

INDISPENSABILIDADE DO CUSTO FISCAL – ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

Vieira de Almeida & Associados

1 – SUMÁRIO DO ACÓRDÃO ANALISADO

Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 28 de Outubro de 2003.

Recurso n.º 07400/02

I.) - *Nos termos do art. 23º do CIRC , só se consideram custos do exercício, os que comprovadamente foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora.*

II.) - *O artº 17º nº 1 do CIRC estabelece que uma das componentes do lucro tributável é o resultado líquido do exercício expresso na contabilidade, sendo este resultado uma síntese de elementos positivos (proveitos ou ganhos) e elementos negativos (custos ou perdas).*

III.) - *É para definir o grupo dos elementos negativos que o artº 23º do CIRC enuncia, a título exemplificativo, as situações que os podem integrar consagrando um critério geral definidor face ao qual se considerarão como custos ou perdas aqueles que devidamente comprovados, sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da respectiva fonte produtora, pressupondo, naturalmente, a consecução de uma actividade económica.*

IV) - *Ora, patenteando o probatório que a recorrente se encontra-se colectada em IRC e que nos anos de 1994 a 1996 se limitou à aquisição de imobilizado, pelo que, estando numa fase de arranque em que os custos ou perdas, considerados pela recorrente, não foram aceites fiscalmente porque o volume de negócios foi nulo, significa que a recorrente terá o seu activo imobilizado próprio e relevado contabilisticamente relativamente à sua actividade, não se tendo provado que os bens em causa não estivessem afectados à sua actividade.*

V) - *Assim, relevante para o caso é fundamentalmente a real natureza da actividade exercida pela impugnante e o significado e importância nela dos bens adquiridos e determinar, após, se é passível de IRC.*

VI) - É que este incide sobre os lucros das sociedades comerciais que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola- cfr. artº 3º, nº 1 a) do CIRC. E tem de presumir-se que a recorrente, como sociedade comercial que é, exerce uma daquelas actividades na medida em que ela é dotada de uma organização empresarial, tendo a seu cargo a realização de actividades de natureza marcadamente económica.

VII) - Assim, o pressuposto ou razão da existência de tal tributação, era a prática de uma actividade bem caracterizada geradora de rendimento, sendo da conjugação desse facto que a lei faz depender o surgimento da relação jurídica do imposto.

VIII) - E o lucro, na definição legal (artº 3º, nº 2 do CIRC) consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas no CIRC, pelo que é abrangente de todos e quaisquer ganhos que traduzam um acréscimo de valor patrimonial e não apenas o fluxo regular de rendimentos ligados às categorias tradicionais da distribuição funcional. Donde que a determinação da base de incidência supõe, necessariamente, o desenvolvimento de uma actividade, pelo sujeito passivo, de natureza comercial com base numa estrutura empresarial.

IX) - Ao identificar a comercialidade da actividade da sociedade com base no carácter empresarial das operações económicas realizadas, o CIRC centra a qualificação a efectuar na noção de empresa como realidade jurídico-económica à qual é necessária a combinação de meios técnicos, humanos e financeiros com a finalidade de intervir na produção ou distribuição de bens ou serviços.

X) - Ora, não existindo, nem nunca tendo existido, porque nem sequer foi iniciada, actividade da sociedade, não há volume de negócios algum, a consequência prática é a de não se dever considerar os valores em causa como encargos suportados pela impugnante e/ou que as questionadas verbas são encargos indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a IRC ou para a manutenção da fonte produtora.

XI) - E, no tocante ao regime de amortizações do imobilizado decorre do art.º 27.º, n.º 3 do CIRC conjugado com o art.º 1.º, n.º 2, alínea a) do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12.01 que os seus elementos só se consideram sujeitos a deprecimento depois da entrada em funcionamento, o que no caso concreto não se tinha verificado nos anos de 1994 a 1996.

