

## Custos Não Aceites Fiscalmente

*“A aplicação pelo Fisco de normas jurídicas fiscais desatualizadas”*

Há uns dias falando com alguns empresários e responsáveis financeiros, um deles fez um comentário em jeito de desabafo que a Repartição de Finanças de São Vicente não aceitara a totalidade dos seus custos dedutíveis, cortando-os em 50%.

Durante a “*amena cavaqueira*” avançou-me que a fundamentação usada pelo Chefe da Repartição de Finanças era o **critério da razoabilidade** dos custos constante do art. 29º nº 1 na redação inicial do Regulamento do Imposto Único sobre os Rendimentos (RIUR) - **Antiga redação:** “Consideram -se custos ou perdas imputáveis ao exercício os que, dentro de limites **considerados razoáveis** pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, se tornaram **indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora**, nomeadamente os seguintes:”.

Avanço desde já que o art. 29º nº 1 na redação inicial do RIUR foi reformado em 2005 e tem uma nova redação dada pela Lei nº 59/VI/2005, de 18 de Abril – **Atual redação** – “Consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício **os que comprovadamente** forem **indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora**, nomeadamente os seguintes”.

Fazendo a interpretação comparativa da antiga e da nova redação é fácil constatar que houve a revogação do requisito da razoabilidade, passando o RIUR a adotar o critério da comprovação dos custos.

Ou seja, até o ano de 2005 havia a necessidade de se fazer uma interpretação restritiva da

cláusula de “*razoabilidade*” que dava um enorme poder discricionário a Administração Fiscal no sentido de considerar uma despesa como fiscalmente não aceite.

Felizmente, em boa hora se fez a devida alteração legislativa, revogando aquele critério subjetivo, adotando um critério objetivo, *mas que contudo não vem sendo cumprido*.

## O nº 1 do artigo 29º do RIUR, na redação dada pela Lei nº 59/VI/2005, de 18 de Abril

*Os custos são componentes negativas do lucro tributável e sua aceitação poderá fazer com que o contribuinte pague mais ou menos impostos.*

Ora, eles são comprovados através de faturas e outros documentos equivalentes. Apesar dos custos se encontrarem justificados, através de faturas emitidas pelo prestador dos serviços, a indispensabilidade dos mesmos tem que se encontrar devidamente comprovada.

Não basta dizer que a despesa teve em vista a obtenção de proveitos ou a manutenção da fonte produtora, é necessário fazer-se prova desses factos (*em termos de possibilitar conhecer fácil, clara e precisamente, a operação económica, evidenciando a sua causa, natureza e montante*).

É no conceito de indispensabilidade ínsito no art. 29º nº 1 do RIUR que radica a questão essencial da consideração fiscal dos custos empresariais e que assenta a distinção fundamental entre o custo efetivamente incorrido no interesse coletivo da empresa e o que pode resultar apenas do interesse individual do sócio, de um grupo de sócios ou do seu conjunto e que não pode, por isso, ser considerado custo fiscalmente aceite (*dedutível*).

Mas o que não deve ignorar-se também é que a norma do art. 29º nº 1 do RIUR apenas prevê que são custos fiscais os gastos ocasionados pela atividade da empresa que apresentem uma conexão fática ou económica com a

organização na medida em que não consubstanciem uma diminuição patrimonial ditada pela existência de uma participação social da parte do seu beneficiário direto ou indireto (*atribuição causa societatis*).

Neste sentido, os contribuintes só devem satisfações quanto à justificação económica das operações, se e quando se suspeite que as mesmas não se inspiram em razões empresariais, mas na ilícita concessão de vantagens ou benefícios a um terceiro.

Daí que a relevância fiscal de um custo depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado (*ligação a um negócio lucrativo*), sendo que a falta dessas características poderá gerar a dúvida sobre se a sua causa é ou não empresarial.

É nossa opinião que a norma do art. 29º nº 1 do RIUR não concede à Administração fiscal um qualquer poder discricionário de controlo da dedutibilidade fiscal dos custos empresariais como acontecia antes da sua alteração.

Aceitando-se que estamos perante um conceito vago, necessitado de preenchimento (cfr. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, de 23/9/98, AD 452/453, p. 1057) e aceitando-se que não estamos, quanto a tal preenchimento, perante qualquer poder discricionário (*em termos de discricionariedade técnica*) por parte da Administração Tributária, importa, então, atentar nos termos em que a lei enquadra tal conceito.

Ora, como se disse, o artigo 29º nº 1 do RIUR aponta que:

«1 - Consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:

(...)».

Fazemos apelo ao Estudo de Tomás de 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, in CTF, nº 396, págs. 7 a 177) e confrontando as três interpretações possíveis ali enunciadas em termos da interpretação da regra constante do art. 23º do CIRC (*equivalente ao nosso art. 29º RIUR*).

