos menores para a empresa, desde que, e sempre se ressalve, os mesmos estejam associados à atividade da sociedade.

O problema, no caso do IRC, encontra-se nas situações em que o sujeito, por sua livre vontade e consciente dessa prática, por meio de técnicas abusivas ao Direito Fiscal, suporte gastos que se relacionam com o interesse da sociedade. Por via de meios artificiosos, o contribuinte pratica atos que impedem que nasça o facto tributário previsto na norma de incidência, ou seja, utiliza mecanismos que possibilitam imiscuir-se de pagar os impostos devidos sobre as despesas realizadas, fugindo ou abrandando a carga fiscal<sup>133</sup>, de modo a obter com isso uma vantagem fiscal.

Em situações em que o contribuinte realiza uma operação abusiva, pretende, com o seu comportamento, que seja desconsiderado o encargo que suportou, reconduzindo essa prática a uma clara violação dos princípios fundamentais do CIRC, e especialmente do princípio da tributação das empresas pelo lucro real.

Senão vejamos, quando um contribuinte incorre de um gasto para a sua atividade, e como já se referiu, existe uma presunção de que esses custos foram suportados tendo em vista os interesses da empresa, presumindo-se a sua veracidade segundo o artigo 75º da LGT. Ora, se por algum motivo o contribuinte realizou tal despesa por meio abusivo, o gasto que suportou não se ligará a qualquer ganho sujeito a IRC, levando ao início de um conflito, o de saber se haverá por parte do contribuinte abuso ou se poderá aquele provar que suportou o encargo para a sua atividade, e este ser tributado segundo o princípio da tributação das empresas, ou seja, pelo lucro real.

---

<sup>132</sup> Esta prática por parte dos gestores da empresa reconduz-se à situação de planeamento ou prevenção fiscal do contribuinte. A prevenção fiscal decorre do princípio da liberdade contratual dos indivíduos, do princípio da autonomia privada.

O contribuinte, determina a sua atividade tendo em conta o fator fiscal, ou seja, adota os comportamentos fiscalmente menos onerosos, numa perspetiva das consequências fiscais que tais comportamentos possam ter. Esta prática não é condenável e, muitas vezes, é incentivada pelo próprio Estado, realizando-se uma gestão fiscal dos impostos a que a empresa estará adstrita, permitindo escolher a via fiscal menos onerosa para a empresa, mas que continue dentro dos limites fiscais e compatíveis com os interesses societários. Pelo que a condução da “vida” da empresa por um plano que a favoreça quanto aos lucros e diminua os seus encargos não oferece dúvidas de que está conforme o ordenamento jurídico-fiscal.

<sup>133</sup> (Portugal, 2000, p.39).

Tratando-se de especiais casos ou limites à dedutibilidade dos encargos, o legislador optou por prever no CIRC, expressamente, normas fiscais especiais anti-abuso para tentar evitar estes mecanismos fraudulentos utilizados pelo contribuinte.

Ainda assim, a consagração de normas especiais anti-abuso pelo legislador na lei, apesar de prevenir ou evitar determinados desvios por parte do sujeito passivo às suas obrigações, vinculando-o à lei, não deixa de proporcionar uma possibilidade de aquele criar novos métodos fraudulentos, que não entrem no âmbito das normas específicas anti-abuso como forma de diminuir a sua carga fiscal.

Tendo realizado uma breve introdução quanto às cláusulas especiais anti-abuso, cabe, pois, referir dois exemplos das mesmas, aplicadas à desconsideração dos custos, tendo em conta que é sobre eles que recai a análise levada a cabo nestas páginas, fazendo-se, de seguida, referência a algumas normas que vigoram no CIRC como normas especiais anti-abuso.

#### ***2.1.1. A alínea r) do artigo 23º - A do CIRC.***

Esta norma específica anti-abuso, constante da al. r) do artigo 23º - A do CIRC, consagra os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais. Antes da reforma de 2014, esta norma encontrava-se consagrada no artigo 65º do anterior CIRC, tendo após a revogação do mesmo, contemplado o elenco de alíneas do artigo 23º - A do CIRC.

Refere a al. r) do artigo 23º - A do CIRC que: *“Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...)*

*r) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal a que se referem os n.os 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.”*

Esta norma específica anti-abuso é criada pelo legislador numa perspetiva de combate aos “paraísos fiscais”<sup>134</sup> e à prática do contribuinte de deslocar determinadas importâncias para estes locais como meio de atenuar ou suprir os impostos, bem como a tributação a que está sujeito.

Ora, ao verificar-se uma situação como esta- em que a AT observa que o sujeito estará a utilizar meios para desviar importâncias pagas ou devidas para locais de baixa fiscalidade para atenuar ou de eliminar o imposto a que está adstrito- acaba por não considerar os gastos incorridos como dedutíveis, desconsiderando-se a aplicação do artigo 23º nº1 do CIRC, incluindo-os assim na al. r) do 23º-A do CIRC.

Para que o contribuinte consiga uma reversão dessa desconsideração dos custos, e lhe seja aplicado o regime da dedutibilidade do artigo 23º nº1 do CIRC, terá de provar que as despesas suportadas foram necessárias para garantir rendimentos sujeitos a IRC. Terá, portanto, de demonstrar que as operações levadas a cabo para realizar esses encargos foram efetivamente realizadas, que não se reconduziram a meios fraudulentos, inclusive que o montante do custo não é desproporcional ou exagerado, não tendo qualquer carácter desviante das normas fiscais.

Caso o contribuinte não consiga, por meio da inversão do ónus da prova, comprovar a efetividade e normalidade da operação realizada, então, os gastos suportados por ele não serão considerados como dedutíveis à luz do artigo 23º nº1 CIRC, caindo assim no âmbito da norma do 23º -A al. r) do CIRC.

Uma questão que se tem discutido prende-se com o saber se o contribuinte terá de provar a efetividade, normalidade e montante não exagerado da despesa, ou se poderá apenas demonstrar um destes requisitos, para que a mesma passe a ser considerada dedutível, pelo artigo 23º nº 1 CIRC.

Segundo o Ac. do CAAD de 05/09/2012<sup>135</sup>, relativo à dedutibilidade de custos relacionados com o pagamento de royalties, este tribunal vem referir os requisitos que o contribuinte deverá provar para que veja os seus gastos dedutíveis e não reconduzidos ao artigo 23º-A do CIRC. Segundo o tribunal os mesmos “*são apresentados de forma*

---

<sup>134</sup> Os paraísos fiscais são territórios em que as taxas de imposto em vigor, os normativos pelos quais se regem as operações económicas e a legislação em geral são mais permissivas. Ou seja, para além de as taxas de imposto em vigor serem menores, os procedimentos necessários para levar a cabo uma operação económica são mais flexíveis e permissivos.

<sup>135</sup> Ac. do CAAD de 05/09/2012, processo nº 10/2012-T, em que foi juiz – árbitro presidente Benjamim Silva Rodrigues. Disponível e consultado a 01/05/2018 em: [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_irc=1&s\\_processo=10%2F2012-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=1](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irc=1&s_processo=10%2F2012-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1)

*alternativa, o que implica que o sujeito passivo prove apenas um deles*“, levando assim a crer que, basta ao contribuinte demonstrar um dos requisitos (efetividade, normalidade e montante não exagerado) para que o encargo seja admitido como dedutível fiscalmente.

No entanto, para o Ac. do CAAD de 16/06/2014, a alternatividade de escolha dos requisitos de prova não se verifica, opondo-se à opinião do supra citado acórdão. Para o ac. do CAAD de 16/06/2014<sup>136</sup> que, novamente discutia uma questão de despesas com o pagamento de royalties, o tribunal arbitral vem defender que nestes casos, para que haja uma dedutibilidade dos gastos suportados, o contribuinte terá de fazer prova dos três requisitos já mencionados, sob pena dos gastos serem tratados como não dedutíveis fiscalmente.

Assim, segundo este acórdão do CAAD:

“O Tribunal entende, pois, que o ónus do contribuinte se dirige cumulativamente aos três requisitos, sendo esse o melhor entendimento da norma em presença (...), e não o de que ele só tem de demonstrar a efetividade da operação e depois, à sua escolha, ou o carácter normal ou a razoabilidade do montante. (...) Supõe-se que o juízo da norma foi uno, no sentido de considerar que era o sujeito passivo que estaria em melhores condições de fazer todas as três demonstrações.”

Pese embora a existência destas duas posições distintas, ainda que do mesmo tribunal, quanto à necessidade ou não de se verificar a prova dos três requisitos referidos na letra do artigo 23º - A al. r) do CIRC para que os gastos sejam considerados dedutíveis, o certo é que a questão não se encontra uniformizada. Cabe assim, e sempre em última instância, ao Tribunal, ter o papel de direção do processo e de promoção da verdade material, numa perspetiva de verificar os factos trazidos pela AT e pelo contribuinte e decidir pela dedutibilidade ou não deste tipo de encargos.

---

<sup>136</sup> Ac. do CAAD de 16/06/2014, processo nº 148/2013-T, em que foi juiz-árbitro presidente o Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros. Disponível e consultado a 01/05/2018 em: [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_irc=1&s\\_processo=10%2F2012-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=1](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irc=1&s_processo=10%2F2012-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1)

### **2.1.2. O Artigo 81º número 4 do CIRC.**

No seguimento do abordado supra, quanto às normas especiais anti-abuso, cabe agora refletir sobre a norma do artigo 81º nº4 do CIRC de forma sucinta, tendo em conta que a mesma também se enquadra no elenco de normas específicas anti-abuso relativas aos gastos. A norma em causa tem como fundamento o combate à fraude e evasão fiscal através da não dedutibilidade de menos-valias decorrentes de operações com paraísos fiscais.<sup>137</sup>

Segundo o artigo 81º nº4 do CIRC, *“a menos-valia referida na alínea b) do n.º 2<sup>138</sup> não é dedutível nos casos em que a entidade liquidada seja residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável que conste de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças ou quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo por período inferior a quatro anos.”*.

Ou seja, pelo decorrer desta norma, para que as menos-valias sejam dedutíveis deverão encontrar-se na titularidade do sujeito passivo há pelo menos quatro anos ou mais, contrariamente ao que se entendia antes da reforma do CIRC que referia que o prazo deveria ser de três anos, e não pertencerem a entidade liquidada com residência em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável. Caso um destes dois requisitos não se vislumbre, então a menos-valia não será dedutível.

O facto de se entender que apenas as menos-valias que estejam na posse do contribuinte há, pelo menos, quatro anos ou mais podem ser consideradas dedutíveis, prende-se com a necessidade de prevenir negócios simulados para obtenção de vantagem fiscal. Assim, entende-se que, tendo o sujeito uma menos-valia há pelo menos quatro anos, o mesmo não teve intenção de criar um negócio ruinoso, que lhe proporcionasse essa menos-valia para obter a sua dedutibilidade e, com isso, conseguir um benefício fiscal<sup>139</sup>.

---

<sup>137</sup> (Lagoa, 2015, p.41.).

