

## Os custos dedutíveis para efeitos de IRC

José de Campos Amorim<sup>1</sup>

### RESUMO

O presente artigo procura analisar o conceito de custo fiscal, consagrado no artigo 23.º do CIRC, e abordar, doutrina e jurisprudencialmente, os requisitos necessários à dedutibilidade dos custos considerados indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. A dedutibilidade dos custos fiscais não se restringe apenas ao artigo 23.º do CIRC, admitindo-se igualmente outras categorias de custos e encargos para a empresa, tais como os que estão previstos nos artigos 33.º e 42.º do CIRC, que são susceptíveis, nalguns casos, de serem dedutíveis fiscalmente, e assim de concorrerem para a formação do lucro tributável.

### ÍNDICE:

**1 - Introdução. 2 - Noção de custo. 3 - Os limites à dedutibilidade dos custos no IRC. 4 - Os encargos fiscalmente não dedutíveis. 5 - Requisitos à dedutibilidade fiscal dos custos. 5.1 - A exigência de comprovação dos custos. 5.2 - A prova documental. 5.3 - O ónus da prova dos custos realizados. 5.4 - A indispensabilidade dos custos. 5.5 - A ligação aos proveitos e ao exercício contabilístico. 5.6 - A efectividade dos custos realizados. 5.7 - O registo contabilístico do custo dedutível. 6 - A margem de discricionariedade da Administração fiscal. 7 - A dedutibilidade fiscal das amortizações e provisões. 8 - Conclusão**

### 1 - Introdução

Nem todas as despesas efectuadas pelos sujeitos passivos são relevantes para a determinação da matéria colectável de IRC. Muitas delas não concorrem para a formação do lucro tributável e, por conseguinte, não são fiscalmente dedutíveis, apesar de suportadas pela empresa e de registadas na sua contabilidade.

O legislador português não estabeleceu uma enumeração exaustiva dos custos fiscalmente dedutíveis, antes um catálogo exemplificativo de custos objecto de dedução fiscal, considerando-se custos para efeitos fiscais todos os custos contabilísticos suportados pelas empresas e indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, como é o caso, por exemplo, das remunerações de pessoal.

De entre os vários custos contabilísticos enumerados, importa saber quais os critérios determinantes para efeitos de dedutibilidade fiscal e de harmonização dos princípios contabilísticos e fiscais.

É importante aqui analisar os critérios que contribuem para a determinabilidade do custo fiscal dedutível em sede de IRC, a partir dos textos legais, da doutrina e da jurisprudência produzidos nesta matéria. Não se trata apenas de examinar ou delimitar o conceito propriamente dito de custo fiscal, mas também

---

<sup>1</sup> Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

de observar a sua relação com as outras normas e princípios fiscais e contabilísticos, bem como de apreciar os litígios emergentes das relações de conflito entre a Administração fiscal e o contribuinte.

Também procuraremos responder aos problemas que esta matéria levanta a partir das várias normas e princípios fiscais existentes, e assim contribuir para uma reflexão geral sobre a questão da dedutibilidade dos custos em sede de IRC e a sua aplicação aos casos concretos. A análise da questão da dedução fiscal de custos ou perdas está circunscrita aos vários requisitos que o artigo 23.º do CIRC fixou, e às questões jurídicas que daí resultaram.

Além disso, temos de ter em conta o facto de o conceito de custo apresentar um certo grau de indeterminabilidade, e de não existir uma correspondência directa entre a contabilidade e a fiscalidade, o que faz com que o custo contabilístico seja qualificado como custo fiscal nalgumas situações e noutras esteja apenas registado na contabilidade da empresa. Isto obriga-nos a fazer uma análise mais pormenorizada do conceito de custo e das condições em que os custos contabilísticos são fiscalmente atendíveis.

## 2 - Noção de custo

O artigo 23.º do CIRC usa a terminologia contabilística de “custos ou perdas” e “proveitos ou ganhos”, sem dar sequer qualquer definição ou até determinar a relação existente entre esses e outros conceitos.

Ora, não há dúvida de que existe uma relação clara entre custos e proveitos que tem a ver com o facto de que os custos podem vir a reflectir-se, directa ou indirectamente, nos proveitos, sempre que uma empresa tem que suportar custos para alcançar proveitos. O que significa que o proveito corresponde a uma contrapartida do custo e que “um custo, raramente, corresponderá a pura perda; poderá, em certa ocasião, consubstanciar-se em valores activos, isto enquanto não for recuperado (por transformação em proveito), ou perdido (transformação em perda)”<sup>2</sup>. Só se gera uma perda no caso de excesso de custo perante o proveito ou de não existir qualquer proveito em contraposição.

De referir que os conceitos de custos e proveitos estão também associadas a outros conceitos, como o de lucro e de ganho, por um lado, de prejuízo e perda, por outro lado, ou ainda de despesa ou pagamento e recebimento, se bem que na prática se usa certos termos em vez de outros.

No artigo 23.º do CIRC, em particular, a noção de custo fiscal não está definida, antes remete para aspectos económicos, considerando custos “os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”. O legislador optou por enunciar, exemplificadamente, várias categorias concretas de encargos susceptíveis de serem admitidos como custos dedutíveis, em vez de estabelecer uma lista exaustiva de custos dedutíveis.

São assim custos fiscalmente dedutíveis todos os custos contabilísticos suportados pelas empresas e que são indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou à manutenção da

---

<sup>2</sup> Rogério Fernandes Ferreira, “Conceitos de Custos e Proveitos do Exercício – Confronto com Outras Noções”, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, n.º 83, 2007, p. 37.

fonte produtora, como é o caso, por exemplo, das despesas com remunerações de pessoal.

De salientar que o artigo 23.º do CIRC não é o único dispositivo a prever a dedutibilidade dos custos fiscais. Há outras disposições referentes à dedutibilidade de certos custos para efeitos de determinação do lucro tributável, como os artigos 33.º e 42.º do CIRC. A dedutibilidade dos custos fiscais não se restringe, por conseguinte, ao artigo 23.º do CIRC.

Conforme o caso, poderá ser ou não dedutível fiscalmente. Foi assim que, por exemplo, a Administração fiscal não considerou como custo de exercício a quantia escriturada por um contribuinte a título de despesa de representação, com o fundamento de “não ser destrinchado o que constitui despesas pessoais da recorrente e o que realmente pode classificar-se como despesas de representação até ao limite considerado razoável”. Pelo contrário, o Tribunal, baseando-se no princípio da separação entre as esferas pessoais e empresariais, discordou da Administração fiscal e considerou as despesas de representação como custos de exercício e verdadeiros gastos para a empresa<sup>3</sup>. O problema é que as despesas de representação não estão preliminarmente definidas no CIRC, apenas constam alguns exemplos no artigo 81.º, n.º 7 do CIRC.

A função aqui da Administração fiscal e dos tribunais é indispensável para avaliar o conceito de custo fiscalmente dedutível. Devido ao facto de o conceito de custo apresentar um certo grau de indeterminabilidade, a sua concretização poderá ser levada a cabo pela Administração fiscal e os tribunais, que, em certos casos, poderão ser chamados a corrigir a interpretação e aplicação feita pela Administração Fiscal. Não basta atender ao disposto no POC e ao princípio da tributação efectiva do rendimento real, em que se considera custo efectivo todo o custo correctamente contabilizado, ou se considera que o custo contabilístico é - salvo disposição legal em sentido contrário<sup>4</sup> - um custo fiscalmente aceite, admitindo-se aqui uma equiparação entre o custo contabilístico e o custo fiscal.

Admite-se que a Administração fiscal possa, no âmbito dos seus poderes discricionários e sempre que estão em causa correcções quantitativas à matéria colectável, qualificar e quantificar certos custos fiscais (artigo 83.º, 10 do CIRC), ou ainda que o juiz possa ser chamado a intervir e discutir as questões contabilísticas.

Os tribunais têm, de facto, toda a legitimidade para apreciar as classificações contabilísticas feitas e entender que os lançamentos efectuados pelos contribuintes não devem ser considerados para efeitos de tributação<sup>5</sup> por não estarem conformes à lei<sup>6</sup>.