1. Indispensabilidade como sinónimo de absoluta necessidade, ou com o significado de conveniência, ou identificando-se com a noção de interesse societário diremos, como aponta o autor, parecer evidente que da noção legal de custo fornecida pelo art. 23º do CIRC não resulta que a Administração Tributária possa pôr em causa o princípio da liberdade da gestão, sindicando a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa e considerando que apenas podem ser assumidos fiscalmente aqueles de que decorram, diretamente, proveitos para a empresa ou que se revelem convenientes para a empresa.
2. A indispensabilidade a que se refere o art. 23º do CIRC como condição para que um custo seja dedutível não se refere à necessidade (*a despesa como uma condição sine qua non dos proveitos*), nem sequer à conveniência (*a despesa como conveniente para a organização empresarial*), sob pena de intolerável intromissão da Administração Tributária na autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte, mas exige, tão-só, uma relação de causalidade económica, no sentido de que basta que o custo seja realizado no interesse da empresa, em

ordem, direta ou indiretamente, à obtenção de lucros.

3. A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento direto ou indireto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro.

Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os atos abstratamente subsumíveis num perfil lucrativo. Este desiderato aproxima, de forma propositada, as categorias económicas e fiscais, através de uma interpretação primordialmente lógica e económica da causalidade legal. O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa.

Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade da empresa. E fora do conceito de indispensabilidade ficarão apenas os atos desconformes com o escopo social, aqueles que não se inserem no interesse da sociedade, sobretudo porque não visam o lucro.

Neste sentido vai, também, o entendimento de António Moura Portugal (A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004, pags. 113 e sgts.), quando sustenta que «A solução acolhida entre nós (*pelo menos na doutrina portuguesa*), na esteira dos entendimentos propugnados pela doutrina italiana, tem sido a de interpretar a indispensabilidade em função do objeto societário», que esta exigência da indispensabilidade dos custos para a realização dos proveitos ou manutenção da fonte produtora se encontrava «inicialmente associada

a uma condição de “razoabilidade” (art. 26º do Código da Contribuição Industrial) e que se é certo que a “razoabilidade” estava presente em no RIUR, de forma expressa (art. 29º nº 1), ... deixou de ser tolerável a sua utilização como fundamento para limitar quantitativamente os encargos incorridos pelos sujeitos passivos.

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

A indispensabilidade deve assim ser aferida a partir de um juízo positivo da subsunção na atividade societária, o qual, por natureza, não deve ser sindicado pelo Direito Fiscal, que se não deve imiscuir, muito menos valorar as decisões empresariais do contribuinte. Só esta conceção está de acordo com os princípios de liberdade de gestão empresarial e, ao mesmo tempo, respeita interesses específicos do direito fiscal (*que estão na base da limitação expressa que é feita à dedutibilidade de certos encargos*).

Os custos indispensáveis equivalem, assim, aos gastos contraídos no interesse da empresa. A dedutibilidade fiscal do custo deve depender apenas de uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se “sempre que - por funcionamento da teoria da especialidade das pessoas coletivas - as operações societárias se insiram na sua capacidade, por subsunção ao respetivo escopo societário e, em especial,

desde que se conectem com a obtenção de lucro ainda que de forma indireta ou mediata”.

Para este autor, a interpretação para a indispensabilidade «deve ser aferida a partir de um juízo positivo da subsunção na atividade societária. Este, por sua vez, não deve ser sindicado pelo Fisco ou pelos tribunais, porque a isso obriga a liberdade de iniciativa económica. (...) uma interpretação da indispensabilidade em função do objeto social e da atividade desenvolvida pela sociedade. A identificação com a atividade comercial, industrial ou agrícola desenvolvida pelo sujeito passivo é critério suficiente. Se se quiser falar de “*relação causal*”, esta só pode ter lugar por via de uma ligação entre os custos e a atividade da empresa. Nunca entre os custos e os proveitos ou a manutenção da fonte produtora.

Isto mesmo para quem, como nós, se perfila na linha dos que consideram que não basta a ocorrência de toda e qualquer despesa, desde que subsumível ao tipo de atividade exercida pelo sujeito passivo, para que, necessariamente, tenha/possa ser havida como custo fiscal relevante para efeitos do artigo em questão, considerando-a como “*indispensável*”, sob pena de se não vislumbrar qualquer efeito e, muito menos, útil, à letra da lei que, apesar de subsequentes alterações legislativas, desde o tempo do Código Contribuição Industrial (art. 26º) até aos dias de hoje (art. 29º/1 do RIUR) sempre manteve o conceito de “indispensabilidade” como pressuposto legal à qualificação de determinada despesa como custo fiscal dedutível, mas que entendem que essa aferição se há-de processar numa relação entre o custo (despesa) e a atividade, concretamente, desenvolvida pelo sujeito passivo, assim tendo, de alguma forma, ínsita a necessidade de apreciação “*a posteriori*” da gestão empresarial; mas, reafirma-se, apenas enquanto pressuposto à referida aferição, em concreto, do custo à atividade societária e já

não quanto à bondade e/ou oportunidade, particularmente económica, da realização dessa mesma despesa.