<sup>138</sup> Pode ler-se no art. 81º nº2 al. b) do CIRC que: *“No englobamento, para efeitos de tributação da diferença referida no número anterior, deve observar-se o seguinte: (...) b) Essa diferença, quando negativa, é considerada como menos-valia dedutível pelo montante que exceder a soma dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada que tenham beneficiado do disposto no artigo 51.º”*.

<sup>139</sup> (Lagoa, 2015, p.41).

Presume-se, então, que o negócio que o sujeito realizou foi com intenções de o celebrar, pressupondo que o mesmo seria benéfico para a sua atividade e que não ruinoso, pelo que a menos-valia não seria uma manipulação do sistema para obter uma vantagem fiscal.

Depois de apresentados estes dois exemplos de cláusulas específicas anti-abuso, que respeitam à desconsideração dos gastos e se relacionam com o regime da dedutibilidade dos mesmos, é de concluir que, com as alterações ao novo CIRC foram francas as tentativas de se tentar evoluir, tentando-se acompanhar a sociedade e as novas abordagens e possibilidades que o mundo do *business* tem permitido ao contribuinte, tanto a nível nacional como internacional.

Estas normas específicas acabam por estar presentes na lei fiscal, vindo de alguma forma garantir a prossecução do princípio da segurança jurídica, de forma a limitar as “zonas cinzentas” do sistema fiscal, dando a conhecer ao contribuinte os limites existentes ao planeamento fiscal, bem como os limites à discricionariedade de atuação da AT, vinculando assim esta e os contribuintes às imposições criadas pelo legislador.<sup>140</sup>

Porém, estas evoluções, e especificamente o aparecimento deste tipo de normas especiais, acabam por fragilizar a cláusula geral do artigo 23º do CIRC no que respeita à questão dos gastos, visto que o contribuinte acaba por fazer face às situações criadas pelo legislador, esgotando assim a possibilidade dos custos serem reconduzidos ao artigo 23º do CIRC, acabando por tais despesas se reconduzir à aplicação das normas específicas anti-abuso, ou a do 23º-A al. r) ou do 81º nº4 do CIRC.

Se no anterior regime a aceitação dos custos se baseava no regime da dedutibilidade dos gastos do artigo 23º CIRC, após a Reforma de 2014 tal paradigma foi modificado, tendo em conta a luta enveredada, contra o planeamento fiscal ilegítimo, tanto pela Comissão de Reforma do CIRC de 2013 como pela própria Reforma ao CIRC de 2014.

Ainda assim, mesmo que continue a ser este o paradigma a vigorar - o da aplicação destas normas especiais em detrimento da cláusula geral do artigo 23º CIRC-, o certo é que haverá sempre desvios, ainda que legítimos, por parte do contribuinte a estas normas, até porque como já se referiu, ao saberem o que as mesmas regulam, acabam por criar mecanismos que não estejam por elas contempladas.

---

<sup>140</sup> (De Andrade, 2014, p.12).

Por isso, em última análise, e numa perspetiva de se preservar a tributação pelo lucro real, toma-se como referência as cláusulas específicas anti-abuso para a resolução destas situações, em detrimento da cláusula geral do artigo 23º CIRC que acabará por ter uma aplicação mais desfasada e subsidiária face à cláusula específica anti-abuso.

## **2.2. Tributações autónomas**

As tributações autónomas, doravante denominadas TA, foram incluídas no CIRC com a Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, que veio integrar e prever as TA no diploma do IRC. Desde então, este regime tem sofrido alterações constantes, principalmente no que concerne ao alargamento das taxas e das despesas a serem incluídas nesta norma.

Para Daniela Lagoa, a TA é um meio de tributar as despesas do contribuinte, que embora possam enquadrar-se nos gastos dedutíveis, para efeitos de cálculo do lucro tributável, são despesas consideradas não essenciais sobre as quais se podem colocar em dúvida se foram cometidas para a atividade da sociedade, ou para o mero uso pessoal.

Este tipo de tributação atua de forma penalizante no sujeito passivo, de modo a que este deixe de assumir certos gastos de forma disfarçada, e a que pense que aqueles não são permitidos fiscalmente, sancionando-se desta forma o contribuinte.

Atualmente, as TA<sup>141</sup> estão reguladas no artigo 88º do CIRC, que refere nos seus vários números os tipos de despesas suportadas pelo contribuinte sobre as quais se deverá aplicar uma taxa, diferenciando-se essa taxa aplicável de despesa para despesa. Esta taxa é aplicável independentemente de existir rendimento para o contribuinte ou do mesmo apresentar prejuízos fiscais.

---

<sup>141</sup> É do entendimento maioritário que as TA enquadram-se na figura de imposto e não de taxa ou contribuição especial, isto porque, a mesma é exigida ao sujeito passivo, de forma unilateral e coativa, art. 4º nº1 da LGT, sem que haja qualquer contrapartida, visando penalizar certos tipos de consumos e incentivar outros. As TA estão incluídas no grupo de impostos indiretos, incidindo sobre a despesa suportada pelo contribuinte, afastando-se do IRC e IRS que são impostos diretos que incidem sobre o rendimento.

A TA não se enquadrará na definição de taxa, tendo em conta que a mesma assenta num sinalagma e na bilateralidade, havendo uma proporcionalidade entre serviço prestado e montante pago, art. 4º nº 2 da LGT. Também não se reconduz à categoria de contribuições especiais, art. 3º e 4º nº3 da LGT, visto que estas baseiam-se na obtenção de benefícios para o contribuinte.

Existe ainda alguma Doutrina que tenta enquadrar as TA nas normas anti-abuso, afirmando que estas visam tributar uma vantagem fiscal obtida pelo contribuinte, através da realização de encargos. Porém, não se pode concordar com a mesma, tendo em conta que a TA não pretende anular um negócio ou realizá-lo sob determinadas condições, sendo uma taxa específica aplicada a certas despesas.

É do entendimento da Doutrina que estas tributações baseiam-se em dois pilares: primeiro, na possibilidade de combater comportamentos abusivos por parte do contribuinte quanto aos gastos suportados; e segundo, a necessidade de impor uma tributação em sede de IRC de gastos que não foram tributados em sede de IRS, por se entender que os interesses individuais estão a ser camuflados pelos gastos da empresa.<sup>142</sup>

Desde o seu aparecimento que as TA têm gerado discussões no seio do CIRC, inclusive porque se tenta perceber o porquê destas taxas (que constituem um tipo de tributação que não incide sobre o rendimento do contribuinte mas sim sobre as despesas do mesmo, verificadas num determinado momento) se encontrarem reguladas no CIRC, quando em nada se reconduzem à definição de rendimento, que se verifica periodicamente e sobre o qual incide o IRC.

Segundo Paula Rosado Pereira embora “*a tributação autónoma de encargos esteja formalmente inserida no Código de IRC e o respectivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, a tributação autónoma é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC. (...) é uma mera soma de valores correspondentes a factos tributários autónomos (cada despesa ou encargo)*”<sup>143</sup>. Ou seja, a TA incide numa despesa concreta como forma de pagamento autónomo ao IRC, enquanto este incide sobre o lucro de uma empresa, não se confundindo, portanto, TA com IRC.

Na TA, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um imposto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano como o IRC, mas perante um facto tributário instantâneo.

Mais, relativamente a esta questão de integração da TA no CIRC, o próprio TC refere que, enquanto a TA incide sobre a realização de determinadas despesas, a tributação em IRC incide sobre a tributação dos rendimentos, havendo apenas uma ligação entre estas duas realidades. Daí a TA estar inserida no CIRC: porque as despesas sobre as quais incide a TA são dedutíveis no apuramento dos rendimentos sujeitos a IRC, funcionando aquela como tributação complementar ao IRC, bem como um imposto que visa reduzir as vantagens fiscais que o contribuinte poderia ver-lhe

---

<sup>142</sup> (Lagoa, 2017, p.17).

<sup>143</sup> (Paula Rosado Pereira, O princípio da não retroatividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma de encargos, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, Vol.2, IDEFF, Lisboa, 2011, p.220, citado por Marques, P., Sarmiento, J., & Marques, R., 2017, p.107);

concedidas, resultante da dedução dessas despesas<sup>144</sup>. Por tudo isto se enquadrará a TA no CIRC.

O próprio TC, acaba por referir que estas taxas poderiam estar incluídas em qualquer código ou diploma autónomo, uma vez que ao não tratarem da tributação do rendimento, mas sim da despesa, não refletem o princípio da capacidade contributiva inerente à tributação de rendimentos, pelo que se poderá apurara a TA independentemente do IRC.<sup>145</sup>

O certo é que, desde o seu nascimento que as TA nunca foram enquadradas como imposto sobre o rendimento. Pelo contrário, são apenas uma medida utilizada pelo Estado para tributar aquilo que não cabe ser tributado em sede de IRC, por falta de preenchimento dos requisitos devidos. Sucede que, a autoliquidação das TA se faz no mesmo modelo de apresentação de IRC (Modelo 22) e na mesma ocasião daquele, mas sem que os mesmo se relacionem, sendo a TA autónoma<sup>146</sup> do IRC, aplicando-se até em casos de isenção ou redução do mesmo.

Regra geral, os impostos suportados pelo sujeito são dedutíveis ao lucro tributável, artigo 23º nº2 al. f) do CIRC, tendo o legislador sempre aceite a dedutibilidade de despesas com impostos que se enquadram no regime do artigo 23º CIRC, como por exemplo, o IVA, Imposto de Selo, mas nunca o IRC, nem as TA.

No entanto, com a Reforma de 2014 que revoga o artigo 45º nº1 do anterior código, as TA foram consideradas encargos não dedutíveis, referindo o artigo 23º-A nº 1 al. a) do CIRC que *“Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

- a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros;”*

Esta nova formulação, ainda que não inove a letra da lei do artigo 45º do anterior CIRC, deu razão ao entendimento maioritário que se vêm defendendo, relativamente à TA ser um imposto autónomo do IRC e não suscetível de dedução. Ainda que a permanência da letra da lei possa revelar leituras distintas, visto que continua a incluir as TA no CIRC quando as mesmas não são parte integrante daquele (nem mesmo da

---

<sup>144</sup> Ac. TC de 19/12/2012, processo nº 617/2012 (Processo nº 150/12);

<sup>145</sup> Ac. do TC nº 85/2010, processo nº 653/09, publicado no Diário da República, 2.ª série — N.º 74 — 16 de abril de 2010, disponível e consultado a 08/05/2018 em: <https://dre.pt/application/file/a/2221736>

<sup>146</sup> (Araújo, F. & De Oliveira, A.,2014, pp. 3 e 4).

categoria de impostos que incide sobre lucros ou rendimentos, separando-a destes), o certo é que, e segundo o STA, esta reforma do artigo 45º do anterior CIRC vem demonstrar a incompatibilidade entre os encargos suportados com a TA e a sua dedutibilidade. O STA refere que aqueles não podem ser deduzidos, em sede de IRC, para efeitos de determinação da matéria tributável<sup>147</sup>.