Quer a Administração fiscal, quer os tribunais podem contribuir para a resolução dos problemas de classificação contabilística dos activos da empresa. Mesmo assim, as competências da Administração fiscal e dos tribunais poderão não ser suficientes para prevenir situações de conflito, e para que não seja afectada a relação entre a situação contabilístico e a situação fiscal.

<sup>3</sup> STA, 13/03/1968, recurso n.º 15760, in AD, n.º 76, pp. 514-515.

<sup>4</sup> Tomás Castro 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, 396, 1999, p. 98.

<sup>5</sup> STA, 25/02/1981, recurso n.º 1626, publicado em AD, n.º 328, pp. 1177 e ss.

<sup>6</sup> STA, 24/10/1989, recurso n.º 59548, publicado em CTF, n.º 357, Janeiro-Março 1990, pp. 219 e ss.

### 3 - Os limites à dedutibilidade dos custos no IRC

Tal como já foi referido, nem todos os custos podem ser objecto de dedução fiscal. Mesmo quando contabilizados como custos de exercício, alguns dos custos suportados pelas empresas podem não ser levados em conta na determinação do lucro tributável.

Há casos em que, efectivamente, os custos são indispensáveis para a realização dos proveitos e outros que são dispensáveis e que não podem ser fiscalmente dedutíveis, sobretudo naquelas situações em que não contribuem para a actividade da empresa.

Por exemplo, uma empresa não pode deduzir duas vezes os mesmos custos para as mesmas afectações. Só não há duplicação de custos quando os custos têm afectações distintas.

Por exemplo, o facto de uma empresa pagar um subsídio de refeição aos seus trabalhadores e suportar as despesas de alimentação com os restaurantes onde os trabalhadores tomam as refeições como contrapartida do fornecimento de refeições “não configura uma duplicação de custos capaz de afastar a dedutibilidade das despesas feitas nos restaurantes”<sup>7</sup>.

Uma empresa pode perfeitamente suportar as despesas com a alimentação dos seus trabalhadores e ao mesmo tempo pagar-lhes um subsídio de alimentação. As despesas com a alimentação e os subsídios de alimentação não constituem para a empresa uma duplicação de custos, têm ambas duas finalidades distintas, um o gasto incorrido para a realização de proveitos, e dois a manutenção da fonte produtora.

Uma empresa pode suportar as despesas de alimentação com os restaurantes e os subsídios de refeição com os trabalhadores, desde que essas despesas e subsídios estejam, por um lado, devidamente documentados, e por outro lado, representem para a empresa dois custos distintos.

Para prevenir eventuais situações de abuso fiscal ou de distribuição dissimulada de lucros a favor de terceiros, o legislador previu no artigo 23.º do CIRC uma lista exemplificativa de custos dedutíveis no balanço fiscal<sup>8</sup>, por forma a limitar as reduções indevidas de impostos e outras situações de evasão fiscal.

Por exemplo, uma das formas mais comuns de criação artificial de custos passa pela manipulação dos preços de transferência com vista à obtenção de falsas menos-valias. Perante esta situação, o regime previsto nos artigos 58.º e seguintes do CIRC<sup>9</sup> previu que todas as transacções entre as empresas, objecto de uma relação especial, devem estar sujeitas a um dever de cooperação reforçada, o que obriga também a uma maior transparência nos preços praticados.

É por este motivo, entre outros, que o artigo 23.º, n.º 7 do CIRC não reconhece as menos-valias

<sup>7</sup> STA, 29-03-2006, processo n.º [01236/05](#).

<sup>8</sup> Saldanha Sanches, Os limites do planeamento fiscal, Coimbra editora, p. 214-219.

<sup>9</sup> Ver Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, Coimbra, 2005.

resultantes de operações realizadas entre entidades com relações especiais<sup>10</sup>, e proíbe o reconhecimento de perdas criadas pela realização de menos-valias latentes (não dedutíveis por força do artigo 24.º, n.º 1, al. b)), sujeitas ao processo especial de determinação de valor e de justificação do custo<sup>11</sup>. Segundo os arts.º 23º, n.º 1, al. i) e 24º, n.º 1, al. b), do CIRC, só as menos-valias realizadas, e não as menos-valias potenciais ou latentes, constituem custos ou perdas de exercício para efeitos de IRC, o que significa que nem todas as menos-valias podem ser dedutíveis fiscalmente.

É uma questão que pode ser levada à apreciação da Administração fiscal que, no âmbito do seu poder discricionário, pode tomar a liberdade de admitir ou recusar os custos que entende não estarem relacionados com a actividade da empresa. Isto não invalida que a decisão da Administração fiscal possa ser contestado pelos tribunais no caso dos custos não estarem directamente relacionados com a actividade empresarial ou o fim lucrativo da empresa.

Por isso, exige-se que as regras contabilísticas e fiscais sejam claras, transparentes e respeitadas por todos, para que não se crie um clima de desconfiança e de insegurança em relação ao sistema tributário. Não podemos desconfiar das medidas adoptadas ou permitir que um determinado sujeito passivo não declare determinados custos e proveitos obtidos ou incorridos, em determinado exercício, e pratique uma forma de evasão fiscal, violando assim o princípio da tributação do lucro real<sup>12</sup>.

#### **4 - Os encargos fiscalmente não dedutíveis**

Dos vários custos ou perdas fiscalmente dedutíveis, destacam-se, entre eles, na alínea f) do n.º 1, do artigo 23.º do CIRC, os «encargos fiscais e parafiscais»<sup>13</sup>. Determinados encargos podem não ser objecto de dedução fiscal, apesar de efectiva e comprovadamente suportados pelas empresas, e contabilizados como custos ou perdas.

Por exemplo, o IRC não é dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável, segundo a alínea f) do n.º 1, do artigo 23.º do CIRC e a alínea a) do n.º 1 do art.º 42º do CIRC. Não pode um imposto que incide sobre o lucro tributável, como é o caso do IRC, ser ao mesmo tempo considerado um custo do próprio lucro tributável. O imposto só existe, de facto, depois de saber se existe ou não lucro. Por isso, não pode ser considerado como custo do próprio lucro, uma vez que o custo do imposto não é necessário para a realização dos proveitos e só surge com a tributação do rendimento.

O mesmo sucede com a derrama. A derrama, enquanto imposto sobre o rendimento, não é, por natureza, um custo fiscal que deve ser considerado no apuramento do lucro tributável do IRC<sup>14</sup>. A derrama,

---

<sup>10</sup> É o caso igualmente das menos-valias obtidas em operações com entidades situadas em zonas de baixa fiscalidade.

<sup>11</sup> Só há menos-valias se houver perdas sofridas no caso de transmissão onerosa de partes de capital (art.º 42º, n.º 3, do CIRC). Por exemplo, “Uma diminuição do capital social com redução proporcional do valor das quotas, por ser uma menos-valia potencial ou latente, não é uma variação patrimonial negativa, pelo que não é custo ou perda”(STA, 25-10-2000, processo n.º 024565, Almeida Lopes).

<sup>12</sup> TCA, Acórdão de 28 de Outubro de 2003, Recurso n.º 07400/02.

<sup>13</sup> Esta alínea f) deve ser lida no sentido de que são custos fiscais “os encargos fiscais quando o forem e puderem ser”. Rogério Fernandes Ferreira, “A derrama é, ou não, custo fiscal?”, in CTF n.º 378, p. 14.

<sup>14</sup> STA, 14-02-2002, [026760](#), Mendes Pimentel.

embora acessória, é um imposto, tal como o IRC, que incide sobre o rendimento, o ganho ou o lucro e, portanto, não pode ser qualificada como um encargo fiscalmente dedutível, à luz do critério legal do artigo 23.º do CIRC e do artigo 42.º, n.º 1, alínea a) do CIRC. Face à redacção dos arts. 23.º f) e 42.º, n.º 1), al. a) do CIRC, a derrama é um encargo fiscal ou um custo que não deve ser considerado na determinação do lucro tributável em IRC.

