

Despesas confidenciais
António Moura Portugal

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

2ª SECÇÃO

RECURSO Nº 24632

ACÓRDÃO DE 05.07.2000

1 - ÁLVARO CUNHA & C^a., LDA, com sede em Riba de Ave, impugnou judicialmente a liquidação adicional de I.R.C. relativa ao ano de 1990.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga julgou a impugnação improcedente.

Inconformada a impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

- A) A questão central do presente recurso resume-se a determinar se as despesas instaladas pelas facturas constantes dos autos, deverão ou não serem consideradas custos fiscais, para determinação da matéria tributável.
- B) A Fazenda Pública entendeu que os valores constantes nas facturas em causa, deveriam ser desconsiderados porque se tratava de encargos não devidamente documentados, pois não identificavam os beneficiários.
- C) Mas, tais facturas - que existem - titulam liberalidades que o CSC não considera contrários ao fim da sociedade, integrando pois o seu objecto comercial, e sendo consequentemente válidas, apenas omitindo o beneficiário.
- D) Ora, nem o CMC, nem o POC contemplam tal exigência de indicação dos beneficiários das ofertas nas facturas.
- E) Assim, tais despesas jamais poderão ser consideradas confidenciais, pois estão devidamente documentadas.
- F) Como despesas de exercício, efectivamente documentadas, e reportadas a investimentos indirectos podem figurar como custos de exercício.

A Fazenda Pública manifestou o seu apoio à decisão recorrida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, pelas seguintes razões:

- Dispõe o art. 41º, nº 1, al. h) do CIRC que não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial.
- Por sua vez, tem-se vindo a entender que despesas confidenciais são aquelas que são efectuadas sem identificação do beneficiário, nem indicação da sua natureza (vide F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, in CIRC anotado, pág. 347).
- Ora, no caso dos autos e como resulta da decisão recorrida, a despesa em causa não identifica as pessoas a quem foram oferecidos os objectos de ourivesaria adquiridos pela recorrente, pelo que é, assim, confidencial.
- E sendo confidencial não constitui custo a deduzir fiscalmente.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1. No exercício referido, a impugnante adquiriu artigos de ourivesaria no dito valor e titulados por facturas que não identificavam as pessoas a quem esses artigos foram por ela oferecidos;
2. A liquidação - na parte que aqui nos interessa - radica no facto de não ter sido aceite como custo essa despesa, dizendo o relatório da fiscalização que fundamenta a liquidação que "foram contabilizados como custos artigos de ourivesaria, no total de 2.160.000\$00, cujos justificativos não identificam os respectivos beneficiários. Nos termos do art. 41º alínea h) do CIRC aquela verba não é aceite como custo".

3 - A questão que é objecto do recurso é a de saber se, para efeito de determinação da matéria colectável de I.R.C., podem ser considerados como custos montantes gastos pelo contribuinte em artigos de ourivesaria que foram oferecidos a pessoas não identificadas.

A correcção da matéria colectável baseou-se no corpo e na alínea h) do nº 1 do art. 41º do C.I.R.C. em que se estabelece que «não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício», «os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial».

Vem sendo utilizada normalmente, em diplomas legais, a expressão «despesas confidenciais ou não documentadas», com equiparação jurídica (art. 27º do Decreto-Lei nº 375/74, de 20 de Agosto (na redacção inicial e na introduzida pela Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro), art. 69º, nº 3, da Lei nº 101/89, de 29 de Dezembro, art. 4º do Decreto-Lei nº 192/90, de 9 de Junho (na redacção inicial e nas introduzidas pela Lei nº 52-C/96, de 27 de Dezembro, e pela Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro).

Despesas confidenciais são despesas que, «como a sua própria designação indica, não são especificadas, ou identificadas, quanto à sua natureza, origem e finalidade». (1) Trata-se de despesas que, pela sua própria natureza, não são documentadas. (2)

No contexto destes diplomas, em face da referência cumulativa a despesas confidenciais e a despesas não documentadas, as primeiras serão aquelas relativamente às quais não é revelada a sua natureza, origem e finalidade, enquanto as segundas serão despesas relativamente às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem ou finalidade. Todas elas, no entanto, serão despesas não comprovadas documentalmente.

Na alínea h) do nº 1 do art. 41º do C.I.R.C. em vez da terminologia «despesas confidenciais ou não documentadas» utiliza-se a de «encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial».

As expressões «despesas confidenciais» e «despesas de carácter confidencial» têm um alcance claramente idêntico.

No que concerne às expressões «despesas não documentadas» e «encargos não devidamente documentados», embora em termos literais esta expressão seja de alcance mais vasto (pois abrangerá além das despesas relativamente às quais não existem documentos também aquelas referenciadas em documentos mas que não obedecem aos requisitos exigidos por lei), não haverá um alcance jurídico distinto uma vez que, para efeitos jurídicos, já se deveriam considerar como despesas não documentadas as que não estivessem devidamente documentadas.