Ou seja, acompanha-se o entendimento da ilegitimidade da administração pública, *rectius* da administração fiscal, em emitir juízos de valor sobre a bondade da gestão empresarial prosseguida, na esteira do escopo societário, mas apenas quando tal juízo de valor reflita uma pronúncia sobre a oportunidade de determinado tipo de conduta empresarial e, por maioria de razão, sobre a orientação dessa mesma conduta, enquanto conduta devida para a obtenção de ganhos, ou seja, acolhe-se o argumento de que a emissão de um juízo de valor sobre “(...) a bondade da gestão empreendida (...)”, por parte da Administração Fiscal, é ilegítimo para qualificação de uma determinada despesa enquanto custo ao abrigo do art. 29º/1 se e na medida em que essa aferição repousar numa ponderação de causalidade entre o custo e os proveitos.

Assim sendo, neste domínio, porque o preceito existe e tem de ter aplicabilidade prática, **apenas não será de aceitar como custos fiscais relevantes e, por isso, fiscalmente aceites, aqueles que, independentemente de corresponderem a uma correta ou incorreta atuação de gestão, não forem, objetivamente, adequados ao desenvolvimento da atividade da empresa.**

Para aferir da indispensabilidade dos custos, para além do que ficou exposto, há que ter em conta o intuito objetivo que levou o contribuinte a despendar os custos, sendo certo que tal intuito não se identifica com o concreto ânimo de quem tomou tal decisão.

Efetivamente, o intuito objetivo é determinado a posteriori, tendo como referência todas as circunstâncias conhecidas no momento da decisão e nunca as posteriores.

**Se a decisão teve na sua génese tão só o interesse da empresa, o prosseguimento do seu objeto social, tal como os seus sócios e gestores, bem ou mal não interessa, ao tempo o interpretaram, o custo não pode deixar de ser havido como indispensável.**

Se a motivação predominante for outra não deverá ser fiscalmente aceite.

A indispensabilidade a que se refere o art. 29º nº 1 do RIUR como condição para que um custo seja dedutível não se refere à **necessidade** (*a despesa como uma condição sine qua non dos proveitos*), nem sequer à **conveniência** (*a despesa como conveniente para a organização empresarial*), sob pena de intolerável intromissão da Administração Fiscal na autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte, mas exige, tão-só, uma **relação de causalidade económica**, no sentido de que basta que o custo seja realizado no interesse da empresa, em ordem, direta ou indiretamente, à obtenção de lucros.

É seguro afirmar não recair sobre o contribuinte o ónus provatório da indispensabilidade dos seus custos.

Contudo, se a administração tributária, atuando submetida ao princípio da legalidade, fundamentadamente, despoleta a dúvida sobre a relação justificada de uma determinada despesa com a atividade do sujeito passivo, necessária e logicamente, por se encontrar mais habilitado para o efeito, compete a este uma explicação sobre a “*congruência económica*” da operação, a qual não se cumpre com a alegação abstrata e conclusiva de que a despesa se insere no interesse societário e/ou da existência de relação justificada com a atividade desenvolvida, exigindo-se, sim, que o contribuinte alegue e comprove factos concretos, sindicáveis, capazes de demonstrar a realidade, veracidade, das atuações empresariais

provocantes dos gastos registados, em ordem a que, entre o mais, não resulte inviabilizada a função fiscalizadora da administração tributária. O problema maior existe quando se trata de custos com bens de uso misto. Por isso, importa ver o nº 4 do artigo 33º do RIUR (custos inaceitáveis), na redação dada pelo artigo 37º da Lei do Orçamento Geral do Estado para o ano 2005, que concretiza o conceito de bens de uso misto.

Nesse âmbito, uma vez que o nº 1 do artigo 33º na sua alínea i), prevê um limite variável de 30% a 50% de inaceitabilidade dos encargos com esses bens, a determinação da percentagem concreta para cada contribuinte terá obviamente de depender do perfil concreto desse contribuinte e da demonstração que fizer do índice de utilização efetiva desses bens a favor da sua própria atividade.

Está consagrado na nossa Lei Fiscal, para além de uma presunção de veracidade e de boa fé relativamente às declarações dos contribuintes e dos dados inscritos na respetiva contabilidade organizada - cfr. artigo 63º do Código Geral Tributário - uma regra de *in dubio pro contribuinte*.

(Artigo 63º - Valor probatório da escrita)

«Quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, presume-se a veracidade dos dados e apuramento de correntes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflete a matéria tributável efetiva do contribuinte».

Assim sendo, não pode a Administração Fiscal invocar o “*critério da razoabilidade*” e cegamente considerar um custo como sendo manifestamente elevado apenas com uma comparação entre empresas do mesmo ramo que certamente não tem a mesma estrutura organizacional.

Mindelo, 17 de Dezembro de 2012

*Hernâni Soares*