Na sequência do mencionado anteriormente, o mesmo se aplica às tributações autónomas representadas no artigo 81.º do CIRC, que deixam de ser fiscalmente dedutível.

Também, não podem ser contabilizados como custos os encargos que não tiverem qualquer relação directa com a actividade principal da empresa, e que não se revelarem indispensabilidade para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora. Por exemplo, pagar uma viagem a um funcionário ao serviço duma empresa deve ser assumido como um encargo, pelo simples facto de ser indispensável à realização dos proveitos e à manutenção da fonte produtora. Caso não se verifique uma relação com a actividade da empresa, então passa a ser considerado um rendimento de trabalho dependente tributado em sede de IRS e Segurança Social, nos termos do n.º 6 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.

É o caso igualmente dos empréstimos bancários contraídos por uma sociedade para fazer face às necessidades de uma sociedade sua associada que actua num outro sector de actividade. Entende o STA que os juros de empréstimos bancários contraídos por uma sociedade, cujo objecto social não é a gestão de participações sociais ou o financiamento de sociedades de risco, e aplicados no financiamento gratuito de uma sociedade sua associada, não estão directamente relacionadas com o seu objecto social, nem sequer se reportam à sua actividade<sup>15</sup>. A opinião do Supremo Tribunal Administrativo é a de que não constituem custos dedutíveis, nos termos do artigo 23.º do CIRC, os encargos suportados com “empréstimos bancários contraídos para fazer face a prestações acessórias efectuados a uma sociedade sua associada pelos quais não cobrou quaisquer juros”<sup>16</sup>. Este é mais um exemplo de encargos incorridos pelo contribuinte que não são considerados para efeitos de balanço fiscal.

Já não é bem assim se se tratar de juros de capitais alheios aplicados na própria exploração da empresa, porque esses sim estão previstos como custos na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, e estão relacionados com a actividade da empresa.

De notar que, para além dos requisitos gerais constantes do artigo 23.º do CIRC, há que ter em conta as situações previstas no artigo 42.º do CIRC, que proíbem a dedução para efeitos fiscais de certos encargos mesmo quando contabilizados como custos ou perdas no exercício contabilístico. Determinados encargos podem, efectivamente, não ser levados em conta no cálculo do lucro tributável, e assim não serem dedutíveis fiscalmente, apesar de efectiva e comprovadamente suportados pelas empresas, e contabilizados como custos ou perdas.

É o caso das despesas não documentadas que, não só não são dedutíveis para efeitos fiscais, como são, aliás, sujeitas a tributação autónoma de 50% (artigo 42.º, n.º 1, al. g) e 81.º, n.º 1 do CIRC). São despesas

<sup>15</sup> STA, 07-02-2007, [01046/05](#), António Calhau.

<sup>16</sup> Ibidem.

cuja natureza, origem e finalidade não são especificadas e que, não sendo conhecidas e efectivamente concretizáveis, não têm que ter uma base documental na contabilidade<sup>17</sup>. Nas despesas não documentadas, não há qualquer prova documental ou suporte documental do custo efectivamente suportado pelo sujeito passivo<sup>18</sup>. Este limite à dedutibilidade de certos encargos tem em vista evitar que as despesas que não estão directamente relacionadas com a actividade da empresa, sejam suportadas pela própria empresa.

Como acabamos de ver, vários são os encargos que podem não ser objecto de dedução fiscal. Em termos sistemáticos, podemos agrupá-los em três categorias de normas<sup>19</sup>. O primeiro grupo engloba as normas de mera quantificação do imposto, como é o caso da norma que proíbe a dedução do IRC e quaisquer outros impostos (artigo 42.º, n.º 1, al. a)). No segundo grupo, temos as normas que proíbem a dedução de custos que ofendam certos valores e princípios da ordem jurídica, como as multas e os juros compensatórios (artigo 42.º, n.º 1, al. d)). No terceiro grupo, consideram-se as normas que proíbem a dedução de custos que se situam na zona de confluência entre a esfera privada dos sócios ou accionistas duma empresa e a esfera empresarial, como sucede com as despesas com ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (artigo 42.º, n.º 1, al.f)).

No caso específico das despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação do trabalhador (artigo 42.º, n.º 1, al. f)), para limitar o risco de confusão entre a esfera pessoal e a esfera profissional, o legislador estabeleceu um limite à amortização do valor dos automóveis, proibindo, segundo o artigo 33.º al. e) do CIRC, a dedução fiscal de certos encargos mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício<sup>20</sup>.

No caso dos juros de mora, não há dúvida de que esses não podem ser fiscalmente dedutíveis aos proveitos na determinação do lucro tributável, segundo a al. d) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC, uma vez que revestem a natureza de sanção no ordenamento jurídico-tributário pelo facto de penalizar o contribuinte pelo atraso na entrega da prestação pecuniária. Não pode, nessa qualidade, ser admitida a sua dedutibilidade fiscal. O legislador não pode obrigar, por um lado, a pagar impostos e, depois, permitir que se retire proveitos do incumprimento. O contribuinte deve assumir os encargos que advêm do incumprimento de obrigações fiscais, não podendo, por conseguinte, admitir esses encargos como custos.

Como se pode verificar, há limites que se impõem à dedutibilidade dos custos para que seja preservada uma certa unidade e coerência do sistema fiscal e que se evite situações de evasão e fraude fiscais.

## **5 - Requisitos à dedutibilidade fiscal dos custos**

### **5.1 - A exigência de comprovação dos custos**

<sup>17</sup> Vítor Faveiro, *Noções fundamentais de Direito Fiscal Português*, vol. II, p. 602, nota 1.

<sup>18</sup> F. Pinto Fernandes e N. Pinto Fernandes, in *CIRC, Anot. e Coment.*, 1996, p. 347.

<sup>19</sup> Tomás Castro 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*, 396, 1999, p. 167.

<sup>20</sup> *Ibidem*.

Para que o custo contabilístico seja aceite como custo fiscal em sede de IRC, o legislador exige do contribuinte que disponha dos documentos que comprovem os custos realizados. Os custos só são aceites fiscalmente se o contribuinte fizer a prova da realização dos custos ou das despesas efectuados.

A prova exigida no artigo 23.º do CIRC “é a prova da efectiva realização dos factos constitutivos dos encargos; prova que consiste nas variáveis formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos dos custos”<sup>21</sup>. Os custos suportados pelo contribuinte têm que estar devidamente documentados. No entanto, o contribuinte só é obrigado a dispor de documentos comprovativos e a conservá-los dentro do prazo legal de conservação se a lei assim o exigir.

Os custos empresariais devem traduzir a real situação da empresa e resultar do interesse colectivo e não individual dos sócios ou accionistas da empresa. Pode valer como documento justificativo um mero documento, factura, recibo ou até uma nota interna da empresa. Não podem os sócios ou accionistas, de forma alguma, manipular os custos ou criar custos artificiais. Deve sempre existir uma conexão entre o custo comercial e o custo fiscal<sup>22</sup>. Todo o custo artificial constitui uma distribuição oculta de lucros lesiva para a empresa e o Estado.

Para determinar o valor exacto de certos custos, o legislador previu a aplicação de métodos ou critérios especiais para a valorização desses custos, como sucede em matéria de valorimetria das existências (artigo 26.º do CIRC) e de reintegrações ou amortizações (artigos 28.º e 29.º do CIRC). No caso dos métodos previstos não se adequarem às especificidades da situação, poder-se-á então solicitar à DGCI a adopção de um método especial, indicando os critérios e os fundamentos para a sua adopção (v.g. n.º 5 do artigo 26.º do CIRC).

Só não são considerados como custos fiscalmente relevantes os custos que não são suportados em documentos válidos ou que não são determináveis por métodos especiais, ou ainda que não se revelam indispensáveis para a formação de proveitos.

## **5.2 - A prova documental**

O meio de prova normalmente admitido é a prova documental, em razão da sua adequação à prática comercial, não sendo de excluir, contudo, outros meios de prova para comprovar efectivamente os custos realizados. Para além das facturas e dos documentos equivalentes, poderão ser considerados meios de prova adicional à prova documental, a prova testemunhal, na qualidade apenas de complemento à prova documental e não como meio de prova alternativo<sup>23</sup>.