Aliás, sendo a expressão «despesas confidenciais ou não documentadas» utilizada em diplomas posteriores ao C.I.R.C. (os referidos Decreto-Lei nº 192/90, e Leis nºs 39-B/94, 52-C/96 e 87-B/98) e fazendo-se neles referência ao preceituado naquela alínea h) como não prejudicado pelo neles estatuído, é de concluir que se empregam as expressões referidas com alcance equivalente.

Assim, na referida alínea h) do nº 1 do art. 41º incluir-se-ão as despesas relativamente às quais não existem os documentos exigidos por lei, independentemente de ser revelada ou ocultada a sua

natureza, origem e finalidade.

Em qualquer caso, porém, tratar-se-á de encargos ou despesas suportadas pelo sujeito passivo que em termos contabilísticos afectam, diminuindo-o, o resultado líquido do exercício, sendo o objectivo daquela alínea h) o de estabelecer que essa diminuição não é relevante para efeitos de determinação do lucro tributável.

A apreciação da existência ou não da devida documentação e da confidencialidade da despesa é feita tendo por objecto o acto através do qual o sujeito passivo suporta o encargo ou a despesa que é susceptível de afectar o resultado líquido do exercício, para efeitos de determinação da matéria tributável de I.R.C..

Isto é, o encargo não estará devidamente documentado quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ele foi efectivamente suportado pelo sujeito passivo e a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa.

4 - No caso dos autos, como se refere na sentença recorrida, não há dúvida de que as despesas suportadas pela recorrente estão «devidamente documentadas», pois existem na empresa documentos, que obedecem aos requisitos legais, contendo, além do mais, identificação do comprador e do vendedor e o montante gasto.

Estando essas despesas devidamente documentadas, não pode atribuir-se-lhes a qualificação de despesas de carácter confidencial, pois é conhecida a sua natureza, origem e finalidade: sabe-se que essas despesas foram efectuadas com a aquisição de objectos de ourivesaria, sabe-se quem recebeu as quantias que foram gastas pela empresa e sabe-se que os artigos adquiridos foram oferecidos (nº 1 da matéria de facto fixada na sentença recorrida).

O desconhecimento da identidade das pessoas que receberam os objectos oferecidos, a confidencialidade das ofertas, não implica a confidencialidade das despesas efectuadas, antes daquelas, para adquirir os objectos oferecidos e é a confidencialidade das despesas que está prevista na alínea h) do nº 1 do art. 41º do C.I.R.C., invocada como suporte da liquidação adicional, como obstáculo à sua consideração para efeitos de determinação do lucro tributável. (3)

Está-se, assim fora do campo de aplicação da referida alínea h), pelo que a correcção da matéria colectável da recorrente foi ilegal, na parte respectiva.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, com esta fundamentação, em revogar a sentença recorrida e em julgar procedente a impugnação no que concerne à parte da liquidação adicional impugnada que tem como pressuposto a quantia de 2.160.000\$00 relativa às despesas com objectos de ourivesaria referidos.

Sem custas.

Lisboa, 5.7.2000



SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

2ª SECÇÃO

RECURSO Nº 26176

ACÓRDÃO DE 19.12.2001

"Ensul - Empreendimentos Norte Sul, Lda." impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal as liquidações adicionais de IRC referentes aos exercícios de 1989 e 1990.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada parcialmente procedente.

Não se conformando com a mesma dela recorreram quer o impugnante quer a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo, sendo negado provimento a ambos os recursos.

Desta decisão apenas recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação e a anulação das liquidações.

Formulou as seguintes conclusões:

1ª - As ofertas de objectos em referência configuram procedimentos publicitários comprovados da Empresa/recorrente, junto e através dos seus clientes e fornecedores; os seus custos de aquisição constam da respectiva contabilidade (supra, nº 5, als. a) e b), o que bastará para que sejam considerados custos fiscais do exercício à luz do disposto no art. 23º nº 1, al. b) (v. supra nºs 6º a 6. 2º).

2ª - Tais ofertas, conforme comprovado e dada a sua função ou carácter publicitário, estão em relação directa com a actividade normal da Empresa visando potenciar os seus lucros, que o mesmo é dizer, estão ao serviço da obtenção dos proveitos e da manutenção da mesma Empresa, nos termos sustentados antes sob os nºs 7º e 8º.

