



INSTITUTO  
UNIVERSITÁRIO  
DE LISBOA

---

A dedutibilidade de gastos em IRC: uma análise jurisprudencial

Diego Trindade Alves da Silva

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador:

Doutor Francisco Nicolau Domingos, Professor Auxiliar Convidado  
Instituto Universitário de Lisboa

Co-Orientador:

Doutor Luís Vasconcelos Abreu, Professor Auxiliar  
Instituto Universitário de Lisboa

Outubro, 2023



CIÊNCIAS SOCIAIS  
E HUMANAS

---

Departamento de Economia Política

A dedutibilidade de gastos em IRC: uma análise jurisprudencial

Diego Trindade Alves da Silva

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador:

Doutor Luís Vasconcelos Abreu, Professor Auxiliar  
Instituto Universitário de Lisboa

Co-Orientador:

Doutor Luís Vasconcelos Abreu, Professor Auxiliar  
Instituto Universitário de Lisboa

Outubro, 2023

## **Agradecimentos**

À minha mulher Patrícia. a minha avó Luiza e  
ao Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos.



## Resumo

O IRC concretizou o desiderato constitucional da tributação das empresas pela incidência, fundamentalmente, sobre o rendimento real, que se concretiza no apuramento do lucro tributável, calculado a partir do resultado líquido do período, revelado pela contabilidade, e ajustado pelas correções fiscais exigidas por Lei. É um imposto direto, periódico e com incidência sobre a criação de riqueza líquida.

Conforme jurisprudência assente, para factos tributários até 31/12/2013, os requisitos gerais de dedução fiscal exigem que os gastos sejam registados contabilisticamente de forma atempada, sejam lícitos, efetivos, relacionados com a atividade da empresa e suportados, preponderantemente, por suporte documental. A ausência de documento externo (fatura) pode ser suprida por documento interno acompanhado doutros meios de prova.

Para factos posteriores a 31/12/2013, será preciso aguardar a consolidação da jurisprudência nos Tribunais administrativos, embora as decisões arbitrais do CAAD estejam a caminhar na direção de replicar a jurisprudência anteriormente estabelecida.

Mesmo que obedeça aos critérios gerais de dedução fiscal, um gasto pode ser reconduzido ao tratamento de não dedutível pelo art.º 23ºA. do CIRC. Esse conflito de normas revela não só a complexidade da tributação do rendimento, mas por vezes um abuso do legislador ou uma interpretação jurisprudencial equivocada, como parece ser o caso das tributações autónomas e CESE.

O legislador e os Tribunais devem estar atentos a necessidade de equilíbrio entre os interesses do Estado por receitas fiscais e do tecido empresarial português de ser tributado com base num mecanismo de tributação coerente, sistemático, com previsibilidade e segurança jurídica.

Palavras-Chave: IRC, requisitos gerais de dedução fiscal, jurisprudência.



## Abstract

The Portuguese corporate income tax (IRC) is levied on the taxable income, which must be calculated considering the accounting net income adjusted by permanent and timing differences provided by the Law. The IRC is classified as a direct and periodic tax levied on net wealth creation.

According to the Portuguese tax case law, for triggering events up to 12/31/2013, a tax-deductible expense is the ones that are timely recorded in the accounting books, lawful, effective, related to the company's activity, and mainly supported by documentary support. The absence of an external document (invoice) can be replaced by an internal document accompanied by other means of proof.

For facts after 12/31/2013, it will be necessary to wait for the consolidation of jurisprudence in the administrative Courts, despite the CAAD's decisions moving towards replicating previously established jurisprudence.

Despite complying with all the above requirements, an expense may be regarded as non-tax-deductible under the terms of art. 23<sup>o</sup>A of the Income Tax Code. Therefore, this conflict of rules reveals not only the IRC complexity but, in some cases, an abuse by the legislator and a mistaken jurisprudential interpretation, which seems to be the case for autonomous taxation and CESE purposes.

Lastly, the local legislators and Courts must be aware of the need to balance the State's interests in tax revenue and the need to tax Portuguese entities under a tax system that should be coherent and systematic and must ensure predictability and legal certainty.

Keywords: IRC, tax deduction requirements, Portuguese case law.