Aqui, não se coloca em causa a dedutibilidade das despesas suportadas pelo sujeito, mas sim o próprio encargo que o mesmo teve com a TA e com a taxa aplicável às mesmas, senão leia-se, *“Na determinação do lucro tributável, tais despesas são tidas como custo fiscal, mas o valor da tributação autónoma que sobre essas mesmas despesas é determinado por lei não é, em si mesmo, tido como custo fiscal para efeitos de determinação de lucro tributável, não sendo tidas, para efeitos fiscais, como gastos suportados pela empresa”*<sup>148</sup>.

Pelo que, e segundo se pode retirar da alteração ao CIRC, as TA não são gastos fiscais (artigo 23º-A, nº 1, al. a) do CIRC) e, como tal, não são dedutíveis.

Assim sendo, porque se pode considerar as TA normas que trazem fragilidades à cláusula geral do artigo 23º do CIRC?

As TA foram alargadas a uma diversidade de encargos fiscais dedutíveis, com vista a penalizar aqueles que foram incorridos de forma engenhosa pelas empresas, só podendo o contribuinte não liquidar a TA se o gasto não for dedutível.

Com a reforma de 2014, a tributação por este modo manteve-se. Houve um agravamento das taxas aplicáveis, como modo de dissuadir despesas excessivas, e suportadas sem o interesse da empresa e que afetassem o apuramento do lucro tributável.

*“Se o gasto sobre o qual incide a tributação autónoma não é, em si mesmo, dedutível, é porque, de acordo com a lógica que subjaz ao IRC o mesmo não é indispensável para a realização de rendimentos sujeitos a imposto”*, e, como tal, ser-lhe-á aplicado uma taxa que incide sobre a despesa. O intuito é compensar a perda de

---

<sup>147</sup> Como exemplo deste entendimento, ac. do STA de 27/09/2017, 2ª secção, processo nº 0146/16, com o relator Francisco Rothes, disponível e consultado a 08/05/2018 em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/67be49041750e222802581aa003f5cca?OpenDocument&ExpandSection=1>

<sup>148</sup> Ac. do STA de 6/04/2016, processo 1613/15, 2ª secção, com a relatora Ana Paula Lobo, disponível e consulta em 08/05/18 em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/86a493d960cba8f480257fa1004bd32d>

receita fiscal que a sua realização gerou, bem como servir tal taxa de desincentivo a que o contribuinte retorne a utilizar futuramente encargos desnecessários, que geram TA.<sup>149</sup>

Caso não se disponha de certezas em como essas despesas estão a ser suportadas para fins empresariais, e antes são uma forma de esconder interesses pessoais dos gestores, sem serem tributados em sede de IRS, então aí, aplica-se à despesa suportada uma tributação adicional, a TA, de modo a evitar uma eventual perda de receita por parte do Estado.

Esta opção criada pelo legislador acaba por ser uma sanção menos gravosa do que considerar o gasto não dedutível automaticamente, incidindo em situações de empresarialidade parcial, ou seja, em situações em que, não sendo discernível uma utilização exclusivamente empresarial a tributação visaria, em primeiro lugar, dissuadir situações de abuso na área de sobreposição entre despesas empresariais e despesas particulares.<sup>150</sup>

Ainda assim, o legislador assume a possibilidade do contribuinte provar que o gasto foi suportado para fins empresariais e não individuais. Para tal, basta ao contribuinte a prova da exclusividade dos custos para os fins empresariais como forma de afastar a TA. Ilidindo a presunção de empresarialidade parcial da despesa, comprovando-se que aquela se reconduz a 100% aos interesses empresariais, tal implicará a não aplicação da TA a despesa suportada pelo sujeito.

Sobre tal ilicção lembre-se que:

*“(...) a regra no Direito português é a da susceptibilidade de ilisão, nos termos do artigo 350º do Código Civil ou do artigo 73º da LGT; e que a presunção que subjaz à tributação autónoma faz todo o sentido na medida em que seria difícil, senão impossível, à AT analisar a empresarialidade, ou falta dela, em todas as situações a que se aplica aquela tributação autónoma – obtendo-se, com essa presunção, uma distribuição do ónus da prova que*

---

<sup>149</sup> (Martins, G., 2015, pp.34 e 35).

<sup>150</sup> Ac. do CAAD de 14/0972017, processo nº 649/2016-T, com os árbitros José Baeta de Queiroz, Fernando Araújo e Sofia Cardoso (com voto vencido), disponível e consultado a 08/05/2018 em : <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPage=265&id=2899>

*recai sobre quem se encontra em melhores condições de comprovar a natureza das despesas.*<sup>151</sup>

No entanto, as TA são normas que retiram força à cláusula geral do artigo 23º IRC. Isto sucede porque, primeiramente funcionam de uma forma rígida, tendo como vantagem uma aplicação<sup>152</sup> mais ou menos automática, dispensando a AF de um esforço de indagação. Em segundo lugar, porque tributam de uma forma “extra” a despesa suportada pelo contribuinte no âmbito da sua atividade.

Mesmo que a despesa seja incorrida no interesse da sociedade e da atividade que a mesma realiza (e ainda que essa despesa seja dedutível nos termos do artigo 23º CIRC), esta acaba por ver-lhe aplicada uma taxa, que muitas vezes é excessiva. Tal facto, leva a que o contribuinte se acautele e acabe por não realizar determinado encargo com receio que aquele seja desonerado do regime da dedutibilidade e seja onerado com base na TA.

Posto isto, embora seja perceptível que o legislador, adaptando-se aos novos tempos e à alteração da sociedade, pretenda criar normas que previam o abuso por parte dos contribuintes (nomeadamente através de cláusulas específicas anti-abuso ou de TA), o certo é que as mesmas acabarão por reprimir as ações do contribuinte, bem como a dedutibilidade dos gastos.

Tudo isto leva a crer que, o efeito de cláusula geral conferido ao artigo 23º CIRC cada vez tem menos força, dado que a mesma acaba por ser ultrapassada ou aplicada de forma subsidiária face às normas especiais que o legislador criou. Tudo isto demonstra como as modificações constantes da Reforma de 2014 podem ter fragilizado a cláusula geral de dedutibilidade dos custos do artigo 23º do CIRC.

### **3. Posição adotada face ao atual artigo 23º CIRC**

---

<sup>151</sup> Ac. do CAAD de 14/09/2017, processo nº 649/2016-T, com os árbitros José Baeta de Queiroz, Fernando Araújo e Sofia Cardoso (com voto vencido), disponível e consultado a 08/05/2018 em : <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=265&id=2899>

<sup>152</sup> Ac. do TCAS de 27/10/2016, processo nº 09774/16, secção CT, com o relator Joaquim Condesso, disponível e consultado a 08/05/2018 em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/3c531ad55e79ca7c8025805a004d32e8?OpenDocument>

Como foi sendo descrito, o regime da dedutibilidade dos gastos sofreu uma reforma em 2014, que teve como intuito ultrapassar os entraves do anterior regime face aos critérios necessários para uma despesa ser considerada dedutível, tentando desta forma aglutinar as opiniões maioritárias que se vinham afirmando ao longo do mesmo.

Apesar da Reforma do CIRC ter sido a melhor solução encontrada para resolver estas questões, para colocar Portugal no caminho das empresas estrangeiras e abrir horizontes no mercado internacional às empresas portuguesas, cabe fazer algumas considerações sobre o atual regime do artigo 23º CIRC.

Começando pela epígrafe da própria norma fiscal, podemos denotar que do anterior para o atual CIRC alterou-se a denominação do conceito de “custos” para “gastos”, estando este conceito considerado em ambos os códigos no artigo 23º.

Numa primeira aceção, poderíamos pensar que tal alteração traria alguma relevância. Poder-se-ia até presumir que a mesma mostrasse que, por exemplo, em termos económicos ou contabilísticos, os "custos" seriam a denominação daqueles que estão diretamente ligados à produção da atividade, enquanto que os "gastos" seriam todas as saídas de dinheiro da empresa, (custos, despesas, investimentos e movimentos não operacionais).

Porém, não penso que tenha sido este o motivo de tal alteração, porque, ao ponderar as definições de tais conceitos, “custos” e “gastos”, estes não são mais do que meros sinónimos que hoje em dia, por uma questão de aliar a Contabilidade ao Direito Fiscal, tanto economicamente como contabilisticamente significam o mesmo. Estes conceitos acabam por definir os encargos que são admitidos pelo sujeito passivo para obter rendimentos sujeitos a IRC, não demonstrando a alteração da epígrafe qualquer relevância, pelo que não se compreende a necessidade de tal transformação.

Ainda assim, e a fim de valorar esta alteração, posso admitir que a mesma poderá ter sido levada a cabo pelo legislador como forma de suscitar mais impacto à reforma que este artigo sofreu, deixando para trás um conceito que tanto terá sido corrompido com várias perspetivas, e demarcar uma efetiva mudança no regime da dedutibilidade. Só pensando desta forma poderia aceitar que tal alteração tivesse algo de novo a dar à reforma deste artigo.

A maior alteração introduzida ao atual regime da dedutibilidade deu-se quanto aos requisitos que permitem que o gasto seja dedutível: o da comprovação e da indispensabilidade. Tal alteração pretendeu uma melhor aplicação do regime da

dedutibilidade aos casos concretos, eliminando as discordâncias vividas ao longo da vigência do anterior CIRC.

Relativamente ao requisito da comprovação, ao contrário da indispensabilidade, permaneceu nos dias de hoje versado no artigo 23º CIRC, não se encontrando definido no nº 1 desse artigo como anteriormente, mas sim, nos nº3, 4 e 6 do referido artigo.

Com o atual requisito da comprovação dos gastos, pretendeu o legislador clarificar quais deveriam ser os documentos de suporte para os mesmos, bem como as regras que seguiriam, de forma a acautelar as divergências constantes do anterior regime.

Uma das alterações levadas a cabo, foi a questão da formalização dos documentos justificativos dos gastos, estando estes definidos no nº 3 e 4 do artigo 23º CIRC. Segundo descrito na lei, para que um gasto seja dedutível o mesmo tem de ser comprovado documentalmente, independentemente do tipo de suporte e natureza do documento utilizado para o efeito, definindo-se o mesmo de forma expressa.

Define-se de forma expressa que a comprovação do custo se fará por meio de um documento, independentemente da sua natureza ou suporte, deixando-se para trás a perspectiva de que o documento comprovativo deveria ser a fatura ou outro que seguisse os trâmites do CIVA, ficando agora definido no artigo 23º nº3 CIRC que, bastará para aceitar o gasto como dedutível um documento comprovativo independentemente da natureza ou suporte para esse efeito.

Apesar desta nova regra de verificação da dedutibilidade, o legislador, nos casos em que a despesa fosse suportada para aquisição de bens ou de serviços, definiu os formalismos necessários a constarem dos documentos comprovativos de tais encargos, estando os mesmos regulados no nº 4 do artigo 23º CIRC. Assim, nestes casos, o documento comprovativo deve conter pelo menos o nome ou denominação social do fornecedor de bens ou do prestador de serviços, o nome do adquirente, bem como será obrigatório incluir no documento a quantidade e denominação do bem fornecido ou de serviço prestado, juntamente com o seu valor, número de contribuinte, e data em que foi incorrido.