3ª - Vem ainda dado como provado nos autos que as ditas ofertas beneficiaram clientes e fornecedores da Empresa, embora não venha demonstrado o que cada um recebeu - exigência que, todavia e dada a sua inviabilidade prática e as demais razões antes mencionadas sob os nºs 7º a 8.3º, não poderá

condicionar a sua consideração como custos fiscais do exercício, que efectivamente o são à luz do disposto no art. 23º, nº 1, al. b) do CIRC, como se demonstra nos pontos antes citados;

4ª - Consideradas as anteriores conclusões, as despesas com as referidas ofertas, contabilizadas como foram em termos correctos na contabilidade da empresa, provam por si e à luz do disposto no art. 23º, nº 1 e sua al. b) do CIRC - a sua indispensabilidade para a realização dos proveitos do exercício da Empresa e para a manutenção desta, prova que, de resto, conforme referido antes, vem até feita e aceite pelas instâncias, através dos depoimentos testemunhais e documentos juntos aos autos, conforme citado no respectivo probatório;

5ª - O acórdão recorrido, não o entendendo assim, terá cometido evidente erro de julgamento, extraindo consequências jurídicas inconciliáveis com o probatório fixado, interpretando e aplicando mal o direito, em violação directa do art. 23º, nº 1, al. b) do CIRC;

6ª - Por outro lado, o mesmo acórdão recusou, a nosso ver mal, a tese defendida pela recorrente de que o lucro tributável base das liquidações impugnadas devia ter sido operado, não de forma directa como se fez, mas sim indirectamente, por métodos indiciários, nos termos do art. 51º, al. d), sua 2ª parte, uma vez que, conforme provado nos autos, através do relatório da I.G.F. estava fundamentalmente em causa o tipo e o elevado valor de alguns dos bens ofertados - factos que imporiam, à luz do direito aplicável, que apenas não fossem aceites como custos e acrescessem ao lucro tributável os valores considerados supérfluos ou excessivos - o que só poderia ser feito por métodos indiciários nos termos antes enunciados como única forma juridicamente idónea de repor a verdade tributária (supra, artºs nºs 9º a 12º);

7ª - Terá, também aqui, errado o ac. recorrido, rejeitando a tese do recorrente, nesta matéria, e homologando o processo seguido pela A.F. do acréscimo directo à m.c. do valor dos bens ofertados, socorrendo-se de argumentos que, com o devido respeito, reputamos de inaceitáveis (supra nºs 10, 11 e 12):

a) - porque ignorou a 2ª parte da alínea d) do nº 1 do art. 51º do CIRC, que por isso terá interpretado erradamente, (supra nº 10º, g.1);

b) - porque assentou no pressuposto de que os métodos indiciários apenas visam acautelar a lesão do interesse do Estado, que não do contribuinte, o que a nosso ver (supra nºs 10º al. g.2):

- por um lado, não se coaduna com a permissão consagrada no art. 81º, nº 1, c) do CIRC, de que a matéria colectável fixada por métodos indiciários pode conduzir à anulação oficiosa, total ou parcial,

da liquidação antes operada;

- por outro lado, porque, como nos parece óbvio, os métodos indiciários constituem um processo adequado à reposição da verdade material tributária supostamente violada, independentemente de essa reposição ser em favor do contribuinte ou do Estado - sabido que o interesse deste se situa, sempre, na procura e encontro desta mesma verdade.

c) - porque ao referir que o contribuinte podia ter-se defendido da m. colectável fixada através de meios gratuitos e contenciosos previstos nos artºs 111º do CIRC, 95º, 97º, 100º e 120º do C.P.T., está a fazer apelo a normativos legais aqui não aplicáveis, uma vez que estes preceitos se referem a questões diferentes, relacionadas com os meios de reacção contra a colecta ou liquidação do imposto, enquanto que os ataques à matéria colectável fixada se fazem por outros meios que lhes são próprios, que, no caso, são os previstos nos artºs 52º a 54º do CIRC e 84º a 89º do C.P.T. (supra nºs 11º e 12º).

8ª - Decidindo como decidiu, o douto acórdão recorrido errou na interpretação e na aplicação da lei aos factos que vêm comprovados, assim violando de forma directa os artºs 23º, nº 1, al. b) e 51º, nº 1, al. d), 2ª parte, e indirectamente, os artºs 52º a 54º do CIRC e 84º e segs. do C.P.T., na sua redacção ao tempo.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, quer por se ter por assente a matéria de facto fixada pelas instâncias, quer porque face ao probatório fez o acórdão recorrido correcta interpretação dos factos e aplicação da lei.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido deu como provados os seguintes factos fixados pela 1ª instância:

1. Foi liquidado à ora impugnante o IRC de Esc. 9.475.219\$00 relativo ao exercício de 1989 e de Esc. 15.512.701\$00 relativo ao exercício de 1990 - doc. de fls. 122-A;
2. As importâncias supra tiveram como data limite de pagamento voluntário 5-9-1994 e 12-9-1994, respectivamente - mesmo doc.;
3. A p.i. da presente impugnação deu entrada na R. Finanças em 25-10-1994;