A prova documental é um dos meios de prova essenciais em matéria de comprovação de custos em sede de IRC e de IVA<sup>24</sup>. O que não significa que a exigência de documentação em sede de IVA<sup>25</sup> seja igual

<sup>21</sup> Vítor Faveiro, O Estatuto do Contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, Coimbra, 2002, p. 848.

<sup>22</sup> Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, Coimbra editora, 2007, p. 383 e segs.

<sup>23</sup> STA, 24/05/2000, recurso n.º 24857; TCA, 29/05/2001, processo n.º 3093/99.

<sup>24</sup> António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004, p. 195.

<sup>25</sup> Os elementos essenciais do documento justificativo para efeitos de IVA estão previstos no artigo 28.º, n.º 1, al. b) do CIVA e no artigo 35.º, n.º 5 do CIVA no que diz respeito, mais especificamente, aos requisitos da factura.

à do IRC. As obrigações acessórias no IVA, em termos de facturação e de documentação, não tem que ser obrigatoriamente transposta para o IRC<sup>26</sup>. O próprio Código do IRC não exige, por exemplo, como comprovativo dos custos contabilísticos realizados uma factura ou um documento equivalente. Os requisitos de validade das facturas, previstos no artigo 35.º, n.º 5 do CIVA, não são uma exigência de validade das facturas em sede de IRC<sup>27</sup>.

Existe simplesmente uma diferença na admissibilidade dos custos ao nível do IRC e nos requisitos de validade das facturas para efeitos de dedução do IVA<sup>28</sup>. Para que um custo comprovado seja dedutível fiscalmente em sede de IRC, não basta a apresentação dos documentos justificativos<sup>29</sup>, é necessário que os documentos de suporte constem na contabilidade do sujeito passivo, tenham sido efectivamente suportados por este, e sejam indispensáveis à realização dos proveitos.

Os documentos devem, mais especificamente, referir o “fim específico que lhes foi dado, de molde a permitir concluir que os mesmos foram indispensáveis para a realização dos proveitos tributáveis ou para a manutenção da fonte produtora”<sup>30</sup>, e tributar o rendimento real e não aparente dos contribuintes.

Não sendo mesmo suficiente a prova documental, pode-se recorrer, em circunstâncias particulares, à prova pericial. Algumas despesas podem, de facto, serem provadas por meio de peritagens, como sucede no caso, por exemplo, das despesas de viagens pagas a determinados colaboradores. As despesas em viagens e pagas a colaboradores ou inscritas como provisões são custos de exercício que podem ser objecto de perícia técnica<sup>31</sup>.

Mas, já “[n]ão deve ser deferida a realização de perícia requerida pelo impugnante sempre que, com a mesma, se pretende saber se determinadas despesas devem ou não ser consideradas como integrantes de certa categoria de custos previstos como dedutíveis, já que constitui pura questão de direito que escapa à prova pericial, que se restringe à apreciação de questões com carácter meramente técnico” (STA, 12-02-2003, 01293/02).

No caso de se levantarem dúvidas sobre a natureza dos documentos apresentados, o juiz pode ordenar ou realizar as diligências necessárias ao apuramento da verdade material. Nos termos do art.º 116º do CPPT, o juiz pode ainda recorrer a pareceres técnicos e à prova pericial, a requerimento das partes ou officiosamente, de acordo com o previsto no Código de Processo Civil (art.ºs 568º a 591º).

### **5.3 - O ónus da prova dos custos realizados**

Para saber se um determinado custo pode ou não ser dedutível em sede de IRC, é necessário averiguar

---

<sup>26</sup> Saldanha Sanches, Anotação ao Acórdão do STA de 16 de Fevereiro de 2000, in *Fiscalidade*, n. 3, p. 86.

<sup>27</sup> STA, 08/07/1999, recurso n.º 23535.

<sup>28</sup> STA, 27/09/2000, recurso n.º 25033. Trata-se de uma formalidade probatória no caso do IRC e de uma formalidade substancial no âmbito do IVA.

<sup>29</sup> Artigo 115.º, n.º 3, al. a) do CIRC.

<sup>30</sup> STA, 26-4-2006, proc. n.º 01194/05, relatório: Pimenta do Vale.

<sup>31</sup> Segundo o art.º 388º do Código Civil, "a prova pericial tem por fim a percepção ou apreciação de factos por meio de peritos, quando sejam necessários conhecimentos especiais que os julgadores não possuem, ou quando os factos, relativos a pessoas, não devam ser objecto de inspecção judicial".

se os factos fiscalmente relevantes são indispensáveis à actividade empresarial, sob pena de não poderem ser dedutíveis ao lucro tributável.

O contribuinte tem que fazer a prova da materialidade das operações efectuadas e demonstrar que os custos correspondem à realidade dos factos. Por exemplo, o contribuinte tem que provar que os custos de combustíveis são relativos a bens do activo imobilizado e que não ultrapassam os valores normais (artigo 42, n.º 1, al. i) do Código do IRC).

A obrigação de demonstrar quantitativamente o montante dos custos realizados com base em documentos justificativos resulta do disposto no artigo 74.º da LGT que dispõe que “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

Se o contribuinte não satisfizer este ónus, a Administração fiscal poderá excluir esse custo, ainda que a actividade desenvolvida pelo contribuinte justifica realmente tal custo. É assim que os pagamentos feitos a entidades não residentes, sujeitas a um regime fiscal privilegiado, só são dedutíveis fiscalmente se os encargos corresponderem às operações efectivamente realizadas e se não tiverem um carácter anormal ou um montante exagerado (n.º 1 do artigo 59.º do Código do IRC).

No caso de facturas relativas a aquisições de bens ou serviços e correspondentes a operações efectivamente realizadas, os contribuintes não precisam de demonstrar que os documentos da sua contabilidade são verdadeiros. Essas facturas presumem-se, à partida, verdadeiras, cabendo à Administração Fiscal, de acordo com a regra do n.º 1 do artigo 74º da LGT, elidir a presunção de veracidade, demonstrando que as facturas não correspondem à realidade.

Se a Administração fiscal concluir que há indícios sérios de que as facturas não correspondem à realidade, deverá fazer a prova da falsidade das facturas emitidas. Caso não demonstre a existência de indícios de falsidade, deve então aceitá-las e não excluir do balanço fiscal as despesas declaradas pelo sujeito passivo.

A Administração fiscal tem o ónus da prova da verificação dos indícios ou pressupostos da tributação – pressupostos constitutivos de direitos que legitimam a sua actuação -, e o contribuinte a obrigação de provar a existência dos factos tributários relativos às transacções efectuadas<sup>32</sup>, devendo “apresentar prova bastante da ilegalidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos”<sup>33</sup>.

Por exemplo, a Administração fiscal tem a obrigação de provar a existência de custos inferiores aos revelados pelo contribuinte, e demonstrar que, face aos indícios recolhidos, determinadas operações comerciais não se teriam realizado se as facturas correspondentes estivessem sujeitas ao imposto devido.

Os poderes da Administração fiscal vêm-se assim reforçados face aos do contribuinte, que deixa de ter qualquer segurança jurídica perante aquilo que a Administração fiscal julga ser a lei fiscal.

<sup>32</sup> STA, 23-10-2002, proc. n.º [01152/02](#), Brandão de Pinho.

<sup>33</sup> José Carlos Vieira de Andrade, *Justiça Administrativa*, Almedina, 2ª ed., 1999, p. 269.

#### 5.4 - A indispensabilidade dos custos

O critério da indispensabilidade tem sido definido pela jurisprudência e a doutrina como um dos requisitos fundamentais para que os custos reais sejam aceites como custos fiscalmente dedutíveis.

O que de imediato ressalta deste critério é que se trata de um critério, aparentemente indeterminado<sup>34</sup>, que pode ser adaptado a qualquer situação, sobretudo aos casos mais complexos de dedutibilidade fiscal.