O novo regime da dedutibilidade dos custos foi mais longe quando nestes casos, para além dos formalismos constantes do nº 4, o nº 6 do artigo 23º CIRC vem prever que, caso o fornecedor de bens ou prestador de serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento equiparado (mediante os formalismos do CIVA), o documento

comprovativo das despesas com aquisições ou prestações de serviços a ser apresentado pelo sujeito deverá assumir essa forma, ou seja, ser a própria fatura.

Verificadas tais alterações, pressupõe-se uma facilidade do contribuinte poder apresentar as suas despesas por meio de vários documentos necessários à sua atividade, e que comprovam a natureza dos gastos possibilitando a sua dedutibilidade.

Estas modificações quanto ao documento justificativo acabam por ir ao encontro do que frisei anteriormente, quando expus em sede de posição quanto ao anterior regime que, apesar de se dispensar que o documento que corroborasse o encargo fosse uma fatura, podendo ser qualquer outro documento, esse deveria ser apresentado contendo alguns formalismos menos restritos do que aqueles que se definiam no CIVA, mas ainda assim necessários, como por exemplo, o número de contribuinte das entidades, o nome, e a data, para que se pudesse comprovar facilmente a dedutibilidade da despesa. Não poderei estar mais de acordo com o facto de no atual regime, para além de se definir mais uma vez que a despesa deve ser constatada por meio documental, o mesmo referir que tal documento deve conter alguns formalismos, definindo os mesmos no nº 4 do artigo 23º CIRC.

Tal formalização e especificação na lei permitirá, por um lado, que o contribuinte consiga facilmente comprovar que determinada despesa foi suportada no seio dos interesses da sociedade, como ainda permitirá que a AT não levante questões relativamente à veracidade do meio de prova utilizado, não podendo aquela não aceitar um gasto como dedutível se o documento preencher estas formalidades.

Ademais, também me parece oportuno, reafirmando o que vêm sido referido no CIVA, o legislador ter deixado claro na lei que, para a entidade que se relaciona com o contribuinte (seja prestadora ou fornecedora de bens ou de serviços) a comprovação das despesas deverá ser realizada por meio de fatura. Estas entidades estão sujeitas a IVA, pelo que a fatura deve conter todos os formalismos do nº 4 do artigo 23º CIRC conforme consta do nº 6 do mesmo artigo.

Ora se as entidades são sujeitas a IVA e, como tal, terão de emitir uma fatura, a mesma será o documento que comprova o gasto, devendo conter todos esses requisitos do nº 4, de forma a balizar as faturas não devidamente identificadas e, bem assim, o problema da não emissão de fatura em casos de aquisição de bens ou serviços.

Esta afirmação na lei dos formalismos que deverão estar presentes no documento justificativo de um determinado custo é um avanço para a diminuição da litigiosidade

existente quanto ao que se poderia depreender como documento demonstrativo de um encargo suportado. Porém, o artigo 23º nº6 CIRC trouxe alguma controvérsia relativamente às situações em que o fornecedor não emite fatura, ou que a mesma seja emitida por entidade com residência ou estabelecimento estável fora do território nacional.

Quanto à situação em que a entidade fornecedora de bens ou serviços, sujeita a IVA, não emite uma fatura- ou seja, situações como prestações de serviços de transporte, entre outras-, foi entendimento da Ordem dos Contabilistas Certificados e de Ana Cristina Silva que nestes casos, e numa perspetiva de não frustrar a possibilidade do contribuinte poder comprovar as despesas realizadas com estes tipos de serviços, o simples bilhete emitido no ato do pagamento do serviço servirá como meio de comprovação de que o gasto foi suportado pelo sujeito, estando, portanto, o prestador do serviço a cumprir o disposto no n.º 5 do artigo 40.º do CIVA, não se encontrando obrigado a emitir fatura, com os requisitos do artigo. 23º nº 4 e 6 do CIRC. Segundo aquelas, tendo em conta que o bilhete emitido cumpre integralmente com a obrigação de faturação a que está adstrita a entidade emissora, a mesma não está obrigada à emissão de qualquer documento adicional para titular a realização desta operação tributável.

Contrapondo tal interpretação, a AT vem referir que apesar dos bilhetes emitidos pelas entidades prestadoras, após pagamento pelo contribuinte, respeitarem o artigo 40º nº5 do CIVA, bem como a obrigação de faturação,“(…) não obstante, afigura-se que os mesmos não podem ser equiparados à fatura, nos termos do n.º 7 do art.º 40.º do CIVA, na medida em que o documento emitido no transporte de passageiros, (...) não parece possibilitar a menção de elementos essenciais à mecânica do imposto”, pelo que, o bilhete não poderá ser reconhecido como documento que comprove a despesa, por lhe faltar os formalismos do artigo 23º nº4 e 6 CIRC.

Ora, apresentando o contribuinte, para fins de dedutibilidade, um bilhete de transporte, sem os requisitos necessários do artigo 23º nº4 e 6 do IRC, como por exemplo, o número de identificação fiscal do adquirente, o mesmo não poderá ser aceite nem dedutível nos termos do 23º nº1 CIRC, por falta de fundamentação da despesa.

Ponderando tais opiniões, pode colocar-se aqui a questão de saber se, por exemplo, o bilhete de metro emitido após o ato de pagamento, e cujo preenchimento dos restantes dados se realiza de forma manual pelo próprio contribuinte, pode ser

considerado ou não como documento justificativo para deduzir o gasto, ou se, por outro lado, o mesmo só será possível por meio de fatura emitida pelo prestador do serviço.

Tendo em conta a posição que tenho vindo a firmar, relativamente à necessidade de comprovação dos gastos por documentos sujeitos a determinados requisitos formais, que deem forma e validade ao documento e permitiam a sua aceitação, e tendo sido este o caminho escolhido pelo legislador, ao referir no seu artigo 23º n.º 4 CIRC os requisitos que deverão constar dos documentos, caso a entidade que os emite seja uma prestadora de serviços sujeita a IVA, não me parece sensato que um bilhete emitido pelo motorista de um autocarro ou emitido pelas máquinas automáticas do metro possa ser considerado suficiente para comprovar o suporte efetivo da despesa pelo sujeito, e a sua dedutibilidade.

Não penso que esteja aqui em causa o cumprimento ou não da obrigação de faturação por parte da entidade prestadora, que como já se viu mesmo emitindo o bilhete cumpre tal obrigação, artigo 40º n.º 5 CIV. O que considero estar em causa é saber se poderá aceitar-se a dedução desse custo faltando requisitos no bilhete apresentado pelo sujeito, ou, em caso do mesmo ser passível de preenchimento manual, visto que será o próprio contribuinte a preencher os campos em branco, podendo até não ter incorrido dessa despesa e ter tido acesso a tal bilhete, por exemplo, no tabuleiro da máquina automática do metro.

De fato, e como é opinião da AT, não deverá ser possível aceitar um encargo por meio de bilhete emitido pelas entidades prestadoras de serviços, porque o mesmo não se manifestará título suficiente para justificar a aceitação da dedutibilidade de uma despesa nos termos do artigo 23º n.º 1, 4 e 6 CIRC. Considera-se, pois, que com o bilhete não se verificam os formalismos necessários, como o nome, número de identificação do sujeito, ou outras particularidades assumidas como essenciais que se verifiquem no título e nele, por se reconduzirem a uma prestação de serviços ou fornecimento de bens, artigo 23º n.º 6 CIRC.

Efetivamente, não é obrigatório ao prestador do serviço emitir uma fatura no ato do pagamento do bilhete, porque nestas condições o prestador de serviço cumpre integralmente com a obrigação de faturação a que está adstrito com a emissão do bilhete, não estando obrigado à emissão de qualquer documento adicional para titular a realização desta operação tributável. Ou seja, emitindo o talão, o prestador de serviços não está obrigado a emitir fatura ou fatura simplificada com os requisitos legais, pelo

que, a necessitar de comprovar um determinado gasto para obter a sua dedutibilidade, deverá ser o sujeito a requerer a fatura junto da entidade prestadora, solicitando-a nos locais apropriados, fazendo-se acompanhar do bilhete que lhe foi entregue.

Também não vejo porque um bilhete que permita o preenchimento manual possa ser utilizado como prova de que se suportou o custo, visto que muitas vezes este tipo de talão pode ser facilmente obtido por sujeitos que até nem procederam ao pagamento daquele título de transporte e que, ao utilizar o mesmo, caso assim se admitisse, com os seus dados preenchidos manualmente, conseguiriam deduzir despesas que efetivamente não suportaram.

Posto isto, creio na opinião da AT de que só deverá ser permitido ao sujeito passivo deduzir gastos titulados por bilhetes quando o contribuinte solicitar a emissão de fatura à entidade prestadora, com os requisitos emergentes do artigo 23º n.º4 e 6 CIRC, não se admitindo o mero título de transporte como justificação da despesa. Aliás, o bilhete poderá ser junto à fatura como meio de prova complementar, devendo estes dois documentos figurar na contabilidade do contribuinte.

Em relação ao fornecimento de bens e serviços por entidades com residência fora do território nacional e à aceitação da dedutibilidade da despesa titulada por faturas daquelas, a AT separou os documentos emitidos por entidades prestadoras dentro da União Europeia e as de países terceiros para fundamentar a sua posição.

Para a AT, se a entidade pertence à Comunidade, a mesma deve ter em conta as normas de harmonização comunitária em sede de IVA, para que o contribuinte português possa comprovar o gasto por meio do documento emitido por elas. Todavia, se a entidade residir em país terceiro, este não está abrangido pela legislação comunitária do IVA, pelo que não se poderá impor que siga a legislação nacional e comunitária e assim emitam uma fatura como modo de comprovar o gasto, tendo de ser aceites os documentos emitidos pelas empresas estrangeiras mesmo desprovidos dos requisitos do artigo 23º n.º4 e 6 CIRC, ainda que com cautela.

Noutro ponto de vista, algumas auditoras, como é o caso da Baker Tilly, têm entendido que nestes casos deverá o contribuinte solicitar à entidade prestadora estrangeira que emita uma nova fatura, e que a mesma corresponda aos formalismos referidos não só do CIVA, como do artigo 23º n.º4 e 6 CIRC.

Não se pode concordar com este ponto de vista, uma vez que não parece de toda boa prática solicitar às entidades estrangeiras que correspondam com a legislação

portuguesa, quando a fatura emitida corresponde à legislação do seu país. Se as faturas são expedidas tendo em conta a legislação correspondente ao país da entidade que as emite, não podem as mesmas não serem consideradas como corretas no ordenamento português, simplesmente pela circunstância de não conterem os requisitos emergentes do artigo 23º nº4 e 6 do CIRC.

Nem sequer me parece apropriado que o contribuinte, para conseguir fundamentar a sua despesa em Portugal, tenha de impor à prestadora estrangeira que a fatura emitida esteja de acordo com os trâmites das normas fiscais portuguesas e não com os ditames do seu próprio país. Ora, se o contribuinte quer deduzir o gasto e o mesmo está comprovado por meio de fatura estrangeira, numa ótica de simplificação e de contenção de custos tanto para a empresa portuguesa como para a estrangeira, deverá a fatura emitida ser condição suficiente para se aceitar o gasto como fundamentado, pelo que a AT não poderá levantar problemas com tal documento, mesmo que este esteja redigido noutro idioma que não o português.