4. As liquidações adicionais em causa, tiveram por base, entre outras verbas, a de Esc. 21.107.315\$00, quanto ao exercício de 1989 e as de Esc. 19.977.557\$00 e 989.800\$00, quanto ao exercício de 1990 - informação de fls. 19 e doc. de fls. 20 e segs.;
5. Dos montantes dos acréscimos supra, Esc. 21.107.315\$00 foram contabilizados na sub conta "ofertas a clientes", de Esc. 19.977.557\$00 na sub conta "Artigos para oferta", denominação que a mesma passou a ter com as alterações ao POC e Esc. 989.800\$00 como custos inerentes à obra "subestação de Monchique" - mesmos docs.;
6. Os bens contabilizados nas aludidas contas "ofertas a clientes" e "Artigos para oferta" eram constituídos por artigos de diversa natureza como bebidas, artigos de higiene, canetas "Cartier", câmaras de vídeo, serigrafias, relógios, etc. - mesmos docs. e depoimentos das testemunhas;
7. Aquando do exame à escrita levado a efeito pela I.G.F. - fls. 35 e segs. dos autos - p. i., foi solicitada à ora impugnante que comprovasse o destino dos bens tidos como ofertados, o que não fez, inexistindo na contabilidade quaisquer elementos que demonstrem o destino dado a tais bens;
8. A ora impugnante, por alturas do Natal, efectua ofertas de diversos artigos a clientes e fornecedores da mesma, tendo em vista consolidar a boa convivência com os fornecedores e os clientes e publicitar a empresa visando a manutenção e reforço dos laços comerciais entre a empresa e as pessoas beneficiadas - depoimentos das testemunhas;
9. A impugnante organiza uma listagem das pessoas beneficiadas, anualmente, a qual actualizava também anualmente - depoimento das testemunhas;
10. A ora impugnante deu de empreitada a Jorge M.F. Patrício uma obra destinada à Companhia Portuguesa de Rádio Marconi, no sítio de Monchique, com a designação de "Obra-Estação Repetidora de Picos", tendo o mesmo na factura identificado-a por "Subestação de Monchique" - doc. de fls. 14, 15, 16 e 17 e depoimentos das testemunhas.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Caberá dizer em primeiro lugar que as quatro primeiras conclusões das alegações da recorrente que se transcreveram invocam como provados factos que o não estão, sendo a quinta conclusão das anteriores, conforme se pode ver no probatório que igualmente se transcreveu. Na verdade, são os tribunais das instâncias que, analisando os elementos probatórios que constem dos autos, determinam

quais os factos que estão provados. É por isso irrelevante a afirmação pela recorrente naquelas conclusões de que as ofertas dos objectos em referência configuram procedimentos publicitários comprovados, que estão em relação directa com a actividade normal da empresa, que beneficiaram clientes e fornecedores e que são indispensáveis à realização dos proveitos e manutenção da empresa conforme, em seu entender, vem dado como provado. A recorrente confunde aquilo que as testemunhas afirmam com a apreciação crítica e valorativa que o Tribunal terá que fazer, tendo em conta tais depoimentos, mas também os outros elementos de prova que constem dos autos. Ora o que está provado é o que consta do probatório e não aquilo que a recorrente entende que aí deveria constar. Não poderia pois o acórdão recorrido, como pretende a recorrente, concluir, só com base nesses depoimentos, que tais despesas seriam indispensáveis para a realização dos proveitos da empresa e para a manutenção desta. Acresce que o eventual erro de julgamento em matéria de facto não é susceptível de reapreciação por este Supremo Tribunal Administrativo que, nos processos inicialmente julgados nos tribunais de 1ª instância apenas conhece de direito, salvo nos casos previstos no artigo 722º nº 2 do Código de Processo Civil que aqui se não colocam.

Considerou-se no acórdão recorrido que a Administração Fiscal procedeu a correcções técnicas por considerar que as despesas efectuadas e apresentadas como ofertas para clientes não poderiam ser consideradas como custos por não ter sido demonstrada a sua indispensabilidade. Tais despesas caberiam no âmbito da alínea h) do nº 1 do artigo 41º do CIRC que refere não serem os encargos não devidamente documentados e as despesas confidenciais, dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício. Os bens em causa estavam contabilizados nas contas "ofertas a clientes" e "artigos para oferta" mas a recorrente não logrou provar o destino desses bens nem que tal destino era essencial para a realização de proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora, conforme exige o artigo 23º nº 1 alínea b) do CIRC e a recorrente pretende. Assim sendo, teriam tais gastos que ser considerados como despesas confidenciais que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável. Por isso a Administração Fiscal, verificando que tais despesas não estavam bem declaradas, procedeu às devidas correcções técnicas.

