

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 274/2015-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de custos.

Processo n.º 274/2015-T

I – Relatório

1.1. A... – Sucursal em Portugal, pessoa colectiva n.º ..., com sede na Avenida ..., n.º ..., ...º D, ...-... ..., e doravante designada por «Requerente», tendo sido notificada das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas dos actos de liquidação adicional n.ºs 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ..., relativas a IRC dos exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012, apresentou, em 27/4/2015, pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral – nos termos do disposto no artigo 10.º do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, daqui em diante designado por «RJAT») e dos artigos 132.º e 99.º e ss. do CPPT, bem como do art. 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), da LGT –, em que é Entidade Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira («AT»), tendo em vista, em síntese: “a anulação da decisão de indeferimento proferida no âmbito da reclamação gratuita supra identificada”, a “anulação dos actos tributários de liquidação adicional de IRC dos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, nos montantes corrigidos de €5.152,73, com referência ao ano de 2009, €4.716,77 no ano de 2010, €3.807,54 no ano de 2011 e €3.740,00 no ano de 2012 e dos juros compensatórios pagos”, e o “pagamento ao Requerente de juros indemnizatórios, pela privação dos referidos montantes, nos termos do artigo 43.º da LGT.”

1.2. A 17/7/2015 foi constituído o presente Tribunal Arbitral Singular.

1.3. A 17/7/2015, a AT foi citada, enquanto parte requerida, para apresentar resposta, nos termos do art. 17.º, n.º 1, do RJAT. A AT apresentou a sua resposta em

2/10/2015, tendo argumentado, em síntese, no sentido da total improcedência do pedido da ora Requerente.

1.4. Por despacho de 2/11/2015, o Tribunal considerou ser dispensável a reunião do artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de prova testemunhal solicitada pela Requerente porque o processo continha os elementos necessários à decisão. Foi, ainda, fixada a prolação da decisão para o dia 6/11/2015.

1.5. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, configurando-se legítimas.

II – Alegações das Partes

2.1. Vem a ora Requerente alegar, na sua petição inicial, que: **a)** “as correcções [...] efectuadas com o fundamento no facto de os custos contabilizados como publicidade terem sido considerados pelos Serviços de Inspeção Tributária como despesas de representação, tributadas autonomamente à taxa de 10% (20% no exercício de 2012) [resultam] de uma errada interpretação e aplicação da lei aos factos concretos”; **b)** “a Requerente irá comprovar a indispensabilidade de tais custos para a formação dos proveitos afastando, desta forma, a sua classificação como despesas de representação”; **c)** “De acordo com a actividade exercida pela Requerente, os produtos que comercializa só podem chegar aos seus destinatários mediante a escolha efectuada com a colaboração de técnicos e comerciais especializados. E, nesse sentido, é manifesto que existe uma estreita correlação entre as despesas publicitárias e a actividade comercial da empresa, sendo inaceitável confundir o conceito de despesas de representação com o conceito de publicidade, assente na actividade de comunicação feita no âmbito da actividade comercial, com o objectivo de promover o fornecimento de bens ou serviços”; **d)** “Enquanto as despesas de representação emergem, tradicionalmente, da actividade dos titulares dos órgãos sociais ou quadros superiores da empresa, as despesas de publicidade estão inerentes à actividade realizada pelo departamento de marketing ou de vendas da empresa, i.e., por quadros médios”; **e)**