Como tal, penso que se poderá aceitar a dedutibilidade de um encargo comprovado por meio de uma fatura estrangeira que não contenha os formalismos do 23º nº4 e 6 CIRC. Acredito também que a fatura possa, inclusive, estar expressa em língua estrangeira, tendo tal documento a mesma validade que teria uma fatura emitida no ordenamento português, podendo ser aceite fiscalmente, desde que não impeça a liquidação do imposto devido. Contudo, por mera cautela, deverá o contribuinte, numa ótica de se salvaguardar de eventuais desconsiderações da documentação por parte da AT, proceder à junção de um documento interno da empresa, com os formalismos do artigo 23º nº4 e 6 CIRC, à fatura estrangeira. O contribuinte pode até conseguir juntar uma tradução em língua portuguesa, como modo de garantir a comprovação da efetividade do custo e não ver a AT rejeitar o mesmo.

Fazendo uma analogia com o IRS, deverá ser o contribuinte a comunicar e/ou apresentar este tipo de documentação, quando solicitada pela AT, não havendo qualquer comunicação por parte da entidade estrangeira às Finanças. Pelo que, será sempre melhor o contribuinte se acautelar, visto ser ele quem terá de demonstrar que a fatura estrangeira corresponde ao encargo por si suportado.

Em suma, na minha perspetiva, as questões relacionadas com faturas estrangeiras deveriam estar acauteladas na norma fiscal, uma vez que não existe uniformização da Jurisprudência quanto a este ponto. Além disso, hoje em dia, é cada

vez mais elevado o número de trocas comerciais entre entidades portuguesas e estrangeiras, logo torna-se fundamental que esta questão fique regulada para não existir possibilidade de não se aceitar a dedutibilidade dos gastos comprovados por fonte estrangeira.

Entretanto, ainda que o custo possa ser determinado por meio de prova documental, conforme artigo 23º nº3 CIRC, tal facto não impossibilitou, e numa continuação do que vinha sendo compreendido pela Doutrina maioritária e pela Jurisprudência no anterior CIRC, a possibilidade de comprovação do custo por meio de prova complementar à documental. Entenderam, portanto, os Tribunais que se pode utilizar como meio alternativo a prova testemunhal e pericial, face aos documentos apresentados que possam não cumprir com os requisitos que estão definidos no artigo 23º nº3, 4 e 6 CIRC.

Todavia, esta tese continua a ser apenas definida pelos próprios Tribunais tendo em conta o caso concreto. Ainda assim, deveria ter-se definido no atual CIRC, até mesmo no próprio artigo 23º nº3 CIRC, a possibilidade de, alternativamente à prova documental, se poder apresentar prova testemunhal ou pericial, de modo a não existir espaço para que o Tribunal possa decidir de outra forma, ou a AT desconsidere o tipo de prova apresentado. Contudo, acredito que a uniformização da jurisprudência, desde os finais do anterior CIRC, se tem demonstrado suficiente para que as decisões proferidas pelos Tribunais não sejam diferentes, nem contra a apresentação alternativa de outros meios de prova, pelo que por aí se entende o porquê de não se juntar tal referência à letra na lei.

Posto tudo isto, creio que estas alterações ao requisito da comprovação dos gastos foram uma mais valia trazida pela Comissão para Reforma do CIRC e pela Reforma de 2014 ao novo regime da dedutibilidade dos custos, tornando mais difícil a fuga e evasão fiscal por parte do contribuinte, não se permitindo a comprovação indevida das despesas. Mais, com tais alterações todos os requisitos inerentes à documentação necessária ficaram bem explícitos nos números do artigo 23º CIRC, para que o sujeito possa facilmente perceber se os documentos que tem na sua contabilidade estão de acordo com tais requisitos ou se, em caso negativo, terá de reunir ou encontrar um meio alternativo que justifique as suas despesas.

Esta delimitação clara do que se poderá considerar como documento justificativo, acabou por ser uma forma do sujeito não se defender do incumprimento da

lei com base na má interpretação da mesma, tendo em conta que o novo CIRC acaba por ser mais conciso e preciso quanto ao necessário em sede de comprovação dos gastos.

Além destas modificações, foi notória a supressão do requisito da indispensabilidade, que tanta controvérsia e incerteza gerou no anterior regime pela sua definição parca. Tratou-se de um requisito que contribuiu para um considerável volume de litígios entre contribuintes e AT, visto que aquela acabava por desconsiderar encargos que se enquadravam na atividade e gestão da empresa por ter uma leitura restrita do critério da indispensabilidade, levando a que, muitas vezes, fossem os Tribunais a solucionarem as situações existentes em torno deste critério.

Verificadas estas situações, a Doutrina e a Jurisprudência enveredaram esforços para firmar posições mais sólidas, tendo a Comissão para a Reforma do CIRC elaborado uma proposta no sentido de encontrar uma solução para este requisito, solução essa que passou por alterar a letra da lei, suprimindo o conceito de “indispensável”.

Com a Reforma de 2014 ao CIRC, a norma do nº1 do artigo 23º CIRC definiu que para um custo ser dedutível teria de ser incorrido ou suportado pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Esta definição não alterou em nada o pensamento da proposta da Comissão, reconhecendo-se a eliminação da noção de indispensabilidade em prol do suporte do gasto no âmbito do interesses e atividades da sociedade, sendo este motivo suficiente para o custo ser considerado dedutível e, como tal aceite pela AT, ao contrário do que aquela durante muito tempo fazia, ao não aceitar as despesas suportadas para a atividade da empresa, por considerar que as mesmas não seriam necessárias para servir interesses societários, mas sim, interesses individuais.

Porém, segundo a AT, a eliminação da indispensabilidade não se demonstrou completamente, eliminando-se apenas o critério objetivo da letra da lei, sem fazer menção do conceito nesta, mantendo-se, porém, o âmbito subjetivo. A AT considerou que, no decorrer da avaliação de um gasto suportado pelo contribuinte, deverá a AF verificar a sua necessidade, adequação ou produção do resultado, sendo que a falta geral destas características leva à dúvida sobre se o encargo foi efetivamente incorrido no interesse da empresa ou se respeita a qualquer outro interesse e, como tal, se poderá ser dedutível ou não.

Ora, não há como não discordar deste pensamento tão descontextualizado e antiquado da AT relativamente a este critério. É demais evidente que a eliminação de um conceito indeterminado, como o da indispensabilidade, tenha sucedido para acabar

com a discricionarieidade que a AT dispunha na análise dos custos suportados, retirando-se a ingerência que a AT tinha sobre o contribuinte, e até mesmo sobre os balanços contabilísticos daquele.

De facto, a AT acabava por utilizar os meios que tinha ao seu dispor para, quando analisados os documentos e registos apresentados pelo sujeito, duvidar da inveracidade e da sua ligação à atividade da empresa, achando que se poderiam reconduzir a vontades individuais, e como tal não poderiam ser aceites, colocando entraves à dedutibilidade dos mesmos pelas empresas. Todas estas situações acabaram por gerar quezílias em torno do que se considerava dedutível ou não, provando-se mais tarde, em alguns casos, que a AT teria agido mal em não aceitar o gasto, tendo inclusive o seu fundamento de que o custo não caberia no conceito de indispensável criado processos desnecessários, que hoje se vislumbram violadores do sentido da palavra e do artigo 23º nº 1 CIRC.

Como tal, não se compreende este pensamento da AT, de que, ao avaliar o gasto ter-se-á de perceber se o mesmo é necessário, adequado e se é fonte de rendimento para o sujeito, para aceitar e permitir a dedução.

A ideia de necessidade, adequação e ligação do gasto ao rendimento já há muito que foi ultrapassada e nem sequer mais utilizada no nosso ordenamento.

Aliás, no anterior regime do CIRC, Tomás Tavares, enumerou três sentidos possíveis para identificar um gasto indispensável. O primeiro prendia-se com a existência de uma relação de absoluta necessidade entre o gasto suportado e o rendimento a obter pelo sujeito passivo, ou seja, só seria contraído um gasto que necessariamente obtivesse lucro para a empresa. Contudo, este sentido acabou por não ser entendimento maioritário, tendo o critério da necessidade do gasto deixado de influenciar a comprovação da despesa. Definiu-se antes que seria indispensável o custo que se relacionasse com os interesses da empresa, pelo que não se percebe como é que a AT entendeu que apenas aceitaria a dedutibilidade do gasto, hoje em dia após a reforma, se o mesmo fosse necessário, quando este critério já desde o CCI que foi abandonado, não sendo sequer tese maioritária na Doutrina no anterior CIRC.

A avaliar por estas questões, torna-se mais do que óbvio que o legislador andou bem ao reformar o artigo 23º CIRC e ao suprir o critério da indispensabilidade, substituindo-o por “gastos suportados pelo sujeito para obter rendimento sujeitos a IRC”, estando desta forma, não só a terminar com litigiosidade existentes no

ordenamento fiscal, como a auxiliar uma melhor compreensão do que se poderá considerar custo dedutível, tanto para a AT, como para os Tribunais e contribuintes.

Também custa compreender, como é que a AT continua a admitir que a despesa só poderá ser dedutível se dela provier rendimentos para o contribuinte, visto que, e já na vigência do anterior CIRC, os Tribunais e a Doutrina definiram que a aceitação do gasto como dedutível não se fixaria no seu resultado positivo, podendo um custo demonstrar resultados negativos *ad futurum* e ser considerado aceite.

Ora, se se uniformizou a ideia de que a não obtenção de excedente económico como resultado de uma despesa suportada não levaria a que o custo não fosse aceite fiscalmente - bastando para tal que, no momento em que foi incorrido pelo sujeito, se perspetivasse gerador de rendimentos -, não se consegue entender porque a AT, depois das opiniões da Doutrina, da Jurisprudência e do CAAD, continua a não aceitar o gasto como dedutível por o mesmo não demonstrar uma ligação aos rendimentos.

Tal posição só pode demonstrar uma falta de preocupação por parte da AT em reformular os seus ditames de atuação, relativamente à leitura do critério de indispensabilidade, tendo em conta a uniformização da Jurisprudência e da Doutrina quanto a este ponto, que se foi revelando ainda durante o anterior regime e se vislumbra com a reforma do CIRC.

Nem mesmo a AT teve em conta o artigo 23º nº1 CIRC, mantendo a sua posição, não entendendo que, de facto, a aceitação dos gastos como dedutíveis deverá ser feita pressupondo que os mesmos foram realizados tendo em conta os interesses da empresa, e que a questão de ser gerador ou não de lucros em nada impede a sua dedução. Aquilo que importará é a motivação no ato da realização da despesa por parte do contribuinte e não o resultado positivo ou negativo que tal despesa possa vir a ter, podendo sempre ser dedutível, ainda que se demonstre ruínosa, ao contrário do que entende a AT.