O critério da indispensabilidade foi criado para impedir que certos custos sejam abusivamente contabilizados ou que certos custos considerados excessivos ou inapropriados sejam dedutíveis fiscalmente. Assim sucede, por exemplo, no caso das refeições pagas pelo empresário aos membros da sua família e de refeições servidas a operários da construção civil em restaurantes de luxo. Essas despesas constituem um claro excesso relativamente às necessidades e capacidades da empresa e, de algum modo, “estranhas ao escopo empresarial” (STA, 29-03-2006, 01236/05).

Mas, já não se põe em causa, por exemplo, os custos ou despesas com a remuneração do pessoal numa empresa, pelo facto do trabalho ser indispensável quer para a manutenção da força produtora, quer para a obtenção de receita. Também não se questiona, por exemplo, uma despesa que tenha como finalidade a obtenção de vantagens patrimoniais para os colaboradores de uma empresa.

Só devem ser aceites os custos essenciais ao processo produtivo e à formação dos proveitos. São custos indispensáveis os que são realizados no interesse da empresa e que contribuem para a obtenção do lucro de forma directa ou indirecta<sup>35</sup>. O requisito da indispensabilidade dos custos deve ser aferido por critérios de racionalidade económica<sup>36</sup>, de acordo com a actividade da empresa, isto é, daquilo que é considerado útil e inevitável para a realização dos proveitos ou a manutenção da fonte produtora<sup>37</sup>. Não deve ser interpretado de forma abstracta mas segundo critérios económicos.

Será negada a dedutibilidade dos custos sempre que estes não estejam relacionados com os negócios da empresa ou a actividade empresarial não estiver conexas com os custos que lhe são imputados. Por exemplo, não revestem a qualidade de custos fiscais os que não são reais e efectivos para a sociedade, ou que não estão ligados ao negócio ou ao fim económico da empresa ou que foram ainda “abusivamente registados na contabilidade”<sup>38</sup>.

Só podem ser dedutíveis os custos em relação aos quais seja possível estabelecer uma conexão directa ou indirecta com os proveitos e ganhos. Estamos aqui perante uma “construção que privilegia o elemento do resultado ou destino do custo (...) e que (...) restringe a aceitação da dedutibilidade fiscal das despesas às que produzem resultados”<sup>39</sup>. Por exemplo, as ofertas e amostras de produtos comerciais

<sup>34</sup> António Moura Portugal, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p. 239.

<sup>35</sup> Tomás Tavares, *A Dedutibilidade...*, p.167.

<sup>36</sup> J. L. Saldanha Sanches, *Manual...*, p. 280-281.

<sup>37</sup> STA, 6/06/1990, recurso n.º 10654 e STA, 17/10/1990, recurso n.º 10438.

<sup>38</sup> Tomás Tavares, *A Dedutibilidade...*, p. 41.

<sup>39</sup> António Moura Portugal, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p. 244.

são aceites como encargos de distribuição, venda, publicidade e colocação de mercadorias, isto é, como custo fiscal, segundo a alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, desde que não ultrapassem o valor de 50 Euros e 5‰ (cinco por mil) do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior<sup>40</sup>.

Não basta considerar certos custos indispensáveis, é ainda necessário que os sujeitos passivos provem a indispensabilidade dos custos incorridos e a sua ligação com os proveitos obtidos<sup>41</sup>. Assim sucede no caso, já referido, dos pagamentos feitos "a países com regime fiscal privilegiado", em que determinados encargos só podem ser considerados como custos se "o sujeito passivo puder demonstrar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm carácter anormal ou um montante exagerado" (n.º 1 do artigo 59.º do Código do IRC).

Na verdade, a questão do ónus da prova da indispensabilidade dos custos é uma questão que tem mais a ver com a prova da realização da despesa do que com a prova da indispensabilidade, porque esta, ao contrário do custo, não tem que ser provada<sup>42</sup>. Por outro lado, é uma questão que compete mais ao contribuinte do que à própria Administração Fiscal.

Não compete à Administração fiscal fazer um juízo sobre a oportunidade e a conveniência dos custos ou despesas, porque este é um juízo da exclusiva competência do empresário, nem avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios económicos ou inferir na gestão da empresa.

Incumbe ao empresário criar os custos ou despesas que entende necessários para o desenvolvimento da sua empresa e determinar, por exemplo, quantas pessoas são indispensáveis ou que política de remuneração deve ser praticada, não podendo a Administração fiscal interferir na gestão da empresa, mesmo quando as despesas não tenham criado qualquer contrapartida para a empresa. Por exemplo, os gastos realizados para uma campanha publicitária, mesmo que esta tenha sido infrutífera, não podem ser considerados dispensáveis. "A regra é que as despesas correctamente contabilizadas sejam custos fiscais"<sup>43</sup>.

Só se pode excluir da dedutibilidade fiscal os custos que não estejam ligados à actividade empresarial ou que não tenham um interesse económico para a empresa ou que ultrapassem nitidamente as necessidades e capacidades objectivas da empresa, como é o caso, por exemplo, dos empréstimos que excedem as necessidades da empresa ao ponto de comprometer a viabilidade da própria empresa. Por isso, "[n]ão podem ser dedutíveis ao lucro tributável os montantes gastos em ofertas para clientes que se não prove serem essenciais para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora de modo a constituírem custos"<sup>44</sup>.

Tem que existir um nexo causal entre os custos e a obtenção de proveitos, além de que os custos devem ser susceptíveis de gerar directa ou indirectamente rendimentos ainda que futuros. "A relevância fiscal de um custo depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado

<sup>40</sup> Portaria n.º 497/2008, de 24 de Junho.

<sup>41</sup> STA, 02/02/2000, recurso n.º 18092.

<sup>42</sup> Vítor Faveiro, O Estatuto do Contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, Coimbra, 2002, p. 848.

<sup>43</sup> STA, 29-03-2006, [01236/05](#).

<sup>44</sup> STA, 19-12-2001, [026176](#), Vítor Meira.

(ligação a um negócio lucrativo), sendo que a falta dessas características poderá gerar a dúvida sobre se a causação é ou não empresarial”<sup>45</sup>.

De notar, porém, que o facto de certas despesas estarem ou não relacionados com uma determinada actividade da empresa poderá não ser relevante se considerarmos que o art.º 23.º do CIRC remete para o princípio da universalidade do rendimento tributável (art.º 20.º CIRC), que determina que todo o rendimento proveniente de uma qualquer aplicação que uma sociedade comercial faça, integra o rendimento tributável. As despesas passam a estar associados não a uma actividade em particular mas a todas as actividades da empresa objecto de tributação relativamente ao exercício a que dizem respeito.

### **5.5 - A ligação aos proveitos e ao exercício contabilístico**

Para serem fiscalmente dedutíveis, os custos realizados pelo contribuinte devem estar ligados à obtenção dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora, e em conexão com o exercício contabilístico correspondente, bem como sujeitos a um único regime de tributação.

Mas uma das questões que se tem colocado é a obrigação de separação contabilística no caso de actividades sujeitas a diferentes regimes de tributação. Por exemplo, uma empresa que se dedica a várias actividades, estando uma delas isenta de tributação, não pode deduzir aos lucros obtidos nas actividades não isentas, e os prejuízos obtidos nas actividades isentas<sup>46</sup>. Tem que se estabelecer uma separação entre a actividade isenta e a actividade não isenta. Entendemos que “a ligação entre proveitos e custos tem de fazer-se em relação a cada um dos regimes a que estiverem sujeitas as diferentes actividades da empresa”<sup>47</sup>.

As operações sujeitas a regimes tributários especiais, como o tabaco, os espectáculos e os jogos, obrigam o contribuinte a separar na contabilidade os diferentes custos e a não deduzir nos lucros obtidos os custos referentes às actividades sujeitas a regimes especiais<sup>48</sup>. Existindo actividades sujeitas a diferentes regimes de tributação, os custos de uma actividade não podem ser deduzidos na outra, devendo existir uma separação contabilística entre as actividades isentas e não isentas, de acordo com o estipulado no artigo 18.º do CIRC<sup>49</sup>.