“Apenas os clientes que cumpriram os objectivos estabelecidos pela Requerente é que beneficiaram das viagens, como forma de incentivo ao aumento das vendas”; **f)** “o único objectivo da oferta de viagens foi a promoção das vendas através do incentivo dos clientes, visando incrementar as vendas, assim como os lucros (estes, por sua vez, sujeitos a tributação)”; **g)** “as viagens oferecidas a clientes, por contrapartida de compras avultadas dos produtos comercializados pela Requerente, conduzidas por colaboradores da mesma, mais não são do que uma forma de promoção dos produtos vendidos”; **h)** “todos os custos em que a Requerente incorre, por forma a proporcionar aos clientes um maior conhecimento da marca e dos produtos por si comercializados, através do acompanhamento nas referidas viagens dos comerciais, bem como das suas vantagens face a outros produtos similares, poderão traduzir-se, ainda que não de uma forma imediata, num incremento das suas vendas”; **i)** “os custos corrigidos e em crise são, assim, absolutamente indispensáveis à actividade da empresa, consubstanciam essa mesma actividade e deles depende directamente a venda dos seus produtos”; **j)** “não se pode esperar, nem prever com algum grau de certeza, que um determinado custo promocional tenha o seu retorno efectivo assegurado, e que este seja mensurável em determinada quantidade”; **l)** “o entendimento vertido no relatório de conclusões, de classificar os custos sub judice como despesas de representação, implicaria o absurdo de retirar à função marketing qualquer utilidade para as entidades de fins lucrativos”; **m)** “é inequívoca a conclusão de que os custos postos em crise pela Autoridade Tributária contribuíram para a manutenção da fonte produtora, sendo-lhe indispensáveis”; **n)** “a noção de indispensabilidade deve ser aferida a partir de um juízo positivo de subsunção na actividade societária, sendo que este não deve ser sindicado pela Autoridade Tributária ou pelos tribunais, porque a isso obriga a liberdade de iniciativa económica”; **o)** “A dedutibilidade fiscal do custo depende apenas de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa, sendo que esta indispensabilidade se verifica sempre que as operações societárias – participação nas viagens de clientes e comerciais, com o objectivo de promover os produtos por si comercializados – se insiram na sua capacidade, por subsunção ao respectivo escopo societário, e em especial desde que relacionados com a obtenção de lucro, ainda que de forma indirecta”; **p)** “a interpretação preconizada pela Autoridade Tributária, no sentido de recusar como fiscalmente dedutíveis os custos

incurridos com as viagens oferecidas a clientes/colaboradores, está ferida de inconstitucionalidade, por violar o Princípio da Tributação das Empresas pelo seu Lucro Real, consagrado no n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)”; **q)** “a realização da correcção em apreço está eivada de vício de violação de lei e de inconstitucionalidade, que se invocam com os devidos efeitos legais”; **r)** “no caso sub judice, a Autoridade Tributária não põe em causa que os montantes pagos o foram a título de publicidade, apenas questiona o enquadramento desses pagamentos”; **s)** “a questão do ónus da prova da indispensabilidade do custo passa ao lado da presunção da veracidade da escrita correctamente organizada, pois no caso em apreço não se questiona a veracidade (existência, montante e natureza) da despesa contabilizada”; **t)** “coisa bem diferente é saber se o destino dessa quantia era essencial para a realização de proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora, conforme exige o predito artigo 23.º, n.º 1, al. b). Só que o ónus de tal prova competia não à Requerente, mas sim à Autoridade Tributária, conforme resulta do disposto nos artigos 100.º, n.º 1, do CPPT, e 74.º da LGT, o que não se verificou”; **u)** “em conclusão, cabe à Autoridade Tributária o ónus da prova que o destino das quantias contabilizadas a título de publicidade não era essencial para a realização dos proveitos da Requerente ou para a manutenção da fonte produtora, e fundamentar o seu entendimento que tais despesas têm enquadramento enquanto despesas de representação, o que, claramente, não fez, limitando-se a afirmá-lo”; **v)** “a procedência do presente requerimento não só deverá determinar o reembolso aos Requerentes do imposto indevidamente pago [...] como ainda o pagamento do disposto no artigo 43.º da LGT e no artigo 61.º do CPPT”.

2.2. Conclui a ora Requerente que, em face do *supra* exposto, deve ser determinada: a) “a anulação da decisão de indeferimento proferida no âmbito da reclamação graciosa *supra* identificada”; b) a “anulação dos actos tributários de liquidação adicional de IRC dos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, nos montantes corrigidos de €5.152,73, com referência ao ano de 2009, €4.716,77 no ano de 2010, €3.807,54 no ano de 2011 e €3.740,00 no ano de 2012 e dos juros compensatórios pagos”; e c) “o pagamento ao Requerente de juros indemnizatórios, pela privação dos referidos montantes, nos termos do artigo 43.º da LGT.”