Ainda assim, poderia admitir que a AT levantasse a questão do gasto não ser dedutível por o negócio ser ruínoso, em casos limite ou ainda pouco definidos, como por exemplo, o caso em que a sociedade mãe contrai um empréstimo junto do Banco para financiar uma sociedade filha, ainda que a mesma seja dotada de fundos, e que por tal empréstimo não cobra juros àquela. Nestes casos, poderá a AT ter dúvidas se o gasto é real, realizado para os interesses do grupo de empresas, ou se é falso e acaba por ser um modo de deduzir gastos não realizados efetivamente. No entanto, estas questões

terão de ser vistas caso a caso, não se podendo alargar esta dúvida de aceitação da dedutibilidade a qualquer gasto realizado e que se demonstre ruinoso.

Por tudo isto, não se pode concordar com a tese da AT, uma vez que a mesma é desapropriada, descontextualizada, demonstrativa de uma não atualização tendo em conta os entendimentos proferidos relativamente a este requisito. Todavia, e tendo em conta que nem mesmo os entendimentos unânimes da Doutrina e da Jurisprudência, são suficientes para que a AT admita as despesas que não geram lucro, penso que, seria conveniente o legislador ponderar a inclusão, no artigo 23º nº1 CIRC, de um novo número, devendo ressaltar o facto de se considerarem dedutíveis custos não gerados de lucros, mas incorridos no interesse da atividade do sujeito. Aliás, podia até proceder-se à alteração do próprio nº1 do artigo 23º CIRC, como por exemplo, “(...) são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo, que possam ou não garantir rendimentos sujeitos a IRC” (sublinhado nosso), para que encargos que não levam ao lucro sejam admitidos como dedutíveis pela AT.

Outro entrave que a AT tem colocado quanto a dedutibilidade, prende-se com as despesas que originam rendimentos isentos de IRC ou sujeitos a redução deste.

De acordo com a visão da AT, pelo disposto na norma legal, só deverão ser aceites fiscalmente os encargos suportados pelo contribuinte cujos rendimentos estejam sujeitos a IRC, pelo que, se o rendimento é isento ou lhe é aplicável uma redução da taxa de imposto, o custo não poderá ser dedutível.

Apesar da Doutrina não concordar com tal posição, e entender que deverão ser aceites os gastos geradores de rendimentos isentos ou com taxa reduzida, o certo é que a norma do artigo 23º nº1 CIRC refere que o custo deve garantir um ganho sujeito a imposto, não tendo o legislador preservado estas situações de isenção ou redução de IRC, dando assim azo a que a AT, lendo a letra da lei, considere que um encargo isento não pode ser deduzido.

Ora, mesmo entendendo que não deve ser excluída a aceitação deste tipo de gastos, porque efetivamente os mesmos foram suportados, e não devendo existir uma ligação causal entre encargo suportado e rendimento isento ou não, o legislador deveria preservar na letra da lei uma hipótese que permita, esclarecidamente, aceitar uma despesa suportada e originadora de um proveito isento ou reduzido de taxa de IRC.

Para não permitir que a AT levantasse descon siderações às despesas, o legislador deveria alterar a letra da lei, não deixando esta consideração à merce dos

pensamentos da Doutrina e das oposições levantadas pela AT, não se podendo concordar, como fundamento para se admitir a dedutibilidade, que se o legislador não regulou os gastos isentos é porque os mesmos estão regulados.

Para finalizar as considerações ao atual regime cabe discorrer sobre algumas normas cuja aplicação torna o regime da dedutibilidade mais frágil, limitando-o. Falamos neste sentido das normas específicas anti-abuso e das TA, disposições que apareceram no âmbito da reforma ao CIRC e que vêm desconsiderar certos custos suportados pelo sujeito no âmbito da sua atividade, e tentar penalizar o contribuinte por comportamentos desviantes.

A questão que surge perante estas normas é a de saber se as mesmas ferem a aplicação da cláusula geral do artigo 23º nº1 CIRC, sendo aplicáveis ao regime da dedutibilidade dos gastos, em detrimento desta, tornando assim a aplicação do artigo 23º nº1 CIRC precária face a determinados custos.

Segundo é possível constatar, o sistema dos gastos acaba por ser uma boa forma do contribuinte arranjar meios de fuga aos impostos, tentando por meio de custos indevidamente obtidos diminuir a tributação a que está sujeito. Muitas vezes, a aplicação da cláusula geral e dos seus artigos poderá levar a que o sujeito facilmente consiga se imiscuir de liquidar o imposto devido, conseguindo através de meios fraudulentos ultrapassar os requisitos que o artigo 23º CIRC impõe para se deduzir um gasto.

Posto isto, é evidente a utilidade que as normas específicas podem ter no CIRC, sendo estas utilizadas como método de combater os meios artificiosos utilizados pelos sujeitos para tentarem ver gastos deduzidos e o imposto diminuído.

É certo que o legislador começa a ficar mais atento às novas técnicas que possam ser utilizadas pelo contribuinte para fazer face ao legislado, visto que é natural que o sujeito, conhecendo o que se regula na lei, consiga ludibriar a mesma e criar novos mecanismos de deduzir gastos não devidos. Nesse sentido presumir-se-á que, de facto a aplicação e criação de novas normas anti-abuso, mais focadas nos casos concretos possam ser uma mais-valia para o sistema, de modo a prevenir novas técnicas, devendo apenas ser aplicável a cláusula geral, ainda que subsidiariamente, caso não exista na lei, norma que regule o gasto suportado.

Já quanto às TA, tal como foi visto, tributam despesas suportadas pelo contribuinte, que poderão ser consideradas não essenciais para a atividade da empresa e

que lhes veem aplicada uma taxa penalizadora, para que o sujeito deixe de assumir certos gastos de forma disfarçada. Nesta ótica, alguma Doutrina, e nomeadamente, Paula Rosado Pereira, tem entendido que estas taxas são imposições legais, que em nada se inserem na tributação do IRC sendo autónomas a este, incidindo sobre uma despesa e não sobre o lucro, pelo que não se compreende a sua inserção no CIRC.

O certo é que esta questão de se enquadrar ou não a TA no CIRC, como imposto sobre o rendimento, tem levantado algumas questões e desentendimentos na Doutrina, pelo que se, de facto, as TA tributam despesas autónomas do IRC, não se percebe porque deverão estar incluídas nesse mesmo código, até porque, tributando as despesas e não os lucros, deveriam antes estar reguladas noutra código, que mais se afigurasse àquilo que a mesma tributa, como por exemplo no Código do Consumo. Assim, se tal fosse tido em conta, não se daria azos para que se discorresse se a TA se considera um imposto igual IRC ou não.

Ainda assim, e concordando com Casalta Nabais, mesmo permanecendo no CIRC estas taxas, o certo é que as mesmas, e essencialmente com a reforma do CIRC, foram amplamente alargadas a várias despesas do contribuinte. Essa expansão foi notória com a inclusão de taxas insustentáveis, com valores muito elevados de tributação da despesa, valores esses que acabam por perder o seu intuito de prevenir a fraude e evasão fiscal por parte do contribuinte, aquando da tributação.

Conjetura-se que, com estes aumentos, já não estaremos perante uma taxa de aplicação “extra” sobre uma despesa enganosamente suportada pelo contribuinte, mas antes sobre um novo imposto que se ergue ao lado do IRC, e que as empresas devem suportar aquando da realização de despesas. Porém, ponderando os factos, esta taxa acaba por permitir a dupla tributação dos encargos sem haver fundamento para tal, sendo, aqueles tributados pelo IRC e pela TA, se não se considerarem necessários à atividade do sujeito.

Ora, tal é inadmissível, visto que os contribuintes singulares ou coletivos têm autonomia para tomar decisões e para realizar as suas despesas de acordo com a sua autonomia privada. Não lhes deve ser aplicável automaticamente uma taxa, sem que se permitia que estes contribuintes demonstrem a efetividade da despesa suportada, pelo que ao aplicar tais TA, desmesuradas e extremamente penalizadoras, as mesmas violam não só o princípio da capacidade contributiva, como ainda o da proporcionalidade,

aplicando-se uma taxa completamente desproporcional ao sistema e às despesas suportadas pelo sujeito.

Entende-se que, aquele que tenta deduzir despesas não necessárias à atividade e de forma enganosa, deve ver as mesmas penalizadas. Ainda assim, estas taxas de penalização deverão ser mais reduzidas, sendo verdadeiras taxas e não um imposto a aplicar à semelhança do IRC. Até porque se atentarmos bem, hoje em dia, as TA têm uma taxa de 25% ao contrário do IRC de 23%, o que leva a crer que estas taxas acabariam por ser até superiores ao próprio imposto sobre o rendimento, algo que não se pode admitir.

Ao pretender o legislador sancionar estas atividades ludibrias do sujeito passivo, por meio de uma TA, esta deverá ser efetivamente uma taxa para que não se confunda com o IRC, a ser aplicável em percentagem menor do que aquela, de modo a que não só se preserve o sistema fiscal, como ainda se preserve os princípios que regulam o mesmo.

Apesar do artigo 23º CIRC sair mais fragilizado neste código, pela presença de normas que se aplicam primariamente a certos tipos de gastos, acabará o mesmo por ter aplicação subsidiária, compreendendo-se a aplicação das normas específicas anti-abuso e das TA, ainda que as mesmas continuem a poder suscitar algumas dúvidas e alterações.

Concluindo, não me parece que a Reforma ao CIRC tenha sido uma desvalia, tendo efetivamente melhorado os contornos do regime da dedutibilidade dos gastos, apesar de, como referi, ainda poder existir algumas alterações que permitam terminar possíveis litígios, entre AT e contribuintes, e possibilitar aquele ver os custos por si suportados dedutíveis.

## Conclusão

A matéria da dedutibilidade dos gastos, como verifiquei ao longo da dissertação, já foi alvo de alguns estudos quanto ao anterior e atual regime, bem como de posições doutrinárias e jurisprudenciais que se tem proferido em torno do mesmo. No entanto, pretendi com a minha dissertação, não só analisar o antigo regime como ainda, resumir as alterações existentes ao regime da dedutibilidade dos custos implementadas pela Reforma de 2014 ao CIRC, bem como a posição que ainda se poderá deter sobre algumas situações que este novo regime possa levantar à discussão.

O IRC é um imposto direto, periódico, que incide sobre o rendimento obtido pelos contribuintes, no âmbito da sua atividade, e que como tal é tributado. Esta tributação do IRC sobre o rendimento do sujeito incide sobre a sua capacidade contributiva, ou seja, a capacidade que o contribuinte tem para conseguir pagar a carga fiscal a que está sujeito, carga essa que incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real baseado nos registos contabilísticos do sujeito, corrigidos pelas normas fiscais.

Para determinar o lucro real tributável de uma sociedade será necessário averiguar os rendimentos e os gastos, as variações patrimoniais positivas e negativas, sendo sobre os custos que incidiu essencialmente esta dissertação.

A noção de “gastos” define as despesas realizadas pelo sujeito num determinado período, para a obtenção de proveitos e que demonstram uma diminuição do capital do contribuinte. Existe, portanto, no ordenamento fiscal uma variedade de gastos considerados dedutíveis e outros não dedutíveis, conforme regula o artigo 23º e 23º-A do CIRC, sendo que estes últimos não contribuem para a formação do lucro tributável, cabendo à AT e analisar os registos contabilísticos do contribuinte e apurar se os mesmos se subsumem ou não ao regime da dedutibilidade dos gastos.