Exige-se também que os custos e proveitos estejam ligados a um determinado exercício (princípio da especialização). O critério da imputação temporal poderá ser “usado para definir uma particular forma de arrumação das contas de um sujeito passivo”<sup>50</sup>. Este princípio da especialização dos exercícios, consagrado no artigo 18.º do CIRC, determina que os proveitos e os custos são imputáveis ao exercício a que dizem respeito, só sendo dedutíveis fiscalmente os custos que tiverem sido contabilizados no ano

<sup>45</sup> Ac. TCAS de 16-11-2004, Rel.: Gomes Correia, proc. 182/04.

<sup>46</sup> STA, 29/06/1994, recurso n.º 17825; STA, 14/11/2001, processo n.º 26362.

<sup>47</sup> Manuel Henrique de Freitas Pereira, A Periodização do Lucro Tributável, in CTF, n.º 349, Janeiro-Março 1988, p. 140-141.

<sup>48</sup> STA, 02/02/1998, recurso n.º 17440.

<sup>49</sup> António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004, p. 297-298.

<sup>50</sup> António Lobo Xavier, Efeitos de um Acordo Anulatório em Impostos Periódicos: O Caso do IRC, in RDES, Ano XXXIV, 1992, pp. 299 e ss.

em que foram incorridos, independentemente do seu pagamento<sup>51</sup>.

Este princípio da especialização dos exercícios admite, contudo, uma excepção relativamente aos custos dos exercícios anteriores, permitindo uma transferência de resultados entre exercícios no caso de não ser possível apurar os resultados nos termos do exercício em causa, conforme o disposto no artigo 18.º, n.º 2 do CIRC, que determina que “[a]s componentes positivas ou negativas consideradas como respeitantes a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas”. Tem o contribuinte que fazer a prova das circunstâncias imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas para que os custos em causa sejam imputados aos exercícios anteriores.

Por isso, não basta a existência de uma ligação entre os custos e os proveitos sujeitos a imposto ou que os custos registados na contabilidade sejam reais e efectivos; é ainda necessário que se verifique uma conexão entre a noção de custo fiscal e de custo contabilístico. Conclui-se assim que a dedutibilidade dos custos incorridos não está limitada ao exercício a que dizem respeito, também podem estar em conexão com exercícios anteriores.

## 5.6 - A efectividade dos custos realizados

Um dos outros requisitos essenciais à dedutibilidade dos custos prende-se com a efectividade dos custos realizados.

Um custo só pode ser fiscalmente relevante se tiver sido realmente suportado pelo sujeito passivo, isto é, se o custo contabilizado corresponder a uma transacção efectivamente realizada pelo contribuinte. Não se pode, por exemplo, deduzir um custo que tenha resultado de operações simuladas ou cujo preço tenha sido simulado<sup>52</sup>. É isto que sucede no caso de facturas falsas<sup>53</sup>, em que estas, quando contabilizadas como custo, produzem uma diminuição do lucro tributável e, por conseguinte, uma diminuição do imposto a pagar. Para combater esta situação, prevê-se que a tributação deva incidir sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado (art. 39 da LGT).

Também se exige que os custos tenham um único destinatário ou uma única categoria de destinatários, isto é, apenas se admitem fiscalmente os custos que tenham sido suportados pela própria empresa e não por quaisquer sujeitos alheios à empresa<sup>54</sup>. Os custos visam as pessoas com responsabilidade tributária na empresa que, solidária ou subsidiariamente, deverão responder pelas obrigações legais. No caso específico da sociedade gestora de participações sociais (SGPS), apesar da relação directa entre as participadas e a SGPS, esta não tem que assumir os custos e os prejuízos das sociedades participadas, não estando, contudo, excluído a possibilidade de que possa vir a assumir a totalidade dos custos das

<sup>51</sup> “Princípios contabilísticos fundamentais” consagrados no POC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro.

<sup>52</sup> STA, 26/09/2001, recurso n.º 25360.

<sup>53</sup> J. M. Nogueira da Costa, Facturas Falsas, in Revista do Ministério Público, ano 17.º, Janeiro-Março 1996, n.º 65, pp. 107 e ss.

<sup>54</sup> STA, 16/12/1970, processo n.º 16266, Relator Conselheiro Anjos de Carvalho, publicado no Ap. ao DG de 07/07/1972, pp. 764 e ss.

participadas<sup>55</sup>.

Coloca-se, por outro lado, a questão de saber se devem ser apenas considerados dedutíveis os custos efectivos ou se podem ser admitidos os custos meramente hipotéticos ou potenciais. O artigo 23.º, n.º 1 do CIRC permite, por exemplo, que os custos potenciais e previsíveis possam ser provisionados e considerados como custos do exercício. Assim sucede no caso de alguém ter um montante a receber em moeda estrangeira, e para precaver-se contra uma eventual diferença cambial, constitui uma provisão. “[A]s diferenças cambiais podem ser consideradas custos ou perdas se comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora”<sup>56</sup>. Neste sentido, o artigo 34.º n.º 1 alínea a) do CIRC dispõe que podem ser deduzidas fiscalmente as provisões “que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade”.

O sujeito passivo não está impedido de prever antecipadamente as provisões necessárias para os casos de cobranças duvidosas, mas já não poderá constituir uma provisão se tinha conhecimento da incobrabilidade de determinados créditos<sup>57</sup>. Não podemos hoje considerar certas provisões como custos ou perdas do exercício em que tivessem necessariamente que ser evidenciados no exercício em causa<sup>58</sup>. Não sendo a provisão utilizada para satisfazer um determinado encargo, o montante provisionado passa a ser logo considerado como proveito e não como custo dedutível.

Apenas devem ser tidas em conta os custos efectivos, ainda que provisionados, suportados pelos sujeitos passivos e correspondentes a uma transacção real e efectiva.

### **5.7 - O registo contabilístico do custo dedutível**

Um custo só pode ser aceite fiscalmente se estiver devidamente contabilizado. A inscrição formal de um bem na contabilidade da empresa não é, tão-pouco, uma garantia de que o bem venha a beneficiar necessariamente de efeitos fiscais, é mais uma garantia do “valor probatório dos registos contabilísticos”<sup>59</sup> efectuados e, assim, da possibilidade de dedução fiscal do custo realizado. O facto é que, com o registo contabilístico dos custos realizados, poderá ser mais facilmente exercido um controlo sobre o cumprimento das obrigações fiscais por parte do contribuinte e sobre a “função empresarial dos bens”<sup>60</sup>.

<sup>55</sup> STA, 26/06/2001, recurso n.º 4783/01, Relator: Valente Torrão.

<sup>56</sup> STA, 4 de Maio de 2005, recurso 57/05.

<sup>57</sup> A incobrabilidade verifica-se nos casos em que o devedor tenha pendente um processo especial de recuperação de empresas, falência ou insolvência, os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou os créditos estejam em mora há mais de seis meses e existirem provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento, conforme previsto nas alíneas a), b) ou c) do artigo 35.º do CIRC.

<sup>58</sup> STA, 18-05-2005, [0132/05](#), Vítor Meira.

<sup>59</sup> António Moura Portugal, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p. 155.

<sup>60</sup> António Lobo Xavier, *O Princípio Contabilístico da Prevalência sobre a Forma e o Princípio da Consideração Económica dos Factos Tributários*, in RDES, Ano XXXVII, Janeiro-Setembro, 1995, p. 173 e 182.

O que deve aqui prevalecer é a realidade económica sobre a forma<sup>61</sup>, e não a mera inscrição formal de um bem na contabilidade sem qualquer ligação com a actividade da empresa<sup>62</sup>. Não podem ser considerados como custos as importâncias escrituradas que não traduzem uma realidade económica para a empresa. Prevalece aqui o princípio da substância económica sobre a forma jurídica. Não podemos, por exemplo, apurar o lucro tributável sem antes procedermos às correcções do valor de uma factura, sob pena de estarmos a tributar um proveito que manifestamente não existe<sup>63</sup>, e de termos que, posteriormente, proceder às devidas correcções. O princípio da prevalência da tributação do rendimento real sobre o requisito formal só não deve ser aplicado naqueles casos em que resulta uma solução injusta para o contribuinte.