2.3. Por seu lado, a AT vem alegar, na sua contestação, que: **a)** “No decurso da ação inspetiva, com o objetivo de obter alguns esclarecimentos quanto a algumas rubricas da contabilidade, foi o sujeito passivo notificado, tendo-se nessa sequência detetado gastos passíveis de correção fiscal, designadamente despesas com viagens oferecidas a clientes, quebras de existências e despesas com garantias bancárias respeitantes a alguns clientes e suportadas pelo sujeito passivo, sendo que, para os presentes autos apenas relevam as correções relativas a despesas com viagens oferecidas a clientes”; **b)** “Com efeito, nos anos de 2009 a 2012 o sujeito passivo considerou como gastos fiscais, despesas com viagens oferecidas a clientes/distribuidores, em função de objetivos de vendas”; **c)** “As mencionadas despesas encontram-se, em 2009 e 2011, documentadas com faturas da sociedade espanhola B... (...), S.A., NIF ES ..., que refatura ao sujeito passivo português despesas com viagens (incluindo espetáculos, passeios, estadias, almoços e jantares), atribuídas a título de «incentivos a clientes»”; **d)** “No ano de 2011 constam igualmente faturas de fornecedores nacionais respeitantes a transferes e à produção de material relacionado com as viagens de incentivo. Relativamente aos anos de 2010 e de 2012 estas despesas estão documentadas com faturas de agências de viagens”; **e)** “As despesas em causa foram registadas pelo sujeito passivo na conta 6222360 – Promoções de canal, como se de publicidade se tratassem”; **f)** “Contudo, as referidas viagens oferecidas aos clientes têm a natureza de despesas de representação, nos termos do artigo 88.º, n.º 7, do CIRC [...]. Ou seja, o mesmo tipo de despesas efetuadas pelo sujeito passivo e registadas na conta 6222360 – Promoções de canal, sendo igualmente de referir o acompanhamento efetuado por pessoas da A...”; **g)** “Assim, entenderam os SIT que os referidos gastos se enquadram no conceito de despesas de representação e não no conceito de publicidade, sendo por isso sujeitas a tributação autónoma, nos termos do disposto nos artigos 81.º ou 88.º do CIRC, consoante o período”; **h)** “Não tendo o sujeito passivo procedido à tributação autónoma destas despesas (cfr. Anexo 6 ao RIT, que contém mapa identificativo das tributações autónomas efetuadas pelo sujeito passivo em cada período), foram efetuadas as correspondentes correções aritméticas pelos SIT”; **i)** “As correções propostas às tributações autónomas em sede de IRC relativas a viagens de incentivo que foram enquadradas como despesas de representação, de que resultou imposto em falta, no montante global de

€17.417,04”; **j)** “As mencionadas correções deram origem às liquidações adicionais de IRC n.ºs 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ... (respetivamente dos exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012) e respetivas liquidações de juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas”; **l)** “Resulta do processo administrativo ora junto aos presentes autos, como dos documentos juntos pela própria Requerente ao seu Pedido de Pronúncia Arbitral, e bem assim, dos factos *supra* explanados, que, nos períodos de 2009 a 2012, a Requerente registou na conta 622236 – Promoções de Canal, despesas efetuadas com viagens oferecidas a clientes/distribuidores, em função de objetivos de vendas, como se de despesas de publicidade se tratassem”; **m)** “resulta inequivocamente do PA, dos documentos pela própria Requerente e bem assim dos factos *supra* enunciados, que os referidos custos respeitam a despesas de representação”; **n)** “não soçobrarão dúvidas de que as despesas em causa foram suportadas pela Requerente, e considerados pela Requerida, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 23.º do CIRC (não obstante terem sido consideradas como despesas de representação, passíveis de tributação autónoma, a coberto do disposto no artigo 88.º, n.º 7, do CIRC) [...] [pelo que] toda a argumentação de direito expendida pela Requerente nos artigos 60.º a 95.º do pedido assenta em pressupostos de facto que não se verificam nestes autos, razão pela qual, não têm aplicação aos mesmos, pelo que se impugnam na totalidade”; **o)** “ao contrário do que alega a Requerente, as despesas em causa consubstanciam despesas de representação e não despesas de publicidade”; **p)** “é inquestionável que, no caso em apreço, as despesas em causa (embora registadas como despesas de publicidade) correspondem integralmente à previsão da norma contida no n.º 7 do artigo 8.º do CIRC”; **q)** “Tal resulta cristalinamente dos documentos constantes da contabilidade da própria Requerente, como também, do acervo documental que esta facultou à Requerente, no âmbito da inspeção levada a cabo por aquela [...]. Da análise dos referidos documentos resulta inequivocamente que: a Requerente «considerou como gastos fiscais despesas com viagens oferecidas a clientes/distribuidores, em função de objetivos de vendas». No período de 2009, um cruzeiro no Mediterrâneo, no período de 2010, uma viagem a Cuba, no período de 2011, uma viagem a Punta Cana e no período de 2012, uma viagem a Cabo Verde. «(...) despesas com viagens (incluindo passeios, estadias, almoços jantares), atribuídas a título de incentivos a clientes.» «No ano de 2011, constam também faturas de fornecedores