XII) - A justiça material não é, por força do princípio da legalidade fiscal, a justiça no exclusivo interesse de qualquer das partes mas a justiça distributiva, que é a visada pelo direito fiscal. Com efeito,

a justiça tributária alcança-se pela tributação de cada um, de acordo com a sua capacidade contributiva. (artº103-l da CR, versão actual, anterior artº106-l).

XIII) - No caso das empresas, a sua capacidade contributiva é, na verdade, revelada fundamentalmente pelo seu lucro real, por opção legal e constitucional (cfr. nº2 do artº104º da CR, anterior nº2 do artº107º).

XIV) - Porque assim, a não declaração de todos os custos e proveitos obtidos ou incorridos em determinado ano ou exercício económico, é que constitui violação do princípio da tributação do lucro real, porque se não forem declarados, pelo contribuinte, num determinado ano ou exercício, todos os proveitos e lucros a ele economicamente imputáveis, o lucro que vier a apurar não pode, naturalmente, corresponder ao lucro real desse ano ou exercício.



2 – ANÁLISE

Introdução

A questão da indispensabilidade dos custos ou perdas incorridos pelo contribuinte para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora tem sido alvo de numerosas decisões judiciais, sobretudo do Tribunal Central Administrativo (TCA).

O acórdão ora analisado debruça-se sobre a possibilidade de se considerar como indispensáveis os custos incorridos nos primeiros exercícios de uma sociedade em que o volume de negócios registado é nulo.

A relevância prática desta questão é inquestionável, uma vez que a dedução de tais custos aos lucros fiscais dos exercícios posteriores fica prejudicada caso o referido requisito da indispensabilidade não esteja cumprido.

O raciocínio expresso no acórdão

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas (Código do “IRC”), no seu artigo 23.º, estabelece que apenas serão fiscalmente considerados os custos ou perdas incorridos por uma sociedade que forem comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Ora, no âmbito de uma acção de fiscalização que originou o caso decidido pelo acórdão ora analisado, a Administração Tributária considerou como não aceites os custos incorridos pelo contribuinte nos exercícios de 1994 a 1996, uma vez que o volume de negócios da sociedade foi nulo desde a sua constituição até ao exercício de 1996. Desta forma, concluiu a Administração Tributária que a sociedade não registou qualquer prejuízo nos três exercícios em causa, ficando assim impossibilitada de proceder à dedução dos mesmos aos lucros havidos em exercícios posteriores, nos termos do artigo 47.º do Código do IRC.

Conforme decorre do acórdão, os custos declarados pela sociedade como fiscalmente aceites e posteriormente corrigidos pela Administração Tributária são os seguintes: (1994) aquisição de livro de cheques, despesas notariais, publicações do pacto social, autenticação de fotocópias, aquisição de livros

selados, amortização e reintegração respeitantes a despesas com escrituração e registo da firma e cópias heliográficas; (1995) honorários de contabilidade, encargos com conservatória do registo comercial, autenticação de documentos da sociedade, despesas e encargos bancários, amortização respeitante a bens do activo incorpóreo; (1996) fornecimento de água, livro de cheques, comissões, emolumentos, manutenção e reparação de bens de equipamento, despesas e encargos bancários e amortização respeitante a bens do activo incorpóreo.

Chamado a pronunciar-se sobre esta questão (indispensabilidade dos custos incorridos por determinada sociedade nos seus primeiros exercícios, em que o volume de negócios foi nulo), o TCA partiu do facto da sociedade ter apresentado um volume de negócios nulo nos exercícios em causa para decidir o caso *sub judice*.

Com efeito, o TCA considerou que o facto da sociedade ter apresentado um volume de negócios nulo desde a sua constituição até ao exercício de 1996 é de molde a concluir que a sociedade apenas iniciou a sua actividade no exercício de 1997. Ora, de acordo com o raciocínio do Tribunal, uma vez que a sociedade não tinha actividade nos exercícios em questão, os custos registados não podem ser considerados como indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto. Nas palavras do Tribunal “*Não pode admitir-se que uma empresa comece sem começar; que “exista” mas que nunca tenha começado a exercer a sua actividade. E que justifique fiscalmente despesas sem nunca nada fazer no tráfego económico face ao seu objecto social.*”.