Serão assim excluídas as importâncias escrituradas pelo contribuinte que não correspondem aos verdadeiros factos tributários ou que conduzem a situações de abuso fiscal. Caso o contribuinte não proceda às devidas correcções, caberá à Administração fiscal corrigi-las, por forma a evitar deduções fiscais abusivas.

Para evitar situações de abuso fiscal ou de cobertura ilícita de operações duvidosas, de fuga aos impostos<sup>64</sup>, terá que se conhecer perfeitamente as situações de facto tributário e a realidade económica das operações contabilísticas efectuadas para que seja tributada apenas a situação real dos contribuintes e não outras situações sem qualquer relevância económica.

Estas operações efectuadas pelo contribuinte terão que ser comprovadas, sob pena de a Administração fiscal poder vir a desconsiderar os custos contabilizados se demonstrar a inexactidão dos factos ou a falsidade dos documentos apresentados. De notar aqui que “[a]té prova em contrário e na falta de disposição legal expressa nesse sentido, um custo correctamente contabilizado é um custo aceite fiscalmente”<sup>65</sup>. O que significa que se a Administração fiscal fizer a prova do valor não probatório dos registos contabilísticos efectuados pelo contribuinte, os custos contabilizados deixam de ser aceites fiscalmente.

A Administração fiscal pode obter a prova dos registos contabilísticos efectuados através dos documentos bancários que suportam esses registos contabilísticos. Com a informação bancária é possível reconstituir os registos<sup>66</sup>. Deve ser então concedido “o acesso aos documentos bancários do contribuinte quando sem esses documentos não seja possível aceder à comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável”<sup>67</sup>.

---

<sup>61</sup> Saldanha Sanches, Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, Alcance e Limites, in CTF, n.º 398, Abril-Junho 2000, pp. 33 e ss.

<sup>62</sup> António Lobo Xavier, O Princípio Contabilístico da Prevalência sobre a Forma e o Princípio da Consideração Económica dos Factos Tributários, in RDES, Ano XXXVII, Janeiro-Setembro, 1995, p. 188; Saldanha Sanches, Anotação ao Acórdão do STA (2ª secção) de 21 de Abril de 1993, in Fisco, n.º 69, Dezembro 1994, p.76.

<sup>63</sup> STA, 07/12/1999, recurso n.º 23937, com anotação de Saldanha Sanches in Fiscalidade, n.º 3, pp. 81 e ss.

<sup>64</sup> António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004, p. 187.

<sup>65</sup> Idem, p. 169.

<sup>66</sup> Alínea a) do n.º 1 do artigo 63.º-B da L.G.T.

<sup>67</sup> STA, 29-08-2007, proc. n.º [0625/07](#), Jorge de Sousa.

Não pode o contribuinte impedir o acesso às contas bancárias pelo simples facto de reunir numa mesma conta os movimentos da empresa e as operações respeitantes à sua vida privada. O facto de reunir numa mesma conta bancária as operações da empresa e da vida pessoal do empresário não pode ser um motivo para impedir o acesso às contas bancárias. Além disso, “impedir que a Administração fiscal aceda aos registos bancários porque também contém informação sobre a sua vida privada constitui um verdadeiro *venire contra factum proprium*. Pois que foi o contribuinte que, ao reunir numa mesma conta movimentos que interessam à sua vida empresarial e movimentos que respeitam à sua vida privada, não acautelou a reserva a que agora pretende acudir”<sup>68</sup>.

Conclui-se assim que o contribuinte não pode condicionar o acesso aos registos contabilísticos nem impedir que a Administração fiscal aceda aos documentos bancários para averiguar o valor probatório dos registos contabilísticos.

## 6 - A margem de discricionariedade da Administração fiscal

Com o Código de IRC não desapareceu por completo a margem de discricionariedade de que dispunha a Administração fiscal no tempo da Contribuição Industrial, que rejeitava por completo a dedutibilidade dos custos que ultrapassassem os “limites tidos como razoáveis”.

Não se pretende aqui pôr em causa o poder discricionário da Administração fiscal em eleger as soluções mais válidas ou mais adequada para o caso em concreto ou ainda excluir um determinado custo no caso de se verificar uma redução indevida do imposto a pagar.

Sucede, porém, que a Administração fiscal tem vindo a questionar o lucro tributável e a possibilidade de certos custos gerarem ou não proveitos<sup>69</sup> - apesar de estarem devidamente comprovadas e em perfeita conexão com o rendimento tributável -, e a emitir um juízo sobre a opção empresarial ou ainda a não deduzir certos custos porque não decorrem, directamente, dos proveitos da empresa<sup>70</sup>.

O facto de o regime de dedutibilidade dos custos do IRC conter várias excepções<sup>71</sup>, algumas das quais com um certo grau de indeterminação, em nada contribuiu para reduzir a ingerência da Administração fiscal, pelo contrário, tem levado a Administração a recusar certos custos legítimos apresentados pelos sujeitos passivos, pondo em causa as opções económicas destes últimos. A Administração fiscal não se limita, de facto, a indicar aos contribuintes os seus direitos e garantias, mas intervém, de forma abusiva, na avaliação dos custos fiscalmente dedutíveis, interferindo ilegalmente na vida da empresa.

Isto não invalida o papel importante que a Administração fiscal tem vindo a desempenhar nas áreas mais problemáticas em que existem vários conceitos indeterminados que admitem várias soluções. Mas,

---

<sup>68</sup> STA, 29-08-2007, [0625/07](#), Jorge de Sousa.

<sup>69</sup> Tomás Castro 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, 396, 1999, p. 167.

<sup>70</sup> *Ibidem*.

<sup>71</sup> A. Moura Portugal, *A dedutibilidade...*, em especial, pp. 108 e ss.

não podemos deixar a Administração fiscal actuar como bem entende, mesmo que esses conceitos admitam várias soluções; pois há necessidade de rodear a Administração fiscal de certas protecções - sem querer pôr aqui em causa o próprio juízo discricionário da administração -, por forma a impedir certos comportamentos abusivos. Não pode a Administração se considerar no direito de julgar determinadas situações e recusar toda e qualquer tipo de despesa ou custo pelo simples facto de não ter um fim empresarial.

A Administração fiscal deve, por exemplo, proceder às correcções técnicas necessárias ao apuramento da matéria colectável e à avaliação indirecta da situação concreta do contribuinte, incluindo os custos devidos, nos termos dos artigos 87 e seguintes da LGT, e excluir os custos correspondentes às operações materialmente inexistentes<sup>72</sup>, os falsos registos e as declarações contabilísticas erradas.

Mas, mais uma vez, nada obriga a Administração fiscal a recorrer aos métodos indirectos para apurar o montante dos custos que o contribuinte suportou. Segundo o STA, “[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”<sup>73</sup>. A Administração fiscal “não goza de qualquer poder discricionário que lhe permita optar entre “correcções técnicas” e “avaliação indirecta” ao sabor das suas conveniências”<sup>74</sup>.

Acresce que as decisões da Administração fiscal podem, em última instância, ser corrigida pelos tribunais. Mas, o facto da actividade da Administração fiscal ser objecto de fiscalização por parte dos tribunais<sup>75</sup> a fim de evitar todo o tipo de “erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal”<sup>76</sup> não retira nada ao poder de livre apreciação ou de discricionariedade técnica de que goza a Administração fiscal em relação aos actos tributários que ela pratica ou é obrigada a praticar em relação, por exemplo, aos custos fiscalmente dedutíveis, que são os custos realizados pelo sujeito passivo e necessários à obtenção dos proveitos.

Compete ao juiz impedir que a Administração fiscal desrespeite o interesse real do sujeito passivo na realização de despesas e impeça que os custos efectivos e relacionados com a actividade empresarial da empresa possam ser fiscalmente dedutíveis. Tal como já foi referido, a Administração não pode desconfiar das operações realizadas de uma forma genérica, das opções empresariais, da política empresarial, e deve tratar por igual os contribuintes.