nacionais, respeitantes a transferes.»; **r)** “no que se refere ao ónus da prova, importa explicitar [...] [que] não subsistem quaisquer dúvidas de que a AT comprovou a natureza das despesas em causa, tendo por base não só documentos de suporte à contabilidade da Requerida, como também de documentos fornecidos pela própria Requerida, a solicitação dos Serviços de Inspeção Tributária, elementos documentais estes que pelo seu conteúdo revelam inequivocamente estar-se perante despesas de representação e não de publicidade”; **s)** “Assim, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova (cfr. Artigos 342.º, n.º 1 do Código Civil e 74.º, n.º 1 da LGT), incumbe a quem invoque um direito, alegar e provar os factos constitutivos do seu direito, reservando-se à Requerida o ónus probandi dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da contraparte. Nestes termos, cabe, agora, à Requerente, nestes autos de pronúncia arbitral, a prova dos factos que alega [...] [o que] no caso em apreço, a Requerente não logrou faz[er]”; **t)** “Face ao exposto, não restam dúvidas de que a correção efetuada pelos SIT (controvertida nestes autos) é válida e legítima, consubstanciando em si mesma uma correta subsunção dos factos ao direito aplicável, decaindo assim (todos) os fundamentos esgrimidos pela ora Requerente”; **u)** “resulta claro não se verificar qualquer dos pressupostos que conferem direito a juros indemnizatórios, designadamente, por o ato tributário em crise ser inteiramente válido e legal, porque conforme ao regime legal em vigor à data dos factos tributários, donde, não ocorreu, *in casu*, qualquer erro imputável aos serviços. Assim sendo, não se encontram reunidos os pressupostos legais que conferem o direito aos pedidos juros indemnizatórios.”

2.4. Conclui a AT, pelo exposto, que “deve a presente ação ser julgada improcedente, por não provada, e, dessa forma, mantido o indeferimento das reclamações gratuitas, e, em consequência as liquidações adicionais nos exatos termos decididos pela AT, com todas as legais consequências.”

III – Factualidade Provada, Não Provada e Respectiva Fundamentação

3.1. Consideram-se provados os seguintes factos:

i) A Requerente é a sucursal em Portugal da sociedade B... (...), S.A., e encontra-se enquadrada na CAE com a actividade principal 46510 “Comércio por grosso de computadores, equipamentos periféricos e programas informáticos”.

ii) A actividade da Requerente consiste na comercialização de equipamentos da marca «A1..», designadamente impressoras, faxes fotocopiadoras e equipamentos multifunções, procedendo à assistência pós-venda, por seu intermédio ou por terceiros.

iii) Na sequência das ordens de serviço n.º OI2013 ..., OI2013 ..., OI2014 ... e OI 2013 ..., notificadas à Requerente por ofício n.º ..., de 30/4/2014, foi efectuada acção de inspecção de âmbito geral ao exercício de 2009 e acção de inspecção de âmbito parcial relativamente aos períodos de 2010 a 2012, tendo das mesmas resultado correcções ao cálculo de imposto da ora Requerente nos termos constantes do respectivo RIT, os quais se consideram aqui reproduzidos (vd. doc. 2 apenso aos autos, *maxime* fls. 8 a 10 do RIT).

iv) Em consequência, a ora Requerente foi notificada das liquidações adicionais n.º 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ..., relativamente ao IRC dos exercícios já acima referidos.

v) Inconformada com as mencionadas liquidações, a ora Requerente delas reclamou graciosamente (vd. doc. 3 apenso), tendo sido notificada do indeferimento das mesmas (e da respectiva fundamentação) através dos ofícios n.º ..., ..., ... e ..., todos de 21/1/2015 (vd. doc. 1 apenso).

vi) Inconformada com as referidas decisões, a ora Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 27/4/2015.

vii) Com referência aos exercícios de 2009 a 2012, a Requerente contabilizou na conta 6222360 – Promoções de Canal – custos associados a viagens oferecidas aos seus clientes, nos montantes de €51.527,25, €47.167,67, €38.075,43 e €18.700,00,

respectivamente. A AT questionou, no RIT (vd. fls. 8 a 10), a indispensabilidade dos custos em causa, referindo, de forma suficiente, os elementos em que se baseou para concluir que tais custos se enquadravam no conceito de despesas de representação (art. 88.º, n.º 7, do CIRC), tendo, assim, procedido à correcção relativa a tributação autónoma, no valor de €5.132,73 (quanto a 2009), €4.716,77 (2010), €3.807,54 (2011) e €3.740,00 (2012) – vd. processo administrativo apenso.

viii) Embora a Requerente afirme que a atribuição de viagens estava dependente do cumprimento, pelos clientes, dos “objectivos estabelecidos pela Requerente, como forma de incentivo ao aumento das vendas”, é a Requerente que também reconhece que “é inegável que os custos corrigidos, em apreço, não t[ê]m um carácter absolutamente indispensável à formação dos proveitos da Requerente”.