Este conceito, tanto no anterior com no recente CIRC, vem associado ao regime da dedutibilidade, regulado no artigo 23º CIRC, estando também regulados os requisitos que orientam o próprio regime.

O artigo 23º do CIRC sofreu em 2014 alterações que tiveram como fundamento a necessidade de se terminar com as divergências existentes face ao regime da dedutibilidade dos gastos, mais precisamente quanto aos requisitos dele constantes. Com tal reforma, alterou-se o requisito da comprovação dos custos, sendo que o

legislador do atual código definiu expressamente, e ao contrário do que estava regulado no anterior CIRC e do pensamento da AT, que para se comprovar o gasto o mesmo deverá estar documentado independentemente do meio de suporte utilizado, acabando-se com a questão que se levantava, de só ser admitida ou não a fatura como documento de aceitação do gasto.

Mais, definiu ainda o legislador que estes documentos devem conter certos formalismos de preenchimento, como o nome, número de contribuinte, etc. para que se possa aceitar o mesmo como válido, frisando ainda que no caso de despesas suportadas com prestação de bens e de serviços, esse documento deverá ser a fatura e a mesma deve conter estes formalismos.

Verdade seja dita que, estas alterações em muito ajudaram o contribuinte a combater a ingerência da AT nos seus registos, bem como as dúvidas que a mesma levantava. Contudo, tais alterações podem trazer algumas questões que, penso que ainda não terão sido bem acauteladas, como será o caso de documentos emitidos por fornecedores ou prestadores estrangeiros ou a questão dos bilhetes emitidos pelas empresas de transporte poderem ou não ser aceites como meio de comprovar os gastos. Talvez o legislador, devesse ter previsto estas situações e tentado acautelar as mesmas, para impossibilitar que, futuramente tais querelas se levantem e novas litigiosidades surjam quanto a este regime da dedutibilidade.

Porém, não podemos deixar de frisar que a grande modificação trazida pela Reforma a este regime foi, sem dúvida, a eliminação do requisito que mais discórdia gerou no anterior CIRC, o da indispensabilidade, pretendendo-se com tal feito fixar de uma vez que será dedutível todo o gasto que seja suportado para os interesses e atividades da empresa, não sendo mais necessário que o mesmo seja “indispensável”.

Ainda que esta supressão tenha sido um grande feito, o facto é que o legislador acabou por não contemplar na alteração ao artigo 23º CIRC outro dos problemas que a AT levantava quanto a este requisito, o de não se aceitar encargos que não gerassem lucros. Ora, apesar de se poder pensar que quando a letra da lei refere que os rendimentos estão sujeitos a IRC, tal significa que qualquer despesa pode ser dedutível, o certo é que aquela não específica se poderá ser dedutível qualquer gasto, mesmo que se torne ruinoso posteriormente. Deveria o legislador ter firmado na lei, a questão de não interessar o resultado, mas sim o momento em que se pensou realizar a despesa como momento chave para se aceitar o encargo como dedutível, isto porque, a falta de

especificação pode, ainda nos dias de hoje, gerar questões levantadas pela AT quanto aos encargos que o contribuinte apresenta, e quanto à sua dedução.

E mais deveria o legislador ter acautelado, na letra da lei, as situações de rendimentos isentos de imposto, deixando esclarecido que se pode aceitar uma despesa suportada e originadora de um proveito isento ou reduzido de taxa de IRC, para não correr riscos de a AT considerar que um encargo isento não pode ser deduzido.

Contudo, a reforma ao artigo 23º CIRC não se fez sentir apenas nos seus requisitos, tendo o legislador criado algumas normas que acabam por auxiliar a aceitação dos gastos, mas que ao mesmo tempo enfraqueceram a cláusula do artigo 23º CIRC. Ora este artigo era visto como uma cláusula geral aplicável às situações em que se pretendia saber se uma despesa poderia ser dedutível ou não. No entanto, e verificando o legislador que os tempos mudam, e que os meios fraudulentos para os contribuintes se imiscuírem aos impostos começam a ser maiores, tentando ludibriar esta cláusula geral, teve de criar normas que acautelassem essas mesmas situações, o que fez por meio de normas específicas anti-abuso e das TA.

As normas específicas anti-abuso acabaram por ser um mecanismo criado pelo ordenamento fiscal para que novos métodos de fraude não passassem despercebidos e o contribuinte não conseguisse deduzir custos que não teve. Apesar das normas específicas anti-abuso serem benéficas nesse sentido, acabaram por subtrair a função que o artigo 23º CIRC tinha quanto à dedução dos encargos.

Mas, o que não o legislador esquecer é que os contribuintes acabam por saber quais as normas específicas existentes, acabando por criar novos mecanismos de fuga, pelo que se considera ser importante a aplicação do artigo 23º CIRC, subsidiariamente, e principalmente em questões que não caibam nas normas específicas, não devendo, de todo, esta cláusula geral ser fragilizada pelas alterações ao regime.

As TA acabaram por ser criadas com propósito penalizador para o contribuinte, de modo a que este não incorresse de determinadas despesas, tendo com o novo CIRC se agravado estas taxas de tributação. Estas taxas acabam por trazer à discussão opiniões de se deverão ou não estar descritas neste código, visto que as mesmas não tributam os rendimentos derivados da despesa suportada pelo contribuinte, mas efetivamente a própria despesa, logo não é um imposto sobre o rendimento.

Ora, e segundo o raciocínio da maior da Doutrina, se estas taxas não tributam rendimentos, mas sim despesas, não deverão ser equiparadas ao IRC, sendo autónomas a este, pelo que, inclusive, deveriam estar reguladas noutra código e não no CIRC.

Estas taxas, e principalmente o agravamento das mesmas, acaba por trazer à discussão outro pensamento, o da tributação agravada da despesa suportado pelo contribuinte. Ou seja, ser aplicada ao contribuinte sobre uma despesa cujo rendimento está sujeito a IRC, uma taxa de 25%, esta acaba por tributar de forma extra a mesma despesa suportada pelo sujeito, pelo que vem referindo a Doutrina que esta taxa não deveria ser designada desta forma, porque de facto acaba por se assemelhar a um verdadeiro imposto e não a uma taxa existindo, portanto, uma dupla tributação do contribuinte em IRC e TA, o que, para além de ser inadmissível, é penalizador e violador de princípios gerais fiscais, como seja, o da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

Com isto não se pretende que se elimine estas taxas, ou que a sociedade não seja penalizada quando suporta uma despesa indevida, o que se pretende é um desagravamento da tributação, para que estas taxas não sejam superiores ao próprio IRC, sendo dessa forma a TA efetivamente uma taxa e não um imposto extra devido.

Concluindo, não me parece que a Reforma ao CIRC tenha sido uma desvalia, pois, efetivamente melhorou o regime da dedutibilidade dos gastos, aprimorou as questões que vinham sendo discutidas de modo a diminuir a litigiosidade, apesar de, como referi, ainda poder existir algumas alterações que permitam terminar possíveis litígios e possibilitar ao contribuinte ver os gastos por si suportados deduzidos em sede de IRC.

## Referências Bibliográficas

- Almeida, D. (2015). *Os meios de combate ao planeamento fiscal abusivo: a actualidade e o futuro*. (Dissertação de Mestrado, Universidade de Direito de Coimbra). Disponível e consultado a 20/10/2017:  
<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/34697/1/Os%20Meios%20de%20Combate%20ao%20Planeamento%20Fiscal%20Abusivo%20A%20Actualidade%20e%20o%20Futuro.pdf> ;
- Amorim, J. (2007). Os custos dedutíveis para efeitos de IRC. *Fiscalidade*, Revista de Direito e Gestão Fiscal. Número 32, Outubro-Dezembro, 21- 38;
- Amorim, J. (2014). *A dedutibilidade dos gastos em sede de IRC - considerações gerais*. Disponível e consultado a 25/10/2017 em:  
<http://www.informador.pt/artigos/F188.013C/A-dedutibilidade-dos-gastos-em-sede-de-IRC-Consideracoes-gerais> ;
- Araújo, F. & De Oliveira, A. (2014). A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas. *Cadernos de Justiça Tributária*. Número Três, Janeiro – Março, 3-22;
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2016). *Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (Manuela de IRC)*. Santa Maria da Feira: Autoridade Tributária e Aduaneira.
- Barbosa, M. (2016). Reflexões acerca do princípio da especialidade do fim. *Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política da Universidade Lusófona do Porto*, Vol. 7, Número 7, Agosto, 12-38; Disponível e acedido em 11/03/2018 em:  
<http://revistas.ulusofona.pt/index.php/rfdulp/article/view/5537> ;
- Canotilho, J. & Moreira, V. (2014). *Constituição da República Portuguesa Anotada – Artigos 1º a 107º*. (4ªed.). (vol. I). Coimbra: Coimbra Editora;

- Carlos, A., Abreu, I., Durão, J., & Pimenta, M. (2017). *Guia dos Impostos em Portugal-2017*. Lisboa: Quid Juris?;
- Carvalho, J. (2017). Tributações Autónomas sobre gastos: um olhar histórico. *Cadernos de Justiça Tributária*. Número Dezasseis, Abril – Junho, 15-39;
- Catarino, J., & Guimarães, V. (2017). *Lições de Fiscalidade Volume I - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. (5ªed). Coimbra: Almedina;
- Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas – 2013. (2013). *Anteprojecto de Reforma – Uma Reforma de IRC orientada para a Competitividade, Crescimento e o Emprego*. Disponível e consultado a 09/10/2017 via Portugal Gov em:  
<https://www.portugal.gov.pt/media/1157091/20130726%20seaf%20rel%20final%20anteprojecto%20reforma%20irc.pdf> ;
- Cordeiro, A. (2011). *Direito das Sociedades I - Parte Geral*. (3ªed). (Vol.I). Coimbra: Almedina;
- Correia, Rui. (2014). *Reflexões sobre o novo regime de tributações autónomas das viaturas ligeiras*. Disponível e consultado a 25/10/2017 em:  
<http://www.informador.pt/artigos/F1DD.013C/Reflexoes-sobre-o-novo-regime-de-tributacao-autonoma-das-viaturas-ligeiras> ;
- Da Costa, B., Pimentel, L., & Moita, N. (2014). *IRC 2014 - Principais alterações ao serviço do investimento*. (1ªed.). Lisboa: Bookout;
- Da Silva, F. (2013). *A Análise do Princípio da Tributação pelo Rendimento Real das Empresas perante os Métodos Indiretos, o Pagamento Especial por Conta e as Tributações Autónomas*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Universitário de Lisboa, Escola de Ciências Sociais e Humanas). Disponível e consultado a 08/01/2018 no Repositório do ISCTE – IUL em:

[https://repositorio.iscteul.pt/bitstream/10071/6405/1/Tese\\_Filipe%20Nogueira%20da%20Silva\\_Dt%20das%20empresas-%20n.36867.pdf](https://repositorio.iscteul.pt/bitstream/10071/6405/1/Tese_Filipe%20Nogueira%20da%20Silva_Dt%20das%20empresas-%20n.36867.pdf) ;