## 7 - A dedutibilidade fiscal das amortizações e provisões

Pelo facto dos elementos do activo imobilizado da empresa sofrerem “perdas de valor resultantes da sua utilização, do decurso do tempo, do progresso técnico ou de quaisquer outras causas”<sup>77</sup>, as empresas recorrem às amortizações e reintegrações, de acordo com o regime jurídico em vigor, para compensar esta perda gradual. São assim aceites como custos as reintegrações e amortizações de elementos do

<sup>72</sup> 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*, n.º 7/8, 2001, pp. 105-112.

<sup>73</sup> STA, 2-2-2006, proc. n.º 01011/05, Baeta de Queiroz.

<sup>74</sup> *Ibidem*.

<sup>75</sup> Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo - vol. II, p. 107.

<sup>76</sup> STA, 05-07-2006, proc. n.º [0142/06](#), Brandão de Pinho.

<sup>77</sup> Artigo 28.º, n.º I do Código do IRC.

activo sujeitos a deprecimento.

Para o efeito, a empresa deve assinalar no seu balanço anual as perdas de valores dos bens que fazem parte do seu património, por forma a que o balanço traduza a situação real da empresa, e para não provocar uma sobre-avaliação do seu lucro ou uma distribuição de lucros aparentes, e uma redução do capital social da empresa<sup>78</sup>.

Para que tal não aconteça, o regime das reintegrações e amortizações, previsto no Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, fixou taxas específicas para os vários sectores de actividade, e definiu os valores médios de desvalorização, para evitar precisamente amortizações abaixo do normal, o que teria por efeito de aumentar artificialmente o lucro da empresa e o imposto a pagar, ou para impedir amortizações mais elevadas, as quais levariam necessariamente à redução do imposto a pagar.

Também se admite que possam ser eventualmente “utilizados métodos de reintegração e amortização diferentes dos indicados nos números anteriores quando a natureza do deprecimento ou a actividade económica da empresa o justifique, após reconhecimento prévio da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos” (n.º 3 do artigo 29.º do CIRC). “No caso de se verificarem em elementos do activo imobilizado desvalorizações excepcionais provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, poderá ser aceite como custo ou perda de exercício em que aquelas ocorrem uma quota de reintegração ou amortização superior à que resulta da aplicação dos métodos referidos no artigo 4º” (artigo 10.º, n.º 1 do Decreto Regulamentar n.º 2/90). Nas situações de desvalorizações excepcionais ou imprevisíveis, aplica-se uma quota de reintegração ou amortização superior à que resulta da aplicação dos métodos referidos no artigo 4 do art. 10.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90. Assim sucede nos casos de inovações tecnológicas que tornem rapidamente obsoletos os bens adquiridos.

Só não são aceites legalmente como custos, apesar de suportados pela empresa e previstos no seu balanço comercial, as situações de amortizações que estão expressa e taxativamente previstos no artigo 33.º do Código do IRC. É o caso das reintegrações e amortizações de bens do activo imobilizado corpóreo que tenham sido reavaliados nos termos do DL 49/91 e que ultrapassaram o período de vida útil, salvo em casos excepcionais justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos<sup>79</sup>.

No que diz respeito agora à dedutibilidade fiscal das provisões, uma empresa pode criar certos tipos de provisões para minimizar o risco de deprecimento ou de perda de valor dos elementos patrimoniais da empresa, e imputar esses custos a um determinado exercício, para assim obter a dedutibilidade fiscal das provisões. Mas, nem todas as provisões podem ser admitidas como custos, apenas são considerados como custos ou perdas do exercício e dedutíveis fiscalmente as categorias de provisões previstas no artigo 34 do CIRC.

De entre as várias provisões legalmente dedutíveis, destacam-se as provisões destinadas a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso (artigo 34.º, 1, al. c)), as provisões para créditos de cobrança duvidosa (artigo 35.º), as provisões para as depreciações de existências (artigo

<sup>78</sup> V. Paulo Domingues, *Do Capital Social — Noção, Princípio e Funções*, Coimbra, 1998, pp. 138 e ss.

<sup>79</sup> STA, 10-10-2001, [025836](#), Vítor Meira.

36.º), as provisões para a reconstituição de jazigos (artigo 37.º) e para os danos ambientais que poderão vir a ser suportados pela empresa (artigo 38.º)<sup>80</sup>.

Aqui também, não vem definido no artigo 34.º do Código do IRC o conceito de provisão, apenas estão tipificadas as provisões fiscalmente dedutíveis. A definição do conceito de provisões é deixada ao critério da doutrina e da jurisprudência. É assim que o STA considera que uma provisão efectuada por uma empresa para a garantia das reformas dos seus trabalhadores não pode ser considerada como uma provisão fiscalmente dedutível<sup>81</sup>. Também para o STA, “[s]ão fiscalmente dedutíveis as provisões que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade”<sup>82</sup>. Os juros de mora devem estar relacionados não só com a obrigação principal, mas também com a actividade normal do credor, e com os créditos de cobrança duvidosa.

O que se pretende aqui evitar é que o contribuinte possa constituir uma provisão por “dívidas de cobrança duvidosa”, e que depois venha a considerar essas mesmas dívidas como incobráveis e como custos ou perdas do exercício<sup>83</sup>. Para impedir esta situação de abuso, compete à Administração fiscal e aos tribunais recusar as provisões que são insusceptíveis de serem consideradas como custos dedutíveis.

## 8 - Conclusão

O legislador português optou por não definir o conceito de custo e incluir no artigo 23.º do CIRC um conjunto de custos susceptíveis de serem consideradas como custos dedutíveis, em vez de adoptar uma definição precisa do conceito de custo fiscal.

Em vez disto, o artigo 23.º do CIRC considerou custos fiscalmente dedutíveis os custos contabilísticos suportados pelas empresas e indispensáveis à realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora, e admitiu um conjunto de requisitos gerais necessários à dedutibilidade dos custos, dos quais se destacam a comprovação e indispensabilidade dos custos, a ligação aos ganhos sujeitos a imposto, e a efectividade dos custos realizados.

É assim exigido ao contribuinte que comprove os custos realizados, que o custo contabilístico seja indispensável, que esteja em conexão directa com os proveitos ou ganhos sujeitos a impostos e que esses custos sejam reais para a empresa. São os requisitos fundamentais à dedutibilidade fiscal dos custos reais que têm sido admitidos e definidos pela doutrina e jurisprudência.

Mas importa referir que o artigo 23.º do CIRC não é o único dispositivo a aceitar ou não a dedutibilidade dos custos fiscais, existindo outras disposições em que se não aceita a dedutibilidade de certos custos ou encargos para efeitos de determinação do lucro tributável, como é o caso dos artigos 33.º e 42.º do CIRC, que determinam que certos encargos incorridos pelo contribuinte podem não ser considerados

---

<sup>80</sup> De referir que, contabilisticamente, algumas das provisões são designadas ajustamentos.

<sup>81</sup> STA, 11-02-2004, [01839/03](#), Vítor Meira.

<sup>82</sup> STA, 18-10-2006, [0668/06](#), Lúcio Barbosa.

<sup>83</sup> STA, 18-05-2005, [087/05](#), António Pimpão

no balanço fiscal mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício.

Também se permite que, para além dos custos e encargos, certos tipos de provisões, previstas no artigo 34 do Código do IRC, consideradas como custos ou perdas do exercício, possam ser dedutíveis fiscalmente. Nem todas as provisões devem ser consideradas como custos para efeitos de apuramento do lucro tributável, e nem todas são legalmente dedutíveis, apenas as provisões previstas nos artigos 34.º a 38.º do CIRC.

A admissibilidade de certos custos fiscalmente dedutíveis pode ser levada à consideração da Administração fiscal ou, em última instância, às autoridades judiciais, que deverão determinar os custos que podem ser contabilizados no cálculo do lucro tributável, sem querer com isto interferir nas decisões ou na política da empresa.

A Administração fiscal goza, efectivamente, de um certo poder de discricionariedade relativamente aos custos que entende que devem ser fiscalmente dedutíveis e os custos que ultrapassam os limites “razoáveis”. Este poder poderá, em última instância, ser objecto de fiscalização por parte dos tribunais, que deverão actuar em defesa da legalidade fiscal e dos direitos e interesses dos contribuintes.