3.2. Facto não provado: a afirmação da ora Requerente, segundo a qual, sem as “tais actividades de promoção, a empresa não [...] poder[ia], sequer, subsistir no mercado”. A necessária prova desta alegação não figura nos presentes autos nem pode extrair-se da análise dos documentos constantes dos mesmos.

3.3. Os factos considerados pertinentes e provados (v. **3.1**) fundamentam-se na análise das posições expostas pelas partes e da prova documental junta aos presentes autos. O facto considerado não provado (**3.2**) fundamenta-se na ausência de prova documental demonstrativa da alegação feita.

IV – Do Direito

A questão essencial [1]) que se coloca no presente processo consiste em saber se os custos contabilizados como publicidade pela ora Requerente – e considerados pelos SIT como despesas de representação – são, efectivamente, despesas de publicidade, enquadráveis no art. 23.º, n.º 1, al. b), do CIRC, ou, antes, despesas de representação, nos termos do então art. 88.º, n.º 7, do CIRC (actualmente, art. 81.º, n.º 7). Subsequentemente,

far-se-á a análise da questão relativa aos juros indemnizatórios peticionados pela ora Requerente [2]).

1) Da Dedutibilidade dos Custos Contabilizados

Sobre a referida questão essencial, observe-se, por ex., o que se diz no seguinte aresto recente do TCAS, de 7/5/2015 (proc. 8534/15), o qual se mostra adequado ao presente caso, em face do extenso e detalhado enquadramento legal e doutrinário que é feito, e com o qual se concorda inteiramente:

“A base de incidência do I.R.C. encontra-se consagrada no art. 3.º, do C.I.R.C., sendo, nos termos do seu n.º 2, definido o lucro tributável como o resultante da «diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código».

Por outro lado, é no art. 17.º e seg. do mesmo diploma que se consagram as regras gerais de determinação do lucro tributável, especificando-se no art. 23.º quais os custos que, como tal, devem ser considerados pela lei.

Para o conceito fiscal de custo vale a definição constante do aludido art. 23.º, do C.I.R.C., a qual, depois de nos transmitir, de uma forma ampla, a noção de custos ou perdas como englobando todas as despesas efectuadas pela empresa que, comprovadamente, sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtiva, procede a uma enumeração meramente exemplificativa de várias despesas deste tipo. Estamos perante um conceito de custo que se pode considerar comum ao balanço fiscal e ao balanço comercial. A definição fiscal de custo, como conceito mais amplo do que sejam os custos de produção e de aquisição, parte de uma perspectiva ampla de actividade e de necessidade da empresa, assim estabelecendo uma conexão objectiva entre a actividade desta e as despesas que, inevitavelmente, daqui decorrerão. E fá-lo com uma finalidade claramente fiscal, a qual consiste em distinguir entre custos que podem ser aceites para fins fiscais e que, por isso, vão influenciar o

cálculo do lucro tributável e os que não podem ser aceites para tal efeito (cfr. ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 7/2/2012, proc. 4690/11; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 16/4/2013, proc. 5721/12; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 29/5/2014, proc. 7524/14; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 16/10/2014, proc. 6754/13; J. L. Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Lex, Lisboa, 2000, 2.^a Edição, pág. 237 e seg.; António Moura Portugal, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, pág. 101 e seg.).

Os custos ou perdas da empresa constituem, portanto, os elementos negativos da conta de resultados, os quais são dedutíveis do ponto de vista fiscal quando, estando devidamente comprovados, forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtiva da empresa em causa. A ausência de qualquer destes requisitos implica a não consideração dos referidos elementos como custos, assim devendo os respectivos montantes ser adicionados ao resultado contabilístico (cfr. ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 7/2/2012, proc. 4690/11; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 16/4/2013, proc. 5721/12; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 29/5/2014, proc. 7524/14; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 16/10/2014, proc. 6754/13; F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, anotado e comentado*, Rei dos Livros, 5.^a edição, 1996, pag. 206 e seg.).