De Abreu, J. (2013). *Curso de Direito Comercial. Das Sociedades*. (4ªed). (Vol. II). Coimbra: Almedina;

De Abreu, J. (2013). *Estudos de Direito das Sociedades*. (11ªed). Coimbra: Almedina;

De Almeida, V., & Associados. (2004). A indispensabilidade do custo fiscal – análise de jurisprudência. *Revista Fiscalidade*. Número 17, Janeiro-Fevereiro, 163-165;

De Andrade, P. (2014). *O Actual Paradigma Da Interpretação Da Cláusula Anti – Abuso Do Regime Da Neutralidade Fiscal*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa de Lisboa, Católica Tax). Disponível e consultado a 02/05/2018 em:

<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17095/1/O%20actual%20paradigma%20da%20interpretação%20da%20cláusula%20anti-abuso%20do%20regime%20da%20neutralidade%20fiscal.pdf> ;

Dias, J. (2009). *Os gastos contabilísticos e a sua dedutibilidade em Portugal e Espanha*. (Tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro). Disponível e consultado a 30/11/2017 em:

<https://ria.ua.pt/bitstream/10773/4319/1/Dissertação.pdf>;

Dourado, A. (2015). *Direito Fiscal: Lições*. Coimbra: Almedina;

Ferreira, R. (2007). Conceitos de Custos e proveitos do exercício- confronto com outras noções. *TOC, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*. Número 83, Ano VII, Fevereiro,37-40;

Ferreira, R. (2015). *Tributações Autónomas das Ajudas de custos*. (Dissertação de Mestrado, Universidade de Direito da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa). Disponível e consultado a 2/11/2017 no Repositório UCP:

<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/20194/1/Tese%20mestrado%20Direito%20Fiscal%20Rita%20Ferreira.pdf> ;

Ferreira, R., Gonçalves, M., De Almeida, M. & Guerra, J. (2013). O anteprojecto de reforma do Código de IRC: simplificação fiscal e promoção do investimento. *TOC, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*. Número 162, Ano XIV, Setembro, 52-55;

Freitas, I., (2012). *A Cláusula Geral Anti-Abuso como meio de combate ao planeamento fiscal ilegítimo: pressupostos e condições de aplicação da CGAA no Direito Fiscal Português*. (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa - Escola de Lisboa). Disponível e consultado a 27/04/2018 em:

<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/13327/1/Tese%20Mestrado%20Iara%20Marques%20Freitas%20Agosto%202012.pdf>;

Lagoa, D. (2015). *O Regime da dedutibilidade de custos à luz do novo artigo 23º do CIRC*. (Dissertação de Mestrado, Universidade de Direito da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa). Disponível e consultado a 21/11/2017 no Repositório UCP:

<http://hdl.handle.net/10400.14/18829> ;

Lagoa, D. (2017). As Tributação Autónomas como elemento enfraquecedor do princípio geral da dedutibilidade de custos. *Arbitragem Tributária*. Número Seis, Janeiro, 14-21;

Lopes, T. & Gariso, C. (2014). A reforma do IRC. *TOC, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*. Número 172, Ano XIV, Julho, 51-55;

Malheiros, M. & Patrício, M. (2009). A qualificação e o ónus da prova no regime da dedutibilidade dos custos fiscais. J. Sanches, F. Da Câmara, & J. Da Gama

(coord.), *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal* (pp. 229-236). Coimbra: Coimbra Editora;

Marques, P., Sarmiento, J., & Marques, R. (2017). *IRC – Problemas actuais*. Lisboa: AAFDL Editora ;

Marques, R. (2017). A dedutibilidade da tributação autónoma em sede de IRC. *Arbitragem Tributária*, Número Seis, Janeiro, 20-29;

Martins, A. (2013). A dedutibilidade dos juros e a noção de "actividade" das sociedades: a propósito do artigo 23º do CIRC. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Número 4, Ano V, Abril, 92-97;

Martins, A. (2015). A dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23º, nº1, do CIRC: uma nota. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Número 1, Ano VIII, Novembro, 97-114;

Martins, G. (2015). Da dedutibilidade das tributações autónomas para efeitos de apuramento do lucro tributável. *Arbitragem Tributária*. Número Dois, Janeiro, 33-35;

Martins, J. (2012). *Formação á Distância: Contencioso Tributário*. Disponível e consultado a 03/03/2018 via Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas em: [http://conteudos.otoc.pt/2012/dis3112/sebenta\\_dis3112.pdf](http://conteudos.otoc.pt/2012/dis3112/sebenta_dis3112.pdf) ;

Mendes, A. (2016). *O IRC e as reorganizações empresariais*. Lisboa: Universidade Católica Editora;

Ministério das Finanças (Eds). (1996). *Relatório da Comissão para o desenvolvimento da Reforma Fiscal*. Disponível e consultado a 08/08/2017 via Repositório da Secretaria – Geral do Ministério das Finanças em: [http://purl.sgmf.pt/COL-MF-0028/1/COL-MF-0028\\_item1/index.html](http://purl.sgmf.pt/COL-MF-0028/1/COL-MF-0028_item1/index.html);

- Morais, R. (2009). *Apontamentos ao Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas*. (Reimpressão da edição de Novembro de 2007). Coimbra: Almedina;
- Moreira, T., Gamito, C., Lampreia, J., & De Carvalho, M. (2014). *Reforma do IRC*. Disponível e consultado a 06/12/2017 em:  
[http://www.vda.pt/xms/files/Newsletters/Flash Fiscal - Reforma do IRC - 17.01.2014-.pdf](http://www.vda.pt/xms/files/Newsletters/Flash_Fiscal_-_Reforma_do_IRC_-_17.01.2014-.pdf) ;
- Moura, J., & Fernandes, R. (2001). A Reforma Fiscal Inadiável. *Fisco*. Número 95-96, Ano XII, Abril,19;
- Nabais, J. (2013). A determinação da matéria tributável no IRC, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Ano X, 199-225. Disponível e consultado 09/08/2017 em:  
[https://sigarra.up.pt/fdup/pt/web\\_gessi\\_docs.download\\_file?p\\_name=F-471033507/A.10%20\(2013\)%20p.199-225.pdf](https://sigarra.up.pt/fdup/pt/web_gessi_docs.download_file?p_name=F-471033507/A.10%20(2013)%20p.199-225.pdf) ;
- Nabais, J. (2016). *Direito Fiscal*. (9ª ed.). Coimbra: Almedina;
- Oliveira, V. & Cruz, S. (s.d.) *As Tributaçãoes Autónomas em sede de IRC*. Disponível e consultado a 29/11/2017 em:  
[https://ria.ua.pt/bitstream/10773/16954/1/RPC\\_23\\_Artigo-TA\\_IRC\\_VBO\\_SRC.pdf](https://ria.ua.pt/bitstream/10773/16954/1/RPC_23_Artigo-TA_IRC_VBO_SRC.pdf);
- Pires, M. (2008). *Direito Fiscal Apontamentos*. Coimbra: Almedina;
- Pires, R. (2016). Dedutibilidade dos Gastos em IRC – Contextualizar a mais recente Jurisprudência do CAAD em 2015. *Arbitragem Tributária*. Número Quatro, Janeiro, 12-23;

- Pereira. P. (2015). Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In João Ricardo Catarino & Vasco Branco Guimarães, *Lições de Fiscalidade – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*, (Vol. II, pp.201 – 249). Coimbra: Almedina;
- Pereira. S. (2015). *A Cláusula Geral Anti Abuso no âmbito dos Impostos sobre o Rendimento*. (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra). Disponível e consultado a 27/04/2018 em :  
[https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/30006/1/Tese%20Final%20entregue%20MCF%20Sérgio%20Pereira%20-%20CGAA\\_2015.pdf](https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/30006/1/Tese%20Final%20entregue%20MCF%20Sérgio%20Pereira%20-%20CGAA_2015.pdf) ;
- Portugal, A.M. (2000). *Sobre a dedutibilidade dos custos em IRC: Reflexões sobre os custos incorridos em atividades isentas e não tributadas*. Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa;
- Portugal, A.M. (2014). *A dedutibilidade dos custos na Jurisprudência fiscal portuguesa*. Coimbra: Coimbra Editora;
- Portugal, A.M. (2015). A dedutibilidade dos gastos na jurisprudência tributária do CAAD. *CAAD - Arbitragem Administrativa e Fiscal*. Número 1,25-28. Disponível e consultado a 09/08/2017 em :  
[https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD\\_mar\\_2015.pdf](https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_mar_2015.pdf) ;
- Portugal, A. M. (2009). A dedutibilidade dos custos na recente jurisprudência fiscal. In J. Sanches, F. Da Câmara, & J. Da Gama (coord.), *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal* (pp. 213-222). Coimbra: Coimbra Editora;
- Sanches.J. (2007). *Manual de direito fiscal*. (3ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora;

- Sardão, A. (2014). *Dedutibilidade de juros em sede de IRC: algumas questões*. (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa do Porto). Disponível e consultado a 21/11/2017 no Repositório UCP: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16418/1/Dedutibilidade%20de%20Juros.pdf> ;
- Silva, C. (2011). *Tributações Autónomas: Um factor de (in) justiça fiscal?*. (Projecto de Mestrado, ISCTE Business School);
- Silva, F. & P. M. (2011). A respeito da indispensabilidade dos gastos. O Acórdão do STA de 7-2-2007., In *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Saches*, (Vol. IV, pp.731 – 745). Coimbra: Coimbra Editora; Disponível e consultado a 20/10/2017 em <http://hdl.handle.net/10071/4884>;
- Silveira, F. (2016)., *O imposto sobre o rendimento das sociedades - análise comparativa entre Portugal e Angola relativamente a alguns temas estruturais*. (Relatório de Estágio da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra). Disponível e consultado a 27/10/2017 em: <http://hdl.handle.net/10316/31021> ;
- Tavares, T. (1999). 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*. Número 396, Outubro-Dezembro,95-166;
- Tavares, T. (2002). A dedutibilidade dos custos em sede de IRC. *Fisco*. Número 101-102, Ano XIII, Janeiro, 37-43;
- Teixeira, G. (2008). *Manual de Direito Fiscal*. (1ªed). Coimbra: Almedina.;
- Teixeira, G. (2016). *Manual de Direito Fiscal*. (4ªed). Coimbra: Almedina;
- Teixeira, S. (2015). *A indispensabilidade dos Custos do art.23º do CIRC: análise da Doutrina e Jurisprudência*. (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da

Universidade Católica Portuguesa do Porto). Disponível e consultado a 06/12/2017 no Repositório UCP:

<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/18664/1/dissertação%20de%20mestrado%20-%20dto%20fiscal%20-%20susana.pdf> ;

Vitorino, J. & Dias, A. (2014). *A dedutibilidade dos gastos após reforma do IRC*.

Disponível e consultado a 19/07/2017 em:

[https://www.macedovitorino.com/xms/files/20140430-Reforma\\_IRC-Dedutibilidade\\_dos\\_Gastos.pdf](https://www.macedovitorino.com/xms/files/20140430-Reforma_IRC-Dedutibilidade_dos_Gastos.pdf) ;