Mas o Tribunal retira ainda outra consequência do facto do volume de negócios do contribuinte ser nulo. Com efeito, o TCA concluiu que este facto justifica, por si só, a correcção efectuada pela Administração Tributária, transferindo para o contribuinte o ónus da prova da indispensabilidade dos custos registados. Com efeito, o acórdão analisado começa por referir que, atendendo ao princípio da declaração e da veracidade da escrita vigente no direito português, cabe à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos que determinaram a correcção efectuada às declarações do sujeito passivo. Ora, de acordo com o TCA, as correcções efectuada pela Administração Tributária no presente caso “*fundam-se em que desde a criação da empresa e até 1996 inclusive, o volume de negócios foi nulo*”. Desta forma, cessa a “*presunção de veracidade das operações constantes da escrita e dos respectivos documentos de suporte, passando a competir ao contribuinte o ónus da prova que as*

verbas que considerou custo e deduziu como tal, apesar da empresa não ter começado a facturar até 1996 inclusive, foram indispensáveis à manutenção da fonte produtora da empresa”.

Conforme resulta da decisão, o TCA extrai duas conclusões do facto do volume de negócios ter sido nulo desde a criação da sociedade até 1996 inclusive: Por um lado, concluiu que a empresa não exerceu a sua actividade entre 1994 e 1996. Por outro, concluiu que a correcção efectuada pela Administração Tributária estava suficientemente justificada e que o ónus da prova foi transferido para o contribuinte.

O Tribunal extrai da primeira conclusão que os custos não são indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos. Da segunda conclusão, o Tribunal extrai que cabia ao contribuinte provar que os custos foram indispensáveis para a manutenção da fonte produtora.

Desta forma, o acórdão decide que os custos incorridos nos primeiros exercícios de uma sociedade em que o volume de negócios é nulo não são considerados para efeitos fiscais.

Comentário ao acórdão

Qualquer questão referente à aceitação fiscal de custos incorridos pelo sujeito passivo de IRC deve ser analisada à luz do artigo 23.º do Código deste imposto. Por sua vez, este normativo deve interpretado tendo em conta o n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa, que estabelece o princípio da capacidade contributiva.

Quando estão em causa custos suportados em exercícios em que o volume de negócios é nulo, como é o caso do presente acórdão, é necessário ter presente o regime do reporte de prejuízos fiscais estabelecido no artigo 47.º e seguintes do Código do IRC. Com efeito, é este regime que confere relevância aos custos incorridos nos exercícios mencionados, uma vez que os prejuízos gerados com tais custos só poderão ser deduzidos ao lucro tributável de exercícios posteriores, nos termos e condições estabelecidos no referido artigo.

Uma vez que todo o raciocínio do acórdão ora analisado parte do facto do volume de negócios nos exercícios em causa ter sido nulo, é necessário esclarecer o conceito de volume de negócios. Conforme refere o ponto 2. da Directriz Contabilística n.º 22, o conceito de volume de negócios (“*chiffre d'affaires*” na versão francesa, e “*turnover*” na versão inglesa), implícito no Plano Oficial de

Contabilidade e definido no artigo 28.º da Directiva 78/660/CE, de 28 de Julho de 1978 (4ª Directiva), corresponde à quantia líquida das vendas e prestações de serviços (abrangendo indemnizações compensatórias) respeitantes às actividades normais das entidades, conseqüentemente após as reduções em vendas e não incluindo nem o IVA nem outros impostos directamente relacionados com as vendas e prestações de serviços¹.