O requisito da indispensabilidade de um custo tem sido jurisprudencialmente interpretado como um conceito indeterminado de necessário preenchimento casuístico, em resultado de uma análise de perspectiva económica-empresarial, na percepção de uma relação de causalidade económica entre a assunção de um encargo e a sua realização no interesse da empresa, atento o objecto societário do ente comercial em causa, sendo vedadas à A. Fiscal actuações que coloquem em crise o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo. Não obstante, se a A. Fiscal duvidar fundamentadamente da inserção no interesse societário de determinada despesa, impende sobre o contribuinte o ónus de prova de que tal operação se insere no respectivo escopo societário (cfr. ac. S.T.A.-2.^a Secção, 29/3/2006, rec. 1236/05; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 17/7/2007,

proc. 1107/06; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 16/4/2013, proc. 5721/12; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 16/10/2014, proc. 6754/13).

Mais se deve recordar que é entendimento da jurisprudência e doutrina que a A. Fiscal não pode avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a oportunidade e mérito da despesa. Um custo é indispensável quando se relacione com a actividade da empresa, sendo que os custos estranhos à actividade da empresa serão apenas aqueles em que não seja possível descortinar qualquer nexos causal com os proveitos ou ganhos (ou com o rendimento, na expressão actual do código - cfr. art. 23.º, n.º 1, do C.I.R.C.), explicado em termos de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica (cfr. ac. S.T.A.-2.^a Secção, 21/04/2010, rec. 774/09; ac. S.T.A.-2.^a Secção, 13/02/2008, rec. 798/07; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 17/11/2009, proc. 3253/09; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 16/10/2014, proc. 6754/13).

[...]. Revertendo ao caso dos autos, entende o recorrente que as despesas incorridas pela sociedade recorrida [...], não podendo ser consideradas como de publicidade e enquadráveis no art. 23.º, do C.I.R.C., devem ser vistas como despesas de representação a enquadrar no art. 81.º, n.º 7, do mesmo diploma (actual art. 88.º, do C.I.R.C.) e sujeitas a uma taxa de tributação autónoma nos termos do n.º 3, do mesmo preceito.

Pelo contrário, o Tribunal «a quo» entende que tais despesas se devem qualificar como encargos de publicidade, enquadráveis no art. 23.º, n.º 1, al. b), do C.I.R.C., assim não sendo despesas de representação sobre as quais incide uma taxa de tributação autónoma.

De acordo com o anterior art. 37.º, al. a), do Código da Contribuição Industrial (C.C.I.), as despesas de representação não se consideravam como custos ou perdas do exercício, sendo escrituradas a qualquer título e ainda que devidamente documentadas, na parte em que a Direcção Geral das Contribuições e Impostos as reputasse de exageradas. Face ao regime previsto no citado art. 37.º, al. a), do C. C. Industrial, a doutrina definia as despesas de representação como aquelas que visavam custear as deslocações dos gerentes

das empresas ou os seus representantes, sempre que tais deslocações fossem ao serviço das mesmas e devendo ser devidamente documentadas para serem consideradas custos pela Administração Fiscal (cfr. Prof. Raúl Dória e António Álvaro Dória, *Dicionário Prático de Comércio e Contabilidade*, Livraria Cruz-Braga, 3.^a edição, 1975, I volume, pág. 489). O Código do I.R.C., aprovado pelo Dec.-Lei 442-B/88, de 30/11, na redacção originária do art. 41.º, n.º 1, al. g), passou a determinar que as despesas de representação não são custos fiscais, sendo escrituradas a qualquer título, na parte em que a Direcção Geral dos Impostos as repute exageradas.

[...]. Com a Lei 39-B/94, de 27/12 (Lei do OE/95), regime em vigor a partir de 1/1/1995, o art. 41.º, n.º 1, al. g), do C.I.R.C., passou a não considerar como custo fiscal as despesas de representação, escrituradas a qualquer título, na proporção de 20%. Com esta alteração legislativa, a quantificação em 20% da não consideração como custo fiscal das despesas de representação, o legislador visou resolver os ditos problemas subjectivos inerentes ao critério de razoabilidade a analisar pela Administração Fiscal.