Sustenta também a recorrente nas suas conclusões 6ª e 7ª que a Administração Fiscal não deveria ter efectuado a correcção da forma directa como o fez mas ter recorrido a métodos indiciários. Prescrevia o artigo 51º do CIRC, na redacção vigente à data da correcção, que a determinação do lucro tributável

por métodos indiciários se verificaria quando ocorresse qualquer dos factos constantes das alíneas respectivas, só podendo verificar-se quando não seja possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável. Ora no caso vertente tal comprovação é perfeitamente possível pois as quantias em causa estão contabilizadas e a divergência apenas se coloca quanto à sua consideração ou não como custos, não sendo por isso caso de recurso a métodos indiciários ou indirectos.

Resulta pois do que ficou exposto que o acórdão recorrido interpretou bem o direito e aplicou-o correctamente aos factos provados pelo que não merece qualquer censura, não violando por isso as normas que a recorrente refere na sua 8ª conclusão.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e assim manter o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 19.12.2001

ANOTAÇÃO

“O tratamento fiscal em IRC dos gastos com ofertas a clientes: despesas confidenciais ou encargos não devidamente documentados?”

1. O(s) problema(s)

A qualificação de certos custos contabilizados pelo contribuinte como custos fiscalmente aceites é uma das questões que maiores divergências suscita na relação Fisco-contribuinte.

A existência de casos situados em zonas cinzentas e a diversidade de soluções legais criadas pelo legislador para responder às particulares exigências do Direito Fiscal dificultam ainda mais a aplicação da lei a cada caso concreto, dado que da resposta do aplicador poderá depender um tratamento fiscal mais ou menos favorável para o contribuinte.

No primeiro acórdão em análise, a questão central é a de saber se podem ser considerados como custo, para efeitos de determinação da matéria colectável em IRC, os montantes gastos pelo contribuinte em artigos de ourivesaria que foram oferecidos a pessoas não identificadas.

No segundo caso, o sujeito passivo contabilizou como custos determinadas ofertas a clientes (bens tão diversos como bebidas, artigos de higiene, canetas *Cartier*, câmaras de vídeo, serigrafias, relógios, etc.). A mesma questão se coloca: poderão os valores despendidos pelo contribuinte com tais artigos ser considerados como gastos fiscalmente admissíveis, em sede de IRC?

Para além das questões enunciadas, por via da resposta negativa que foi proferido pelo Tribunal em ambos os casos, uma segunda e decisiva questão foi formulada: deverão as ofertas de artigos a pessoas não identificadas ser qualificadas fiscalmente como despesas confidenciais?

Tal é a questão a que procuraremos responder com o comentário aos dois acórdãos escolhidos.

2. A noção de despesa confidencial na jurisprudência fiscal

2.1. A distinção entre despesa confidencial e encargo não documentado

A lei não contém uma noção de *despesa confidencial*.¹ Tal facto, a par de uma certa incompreensão revelada pela Administração Fiscal na interpretação e uso que fez do conceito, levaram a jurisprudência a construir uma noção de *despesa confidencial*, fixando-lhe um conteúdo mínimo e procurando distingui-la de realidades afins.

A primeira decisão onde o STA procura elaborar uma noção de *despesa confidencial* foi proferida no **Caso Malhas Eicel** [1994]:² “despesas que, como a sua própria designação indica, não são especificadas ou identificadas quanto à sua natureza, origem e finalidade.” Foi com base nesta aceção restrita de *despesa confidencial*, que o Tribunal considerou não poderem ser considerados como tal os casos em que da contabilidade do contribuinte resulta clara a natureza e fidelidade das despesas, bem como a quem foram pagas, tudo através do devido suporte documental.

No primeiro acórdão, **Caso Álvaro Cunha e Companhia** [2000], o STA não só adere ao conceito jurisprudencial de despesa confidencial enunciado no **Caso Malhas Eicel** [1994], como ainda se preocupa em distingui-lo de realidades afins, nomeadamente dos *encargos não devidamente documentados*, que, com as *despesas de carácter confidencial* completam o leque de encargos não dedutíveis para efeitos fiscais previstos actualmente na alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC.

Na óptica do Supremo, estamos perante um encargo não devidamente documentado quando não existe a prova documental exigida por lei que demonstre que o custo foi efectivamente suportado pelo sujeito passivo. Trata-se de uma *despesa sem documento*.

Diferentemente, mas embora partilhando a natureza de despesa não comprovada documentalmente, a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa.

¹ A proibição de as empresas comerciais ou industriais efectuarem despesas confidenciais ou não documentadas começou por constar do art. 27.º do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto (alterado pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro) e, posteriormente, no art. 69.º, n.º 3, da Lei n.º 101/89, de 29 de Dezembro, no art. 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho (na redacção inicial e nas introduzidas pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro). Actualmente, sem prejuízo de não serem consideradas encargos não dedutíveis por via do disposto no artigo 42.º, n.º 1, al. g) do CIRC, o respectivo regime encontra-se no artigo 81.º do CIRC). Na sua actual redacção [2002], este preceito dispõe que “As despesas confidenciais ou não documentadas são tributadas autonomamente à taxa de 50%, sem prejuízo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º.” Sobre o tema, v. RUI BARREIRA, *As Despesas Confidenciais ou Não-Documentadas após a Reforma Fiscal*, Fisco n.º 6, 1989, pp. 10 e segs e TOMÁS TAVARES, *Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos*, CTF n.º 396, Outubro-Dezembro, 1999, pp. 125 e ss.