Tendo em conta a definição acima exposta, será lícito concluir que um volume de negócios nulo é, por si só, sinónimo de inactividade de uma sociedade? Da fundamentação do acórdão ora analisado, parece resultar que sim. Com efeito, o acórdão entende que os custos suportados nos exercícios em causa não podem ser considerados como indispensáveis para a realização dos proveitos, visto que a sociedade estava inactiva durante esses exercícios. Entendemos, no entanto, que a solução legal não aponta nesse sentido.

Com efeito, resulta dos factos provados referidos no acórdão que a impugnante nos autos terá apresentado as declarações periódicas de rendimentos. Ora, este facto pressupõe a apresentação da declaração de inscrição no registo (declaração de início de actividade, nos termos do Código do IVA). Por outro lado, a sociedade terá registado em tais declarações custos que comprovadamente suportou nesses exercícios e que foram acima descritos. Se, de um ponto de vista jurídico, é inegável que a sociedade em causa tem personalidade jurídica² e actividade (uma vez que incorreu em despesas e celebrou contratos), também do ponto de vista económico não pode ser afirmada que tal sociedade esteve inactiva tendo apenas como único indicador a inexistência de volume de negócios.

A este respeito é necessário ter em conta o disposto no artigo 8.º n.º 4 alínea a) do Código do IRC. Segundo este artigo, o período de tributação pode ser inferior a um ano no exercício do início de tributação, em que é constituído pelo período decorrido entre a data em que se iniciam actividades ou se começam a obter rendimentos que dão origem a sujeição a imposto e o fim do exercício. Ora, a distinção estabelecida neste normativo entre, por um lado, a data em que se iniciam actividades e, por outro, a data em que sociedade começa a obter rendimentos, leva a concluir que o conceito de actividade e o conceito de obtenção de rendimentos são distintos. Como não pode deixar de ser, o facto de uma sociedade não obter rendimentos sujeitos a imposto não significa, por si só, a sua inactividade.

¹ Definição da Comissão de Normalização Contabilística, disponível em www.cnc.min-financas.pt/Entendimentos/volume%20negocios%20dc22_of_26_99.pdf

² Nos termos do artigo 5.º do Código das Sociedades Comerciais, as sociedades gozam de personalidade jurídica e existem como tais a partir da data do registo definitivo do contrato pelo qual se constituem.

Refira-se igualmente o disposto no n.º 9.º do artigo 98.º do Código do IRC, segundo o qual não são devidos os pagamentos especiais por conta no exercício de início de actividade e no seguinte. Será lícito concluir que uma sociedade que apenas obtenha rendimentos a partir do terceiro exercício a contar da apresentação da sua declaração de início de actividade (e tenha efectuado investimentos e suportado encargos no primeiro e segundo exercício) esteja dispensada do pagamento especial por conta no terceiro e quarto exercício com base no argumento de que apenas iniciou a sua actividade no seu terceiro exercício? A resposta parecer ser negativa, mesmo que a sociedade demonstre um volume de negócios nulo nos primeiros exercícios. E assim é exactamente porque a actividade da sociedade foi iniciada anteriormente.

Resulta do exposto que o facto de determinada sociedade apresentar um volume de negócios nulo não significa que não tenha iniciado a sua actividade para efeitos fiscais. Com efeito, entendemos que as despesas e encargos suportados por uma sociedade após a apresentação da declaração de início de actividade são custos fiscalmente aceites se cumprirem os requisitos impostos no artigo 23.º do Código do IRC. Nesta circunstância, o facto da sociedade apresentar um volume de negócios nulo nos exercícios seguintes apenas tem como efeito o encurtamento do prazo para deduzir os prejuízos fiscais ocorridos (seis exercícios anteriores). Refira-se que esta interpretação dos artigos 23.º e 47.º do Código do IRC parece ser a única admissível à luz do artigo 104.º da CRP. Pense-se, por exemplo, numa sociedade em que são necessários avultados investimentos em momento anterior à obtenção de qualquer rendimento. Será lícito concluir que se os rendimentos apenas foram obtidos no exercício seguinte ao da realização dos investimentos, os custos com tais investimentos não poderão ser considerados como indispensáveis para a realização dos proveitos, uma vez que a sociedade não tinha “actividade”? Consideramos que, nesta hipótese, a sociedade poderá reportar o prejuízo fiscal do primeiro exercício aos eventuais lucros apurados em exercícios seguintes, desde que estejam cumpridos os restantes requisitos impostos pela lei.