Como já referimos, o P.O.C. não conceptualizava as despesas de representação, pelo que, para a sua relevação contabilística, tem sido considerado o conceito previsto no C.I.R.C. Assim, o art. 41.º, n.º 3, do referido diploma, prescrevia que se consideravam despesas de representação, nomeadamente, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

Posteriormente, o art. 41.º, n.º 5, da Lei 3-B/2000, de 4/4 (OE/2000), veio revogar, além do mais, o art. 41.º, n.º 3 e 4, do C.I.R.C., integrando essas despesas no art. 4.º, do Dec-Lei 192/90, de 9/6, mais estabelecendo, no seu n.º 3, que as despesas de representação são tributadas autonomamente em I.R.S. ou I.R.C., consoante os casos, a uma taxa de 6,4%. Com a Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro (a designada «Lei da Reforma Fiscal»), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2001, no seu art. 6.º, aditou o art. 69.º-A, ao C.I.R.C., sendo que no n.º 3 deste novo preceito, passam a ser tributados autonomamente, a taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada, as despesas de representação. Por

último, através do Dec.-Lei 198/2001, de 3/7, que procedeu à renumeração dos artigos do C.I.R.C., a tributação autónoma das despesas de representação passou a ser incluída no art. 81.º, n.º 3, do mesmo diploma, mantendo-se a taxa de tributação autónoma em 20%. Desta forma, é assegurada uma maior receita fiscal em I.R.C., pois que a tributação autónoma de tais despesas se caracteriza pelo facto de a empresa pagar imposto, independentemente da obtenção de lucro ou prejuízo fiscal.

[...]. [...] apenas são dedutíveis como despesas de representação os custos devidamente documentados e escriturados, assim devendo satisfazer o requisito de indispensabilidade previsto no citado art. 23.º do C.I.R.C., para que sejam como tal considerados (cfr. F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, anotado e comentado*, Rei dos Livros, 5.ª edição, 1996, pag. 346).

Ainda no que diz respeito ao conceito de despesas de representação, atento o disposto no art. 81.º, n.º 7, do C.I.R.C. (cfr. anteriormente o art. 4.º, n.º 6, do Dec.-Lei 192/90, de 9/6; actual 88.º, n.º 7, do C.I.R.C.), devem considerar-se como abarcando tal conceito, nomeadamente, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos, no país ou no estrangeiro, a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades (cfr. ac. T.C.A.Sul-2.ª Secção, 16/10/2014, proc. 6754/13; Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009, pág. 202 e seg.).” [Fim de citação.]

Feita a análise do enquadramento legal e doutrinário da questão essencial aqui em causa, justifica-se agora saber se, no caso em análise e em resultado da factualidade provada, nos encontramos na presença de despesas que – citando novamente o aresto *supra* referido – “se destinam [...] a representar a sociedade impugnante onde esta não se encontra presente (portanto, fora da sua actividade principal), [ou se, ao invés, nos encontramos diante de despesas que se destinam a] assegurar o normal desenvolvimento do seu objecto social, dentro do circuito económico onde este naturalmente se manifesta.”

Esta distinção é decisiva porque, se da análise da referida factualidade se concluir que estamos perante despesas destinadas a assegurar o normal desenvolvimento do objecto social da sociedade, dentro do circuito económico onde este naturalmente se manifesta, então não se poderão qualificar tais custos como despesas de representação. Se da apreciação da matéria de facto resultar conclusão contrária, a qualificação como despesas de representação considerar-se-á justificada.

Note-se, a este respeito, o que se refere no seguinte aresto do STA, num quadro de uma (alegada mas, a final, julgada inexistente) oposição de acórdãos: “[neste alegado caso de oposição de acórdãos,] não estamos perante diversa interpretação da mesma lei, antes perante diversa apreciação da matéria de facto. Na verdade, no acórdão recorrido, foi entendido que a administração tributária havia fundamentado devidamente a decisão de liquidação, afastando a tese da recorrente sobre a natureza dos referidos custos como despesas de publicidade e sendo correcto o enquadramento como despesas de representação. Já no acórdão fundamento se entendeu de modo diferente por se ter considerado que a administração tributária deveria ter justificado a razão pela qual afastava as despesas como custos de publicidade.” (Acórdão do STA de 11/12/2013, proc. 1239/13).

No presente caso, e em face do exame da factualidade provada, pode concluir-se que: 1) a AT questionou, no RIT (vd., nomeadamente, fls. 8 a 10), a indispensabilidade dos custos em causa, referindo, de forma suficiente, os elementos em que se baseou para concluir que se trata de despesas de representação e não de despesas de publicidade; 2) os custos em causa não configuram custos inerentes ao normal desenvolvimento da actividade da Requerente, na medida em que, atendendo ao seu objecto social, se verifica que aqueles custos consistem em despesas não directamente ligadas ao circuito económico em que se manifesta o referido objecto social.