² Acórdão do STA de 23 de Março de 1994, recurso n.º 17812, em que foi relator o Conselheiro Brandão de Pinho, publicada no Ap. ao DR de 28 de Novembro de 1996, pp. 1145 e ss.

Porém, se num primeiro momento a distinção traçada poderá ser suficiente para distinguir ambas as realidades, num segundo momento a mesma poderá revelar-se insuficiente. Por isso, o aresto vai mais longe ao ponto de também distinguir as *despesas confidenciais* dos casos em que o contribuinte apenas não logrou provar quem foi o destinatário da despesa. Como ali se refere, “estando a despesa devidamente documentada, conhecendo-se a sua natureza, origem e finalidade, e apenas se desconhecendo a identidade das pessoas que a receberam, não pode atribuir-se às mesmas a qualificação de despesas confidenciais.” O desconhecimento da identidade das pessoas que receberam ofertas de ourivesaria, por exemplo, não implica a confidencialidade das despesas efectuadas.

Feita esta primeira precisão, o Tribunal concretiza a sua posição anunciando a interpretação que defende para o artigo 42º do IRC, na parte em que considera como encargos não dedutíveis para efeitos fiscais as *despesas de carácter confidencial*. Na visão do STA, o que se preclui ali é a dedutibilidade de “despesas que o sujeito passivo quer manter confidenciais” e já não de “despesas cujo destinatário não é conhecido”. Quanto a estas últimas, diz-nos o Tribunal, o fim (preclusão da dedutibilidade destas despesas) poderá ser atingido por outra via: “se o destinatário da despesa não é conhecido, deste desconhecimento derivará necessariamente um juízo negativo (porque impossível) sobre a indispensabilidade da despesa, que assim não deve ser aceite como custo fiscal.”³

A posição expressa pelo STA nesta decisão é clara: uma despesa cuja natureza é conhecida, embora o destinatário não o seja, não deve ser aceite como custo fiscal por via do não preenchimento do requisito da indispensabilidade. Todavia, tal não significa que se esteja necessariamente perante uma despesa confidencial, qualificação que é reservada apenas para os casos em que se desconhece a natureza, origem e finalidade do gasto.

2.2. As dúvidas criadas pelo Acórdão do STA de 19/12/2001

³ Cfr. *ac. cit.* Aliás, esta última proposição já se encontra presente em anteriores pronunciamentos do STA, como o **Caso Abel Alves de Figueiredo** [1971] - Ac. do STA de 16/06/1971, recurso nº 16329, em que foi relator o Conselheiro Anjos de Carvalho, AD nº 120, pp. 1678 e ss. - onde se definiu com clareza que para se emitir um juízo sobre a indispensabilidade (e razoabilidade) dos custos para a obtenção dos proveitos, forçosa se torna conhecer, concretamente, a natureza e finalidade das despesas contabilizadas. Ora, tratando-se de gastos confidenciais, não identificados quanto à sua natureza, falta, inelutavelmente, a base necessária para a sua qualificação como custos.

O segundo Acórdão do STA escolhido - Acórdão do STA de 19/12/2001⁴- veio pronunciar-se novamente sobre a questão das *despesas confidenciais*, tornando obscuro o que até aqui parecia ser uma fronteira clara entre *custos não devidamente documentados* e *despesas confidenciais*.

A questão colocou-se a propósito da legalidade de uma das correcções técnicas efectuadas pelo Fisco ao sujeito passivo, por considerar que certas despesas efectuadas pelo mesmo e apresentadas como ofertas para clientes não poderiam ser consideradas como custos, por não ter sido demonstrada a sua indispensabilidade.

As despesas em causa são referentes a bebidas, artigos de higiene, canetas, câmaras de vídeo, serigrafias, relógios e foram escrituradas pelo sujeito passivo nas contas ofertas a clientes e artigos para oferta. Do probatório resulta ainda que, apesar de instado a comprovar o destino dos bens em causa, para se aferir da respectiva correlação com a gestão da empresa, o sujeito passivo não conseguiu (ou nem sequer quis) provar o destino dos bens como sendo ofertas a clientes ou a fornecedores.

Até aqui, tudo faria supor que as despesas efectuadas não seriam aceites como custo, para efeitos fiscais, por não ter sido demonstrada a respectiva indispensabilidade, como preceitua o artigo 23º do CIRC e, de resto, como foi assinalado pelo Fisco na fundamentação às correcções efectuadas.⁵

Contudo, os encargos foram qualificados e tratados como despesas confidenciais e esta qualificação mereceu a beneplácito do STA, nomeadamente quando se afirma em determinada passagem do acórdão “(...) Assim sendo, teriam tais gastos que ser considerados como despesas confidenciais que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável”.