Conforme ensina M. H. de Freitas Pereira, *“pode justificar-se que para as novas empresas, dados os problemas associados ao arranque de actividade, o período seja suficientemente longo que permita absorver as perdas iniciais.”*³. Fica assim patente que é relativamente aos custos incorridos na fase de

³ M. H. de Freitas Pereira, *“Regime Fiscal do Reporte de Prejuízos – Princípios Fundamentais”*, in Estudos de Homenagem à Dra. Maria de Loures Correia e Vale (CCTEF n.º 171), CEF, 1995, p. 225.

arranque da sociedade que o regime do reporte é de maior utilidade, não cabendo condicioná-lo à existência de volume de negócios nesses exercícios.

O acórdão refere igualmente que um pressuposto da tributação é a prática de uma actividade comercial, industrial ou agrícola geradora de lucro, situação que não terá ocorrido nos exercícios em causa uma vez que a sociedade apresentou um volume de negócios nulo. Do exposto, conclui o acórdão que os custos suportados nesse ano não podem ser considerados como indispensáveis para a realização dos proveitos.

Mais uma vez, não se concorda com a conclusão a que chegou o Tribunal. Por um lado, o facto da sociedade ter apresentado um volume de negócios nulo não significa que a sua actividade não tenha sido prosseguida. Por outro lado, a sociedade apresentou lucro em exercícios posteriores e é face aos proveitos auferidos nesses exercícios que deve ser aferido o requisito da indispensabilidade constante do artigo 23.º do Código do IRC. Com efeito, o artigo em causa não impõe que a indispensabilidade dos custos seja aferida face a proveitos auferidos no mesmo exercício. Desta forma, a indispensabilidade dos custos deveria ter sido apurada pela Administração Tributária em relação aos proveitos ou ganhos auferido posteriormente pela sociedade.

No que diz respeito ao requisito alternativo da indispensabilidade dos custos para a manutenção da fonte produtora constante do artigo 23.º do Código do IRC, o acórdão refere que a Administração Tributária “*esqueceu a manutenção da fonte produtora*” como factor justificativo da aceitação dos custos fiscais. No entanto, o Tribunal considera que também o contribuinte a esqueceu, uma vez que “*não alegou e provou factos concretos donde se pudessem concluir pela referida indispensabilidade*”. Conforme foi referido acima, o Tribunal considera que após a demonstração por parte da Administração Tributária de que o volume de negócios do contribuinte nos exercícios em causa foi nulo, o ónus da prova inverteu-se contra o contribuinte. Isto porque a Administração Tributária terá “abalado” a presunção de veracidade das declarações do contribuinte, demonstrando que os custos não eram indispensáveis à realização dos proveitos. O Tribunal infere daqui que o ónus da prova reverteu contra o contribuinte, cabendo a este provar que os custos eram indispensáveis para a manutenção da fonte produtiva.

Mais uma vez, consideramos que a decisão do Tribunal é criticável. Se, por um lado, a existência de um ónus da prova em sentido formal ou subjectivo é “*sistematicamente posto em causa pelo princípio*

da investigação.”⁴, por outro não vemos como a Administração Tributária “abalou a presunção de veracidade” da declaração apresentada pelo contribuinte ao referir que o volume de negócios nos exercícios em causa havia sido nulo, sendo certo que tal informação constava da contabilidade do sujeito passivo.