Alega a Requerente que os custos em causa são relativos a despesas de “deslocação de representantes da empresa às instalações dos possíveis parceiros económicos, sociais ou de qualquer outra natureza” e a “actividade realizada pelo departamento de marketing ou de vendas da empresa”, realizada por “colaboradores” desta, os quais “acompanharam os

clientes” nas “viagens de incentivo promovidas”, em “cumprimento de objectivos previamente fixados pela Requerente (e espelhados nas «Condições Comerciais» constantes do doc. 5 apenso aos autos).

Mas (e tal como se referiu no ponto **viii**) dos factos provados), ainda que a Requerente diga que a atribuição de viagens estava dependente do cumprimento, por parte dos clientes, dos “objectivos estabelecidos pela Requerente, como forma de incentivo ao aumento das vendas”, é também a ora Requerente que reconhece que “é inegável que os custos corrigidos, em apreço, não t[ê]m um carácter absolutamente indispensável à formação dos proveitos da Requerente”.

Efectivamente, não se consegue vislumbrar como poderiam tais despesas ter carácter de indispensabilidade para a formação dos proveitos da ora Requerente – ainda que se possa considerar que essas despesas podem contribuir (embora não sejam vitais e esse contributo não seja “imediatamente mensurável”, como a própria Requerente admitiu) para a formação dos proveitos.

Apesar do que foi imediatamente acima exposto, a Requerente também refere, na sua petição, que, sem “tais actividades de promoção, a empresa não [...] poder[ia], sequer, subsistir no mercado”. No entanto, a prova desta afirmação não foi feita – nem a mesma se pode depreender da leitura dos documentos constantes dos autos –, pelo que inexistem bases para rebater a fundamentação exposta pela AT.

Em síntese: não ficou demonstrada a indispensabilidade dos custos em causa, dado que, após a aquela ter sido factual e fundamentamente contrariada pela AT, a Requerente não fez a necessária demonstração da alegada indispensabilidade das operações em causa à formação dos proveitos da sociedade.

Note-se, por último, o que se refere, por exemplo, no Acórdão do TCAS de 20/6/2006 (proc. 365/03): “são dois os requisitos indispensáveis para que os custos sejam aceites para efeitos de imposto. Que sejam comprovados com documentos emitidos nos

termos legais e que sejam indispensáveis para a realização dos proveitos. A ausência de qualquer destes requisitos implica a sua não consideração, pelo que as respectivas quantias deverão ser adicionadas ao resultado contabilístico. À FP cabe o ónus da prova dos pressupostos do seu direito a proceder às correcções e ao contribuinte cabe provar que os respectivos custos foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, face à letra da lei, art. 23.º, n.º 1, al. b), do CIRC.”

Ora, verificando-se que os custos aqui em causa estão legalmente documentados (a AT também não alegou o contrário), restaria apenas, neste caso, verificar o preenchimento do requisito da indispensabilidade, i.e., apurar se tais custos foram (ou não) indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Como este último requisito não está, pelas razões já acima expostas, preenchido, os custos aqui em causa não poderão ser considerados como despesas de publicidade, mas antes, e tal como foi defendido pela AT, despesas de representação, enquadráveis no artigo 88.º, n.º 7, do CIRC.

2) Do Direito a Juros Indemnizatórios

A declaração da ilegalidade e conseqüente anulação de acto administrativo confere ao seu destinatário o direito à reintegração da situação em que o mesmo se encontraria antes da execução do acto anulado. Contudo, como os actos aqui em causa não padecem, pelas razões já expostas em 1), de qualquer ilegalidade ou erro imputável aos serviços, não há razão para a sua anulação e, portanto, conclui-se que não são devidos quaisquer juros indemnizatórios à ora Requerente.

V – DECISÃO

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se integralmente na ordem jurídica os actos impugnados, e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido.

- Julgar improcedente o pedido também na parte relativa ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da requerente.

Fixa-se o valor do processo em €17.417,04 (dezassete mil quatrocentos e dezassete euros e quatro cêntimos), nos termos do artigos 32.º do CPTA e 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e no art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas a cargo da Requerente, no montante de €1224,00, nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, bem como do disposto no art. 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 6 de Novembro de 2015.

O Árbitro,

Miguel Patrício

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.