Esta posição do STA merece que nos detenhamos um pouco sobre a respectiva fundamentação, para averiguar se efectivamente se verificou uma inflexão no sentido interpretativo propugnado pelo Tribunal para a expressão *despesas confidenciais*.

⁴ Recurso nº 26176, em que foi relator o Conselheiro Vítor Meira (*acórdão inédito*).

⁵ Questão relacionada com esta, igualmente levantada pelo sujeito passivo, é a da saber se o contribuinte goza ou não de um direito a ser tributado por métodos indirectos. Sobre esta questão, v. ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A Vinculação da Administração Fiscal no Recurso à Avaliação Indirecta da Matéria Colectável. Reflexões sobre um caso de Facturas Falsas*, in *Fiscalidade* nº 7/8, 2001, pp. 105-112.

3. A confidencialidade da despesa e a confidencialidade da oferta

A partir dos casos narrados, cremos que é possível diferenciar duas realidades distintas. Uma é a *confidencialidade da despesa*. Outra é a *confidencialidade da oferta*. A distinção é relevante, porquanto a lei confere um tratamento distinto a cada uma delas: veda inelutavelmente a dedutibilidade fiscal das primeiras (*despesas confidenciais*), impondo-lhes ainda uma tributação autónoma acrescida, na esfera da empresa. Já quanto às segundas (*ofertas confidenciais*) poder-se-á chegar ao mesmo resultado de não aceitação do custo, mas por via do não preenchimento do requisito da indispensabilidade. Ou seja, trata-se de despesas cuja dedutibilidade poderá ou não ser aceite, dependendo das circunstâncias concretas do caso.

O mérito da actividade jurisprudencial, em particular da fundamentação apresentada pelo STA no *Caso Álvaro Cunha e Companhia* [2000] reside precisamente na fronteira traçada e na distinção de duas realidades, submetidas a tratamento fiscal distinto. O STA deixa bem clara esta ideia: não basta invocar a confidencialidade da oferta para daí se extrair a conclusão de que se trata de uma despesa confidencial. Sempre que tal suceder e o Fisco se limitar a fundamentar as eventuais correcções efectuadas ao contribuinte com base na natureza confidencial da despesa, quando esta se não verifique, deverá a liquidação adicional ser anulada.

Agora, onde permanece a dúvida, que de resto os tribunais não esclarecem directamente, é em saber se e em que medida é que será de submeter a tributação acrescida as despesas em que o contribuinte não tem intenção de as conservar confidenciais, mas não consegue convencer o tribunal sobre o preenchimento dos requisitos gerais da respectiva dedutibilidade.

Esta questão foi objecto de análise no último aresto compulsado, o Acórdão do STA de 19/12/2001. Porém, em vez de ter resolvido de vez a questão, aproveitando a cuidada linha interpretativa que já se encontrava consolidada, esta decisão do STA mergulhou novamente o tema da clarificação do conceito de *despesas confidenciais* num mar de dúvidas.

Um aspecto criticável nesta última decisão é a aparente indiferença entre a natureza confidencial da despesa e a confidencialidade do destinatário do despesa, referenciados no aresto como se de uma realidade apenas se tratasse.

Por outro lado, ao actuar apenas na medida da valoração que fez da prova (não) produzida pelo sujeito passivo, o Tribunal valorou inadequadamente esta regra processual, quando a questão que se lhe

colocava era uma pura questão de qualificação jurídica. Tal perspectiva levou o STA a qualificar despesas efectuadas e identificadas quanto à sua natureza e montante como despesas confidenciais, fulminando a já consolidada noção jurisprudencial de *despesa confidencial* e a distinção entretanto elaborada entre *despesa* e *oferta confidencial*.

4. Consequências da decisão judicial

Uma das leituras possíveis da decisão proferida no Acórdão do STA de 19/12/2001 é a de que o Tribunal admite como possível que uma *despesa não devidamente documentada* se torne numa *despesa confidencial*, por via da ausência de prova, criando assim um segundo grupo de “*despesas confidenciais atípicas ou involuntárias*”,⁶ em que não está presente o requisito da intencionalidade subjectiva.

O critério que presidiu à instituição do regime legal de tributação autónoma, a par da preclusão da dedutibilidade das despesas confidenciais como custo fiscalmente aceite, e que se reconduz à necessidade de evitar uma potencial situação de dupla evasão fiscal, respectivamente, na esfera do beneficiário da despesa e na esfera do sujeito passivo que nela incorre, poderá ter desempenhado aqui um papel decisivo.⁷

Se se confirmar que foi esta a motivação do STA, nada temos a apontar ao critério seguido. Apenas gostaríamos que o itinerário cognoscitivo e valorativo do Tribunal tivesse sido formulado e dado a conhecer, com todas as vantagens que daí adviriam em termos de certeza e segurança nas relações futuras entre Fisco e contribuinte.