Resta referir que a fundamentação das correcções efectuadas pela Administração Tributária teria de incidir sobre os dois requisitos alternativos constantes do artigo 23.º do Código do IRC. Com efeito, não bastava alegar que os custos não eram considerados indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos, mas também que tais custos não eram indispensáveis para a manutenção da fonte produtora. Ao “esquecer-se” de fundamentar a não verificação deste segundo requisito, a decisão da Administração Tributária encontra-se, no nosso entender, viciada de falta de fundamentação, não devendo o contribuinte ser penalizado com a inversão do “ónus da prova” como consequência de um lapso da Administração Tributária.

É de referir que o Tribunal chega inclusivamente a referir que é de supor que os custos em causa servem efectivamente para permitir a continuidade da empresa e para manter a fonte produtora, alegando não poder no entanto considerar tais custos porque o contribuinte não logrou fazer prova dos factos. Como já se referiu, uma vez que a Administração Tributária não pôs em causa o facto dos custos suportados serem indispensáveis para a manutenção da fonte produtora, fica a dúvida sobre o motivo pelo qual o ónus da prova foi invertido, sobretudo quando estavam em causa custos que numa primeira análise cumprem o requisito estabelecido na lei, (como por exemplo os incorridos com a publicações do pacto social, a aquisição de livros selados e os honorários de contabilidade).

Por último, é de salientar que o Tribunal não admitiu como custos as quotas de amortização praticadas sobre os bens do activo imobilizado incorpóreo. A este respeito, refere o acórdão que, nos termos do anterior artigo 27.º n.º 3 do Código do IRC conjugado com o artigo 1.º n.º 2, alínea d) do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, os elementos do imobilizado só se consideram sujeitos a depreciação depois da entrada em funcionamento, facto que não se verificou entre os exercícios de 1994 e 1996.

⁴ J. L. Saldanha Sanches, “O Ónus da Prova no Processo Fiscal”, in CCTF n.º 340/342, 1987.

A este respeito, refira-se que as quotas de amortização não aceites como custo dizem respeito ao activo incorpóreo e especificamente a “despesas de instalação”. Ora, de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade (POC), tais despesas são contabilizadas na conta 431 e sujeitas a amortização precisamente para possibilitar que tais custos sejam incluídos no resultado líquido de vários exercícios da empresa, conferindo uma maior possibilidade à sociedade de “utilizar” fiscalmente estas despesas.

Por outro lado, o Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, estabelece que as amortizações referentes a activo imobilizado incorpóreo iniciam-se a partir da sua aquisição ou do início da sua actividade, se posterior, e não a partir da sua entrada em funcionamento, como refere o acórdão ora analisado. Resulta do exposto que o facto do volume de negócios ser nulo nos exercícios iniciais da “vida” de uma sociedade não impede as amortizações do activo imobilizado incorpóreo sejam consideradas como custo fiscal. Refira-se igualmente que este entendimento é o único que vem facilitar a criação de unidades produtivas que necessitam de um razoavelmente longo período de tempo antes de iniciar a sua facturação.

Conclusão

Conclui-se do exposto que o facto de uma sociedade apresentar um volume de negócios nulo nos seus primeiros exercícios não deveria impedir, por si só, que os custos ou perdas não sejam considerados como indispensáveis para a realização de posteriores proveitos, pese embora tenha sido esse o entendimento preconizado pelo TCA.

Conclui-se igualmente que a simples alegação por parte da Administração Tributária de que determinada sociedade apresentou um volume de negócios nulo não tem por efeito contrariar a presunção da veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte, quando esse facto se encontra devidamente registado na contabilidade e espelhado nas declarações periódicas de rendimentos. Resta referir que a fundamentação das correcções efectuadas pela Administração Tributária teria de incidir sobre os dois requisitos alternativos constantes do artigo 23.º do Código do IRC, não bastando pôr em causa a indispensabilidade dos custos para a realização dos proveitos, sendo igualmente necessário fundamentar a razão pela qual tais custos não são indispensáveis para a manutenção da fonte produtora.