Porém, uma segunda leitura é igualmente admissível: pode ter-se dado o caso de o Tribunal ter feito um uso menos cuidado da expressão *despesas confidenciais*, sem que daí tenha retirado quaisquer consequências. Trata-se de um cenário plausível e cuja confirmação se não consegue obter a partir da decisão concreta, onde se não referem as correcções efectuadas à matéria colectável.

⁶ Expressão adoptada por TOMÁS TAVARES, *Da Relação de Dependência ...*, cit., p. 128.

⁷ Trata-se, efectivamente, de um regime que tem uma finalidade prática e uma motivação clara de obtenção de receitas: a primeira nota deriva do facto de a tributação ser estabelecida na esfera de quem paga o rendimento e não de quem o recebe, que assim permanece no anonimato (tolerado). O motivo económico é evidente, dada a opção pela tributação.

Perante tal indefinição, é de esperar um sinal futuro do STA sobre se a noção de *despesa confidencial* se manterá tal como foi definida pela prática jurisprudencial anterior ao Acórdão do STA de 19/12/2001 ou se, porventura, lhe deverão ser introduzidas precisões adicionais.

5. Conclusões

A distinção entre a natureza confidencial da despesa e a confidencialidade do destinatário do despesa desempenha uma função essencial, porque da definição como uma ou outra realidade dependerá o respectivo tratamento fiscal, que não é o mesmo.

O facto de a lei considerar de forma conjunta os encargos citados como não dedutíveis para efeitos fiscais, não significa que estejamos perante conceitos semelhantes, desde logo porque o fundamento legal invocado para negar a respectiva dedutibilidade para efeitos fiscais não é o mesmo.

Assim, as despesas confidenciais vêm a respectiva dedutibilidade negada por via de disposição expressa [art. 42º, nº 1, al. g) do CIRC].

Já em relação às despesas efectuadas pelo sujeito passivo em que o destinatário não surge identificado, em princípio, a respectiva dedutibilidade ser-lhes-á negada pelo facto de não serem indispensáveis para a obtenção de proveitos, ou, pelo menos, pelo facto de não ser possível aferir essa indispensabilidade.

Contudo, o que a prática nos demonstra é que frequentemente são detectados na contabilidade do sujeito passivo diversos gastos que não estão documentados, em relação aos quais se torna difícil efectuar a subsunção à norma aplicável. Daí a necessidade de obter um critério que possa permitir a correcta aplicação da lei ao caso concreto.

Pela nossa parte, entendemos que o elemento volitivo joga aqui um papel decisivo.

Nas *despesas não devidamente documentadas*, como o próprio nome indica, não há documento, mas a intencionalidade subjacente à despesa não é a confidencialidade. O contribuinte pode e deve provar a realização da despesa por outro meio, conforme explicitado *supra*. Se não conseguir provar que realizou efectivamente a despesa (*comprovação*) e que a mesma era necessária para a obtenção dos ganhos sujeitos a imposto (*indispensabilidade*), a consequência será a não aceitação do gasto incorrido como custo fiscal, sancionando-se desta forma o contribuinte.

Já as *despesas confidenciais* têm uma natureza distinta: o sujeito passivo não deseja dar a conhecer o fundamento do gasto, nem o seu destinatário. Não o faz, porque não quer ou porque não pode. Por se tratar de um caso de distribuição oculta de lucros, de um suborno ou de uma qualquer despesa que por natureza não é documentável. Por estes motivos, e também porque o beneficiário da despesa confidencial não vai revelar o facto, se optou pela sua sobretributação na esfera da empresa, evitando a exclusão tributária de um proveito.

Em suma, as despesas confidenciais são necessariamente encargos não devidamente documentados, despesas sem documento. Contudo, a inversa não vale. Os encargos não devidamente documentados não são necessariamente despesas confidenciais.

A lei dispensa um tratamento distinto a cada uma destas situações. Tratar como despesas confidenciais os gastos efectuados pelo sujeito passivo com ofertas a terceiros, só pelo facto de não ser identificável o destinatário das ofertas, seria submeter a um regime demasiado gravoso este tipo de casos.

Esta asserção foi posta em evidência no primeiro acórdão comentado - ***Caso Álvaro Cunha e Companhia*** [2000] - a propósito das ofertas a clientes, consolidando uma prática jurisprudencial segura e acertada, que não foi seguida no Acórdão do STA de 19/12/2001, motivo pelo qual não podemos acompanhar a fundamentação expendida nesta última decisão.

António Moura Portugal
Advogado – ANBM Advogados
Assistente da FDL