# Índice

AGRADECIMENTOS .....	III
RESUMO.....	IV
ABSTRACT .....	V
INTRODUÇÃO .....	1
CAPÍTULO 1 - ASPETOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO.....	5
1.1. Breve enquadramento histórico .....	5
1.2. A imposição constitucional da tributação pelo lucro real .....	9
1.3. Princípios da igualdade, da capacidade contributiva, segurança jurídica e coerência sistemática 11	
1.4. O IRC.....	12
1.4.1. Imposto sobre criação de riqueza: a teoria do rendimento-acrécimo.....	12
1.4.2. Sujeitos passivos e periodização de tributação.....	13
1.4.3. Rendimentos e gastos: a normalização contabilística .....	15
1.4.4. A incidência do IRC e a dependência parcial da Contabilidade .....	17
1.5. A tributação das sociedades residentes.....	18
1.5.1. Apuramento do Lucro Tributável .....	18
1.6. A capacidade contributiva e a dedução de gastos .....	20
1.7. Gastos dedutíveis e não dedutíveis: lista exemplificativa e exaustiva .....	22
CAPÍTULO 2 - REQUISITOS GERAIS DA DEDUÇÃO DE GASTOS .....	25
2.1. Tríade dos requisitos axiomáticos: gasto registado, lícito e efetivo .....	25
2.2. Quarto requisito: registo atempado .....	26
2.3. Quinto requisito: suporte documental.....	26
2.4. Sexto requisito: a «indispensabilidade do gasto» .....	29
2.5. Sétimo requisito: rendimentos sujeitos a IRC .....	31
CAPÍTULO 3 - ANÁLISE JURISPRUDENCIAL RELATIVA AOS REQUISITOS GERAIS DA DEDUÇÃO DE GASTOS .....	33
3.1. A jurisprudência relativa à «indispensabilidade do gasto» para factos ocorridos até 31/12/2013 33	
3.1.1. A jurisprudência do Superior Tribunal Administrativo (STA).....	33
3.1.2. A jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) e do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) .....	38
3.2. A jurisprudência relativa à aplicação da “teoria do business purpose” para factos ocorridos após 31/12/2013.....	42
3.2.1. A jurisprudência no âmbito das decisões arbitrais do CAAD.....	42

3.3.	<i>A jurisprudência relativa aos requisitos formais para factos ocorridos até 31/12/2013</i>	45
3.4.	<i>A jurisprudência relativa aos requisitos formais para factos ocorridos após 31/12/2013</i>	48
3.5.	<i>A jurisprudência relativa à especialização dos exercícios</i>	49
CAPÍTULO 4 - O (POTENCIAL) CONFLITO ENTRE DETERMINADAS PROVISÕES CONSTANTES NOS ARTIGOS 23º E 23ºA, DO CIRC.....		
		53
4.1.	<i>Fatores de motivação para análise do artigo 23ºA, do CIRC</i>	53
4.2.	<i>Análise jurisprudencial relativa as tributações autónomas</i>	54
4.2.1.	<i>Análise da jurisprudência</i>	55
4.3.	<i>Análise jurisprudencial relativa a CESE</i>	58
4.3.1.	<i>Análise jurisprudencial relativa a CESE</i>	60
CONCLUSÃO		65
FONTES		69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		73

# Introdução

## A relevância do IRC

«Nada é certo exceto a morte e os impostos». Essa frase popularizada por Benjamin Franklin após utilizá-la numa carta escrita a Jean-Baptiste Leroy, em 1789, evidencia a ubiquidade dos impostos. Independentemente da localização geográfica, dimensão populacional, características culturais, religiosas ou quaisquer outras qualidades ou circunstâncias, o dualismo Estado e sociedade civil contém, como um dos seus pilares estruturantes, a imposição do dever fundamental de pagar impostos, exigidos por intermédio dum sistema fiscal estruturado para esse fim.

A pujança da arrecadação fiscal permanece intensa nos dias atuais. Em 2019, o rácio médio de impostos em relação ao PIB foi de 33,4% entre os 38 países membros da OCDE, como evidenciado na tabela abaixo. Nesse ranking, Portugal ocupou a 20ª posição, com 34,5% de impostos arrecadados em relação ao PIB, distribuídos da seguinte forma:

- i. 9,5 pontos percentuais para os impostos sobre o rendimento (IRS/IRC);
- ii. 13,7 pontos para os impostos sobre o consumo (IVA);
- iii. 9,6 pontos para as contribuições à Segurança Social; e
- iv. 1,7 pontos percentuais para a totalidade dos impostos remanescentes.

Note-se que o protagonismo da arrecadação das receitas fiscais está nos impostos sobre o rendimento (IRS-IRC), no IVA e nas contribuições sociais à Segurança Social<sup>1</sup>. Naquele mesmo ano, no que se refere aos tributos sobre os rendimentos, a receita fiscal do Estado português totalizou €17.920 milhões de euros, sendo 72% provenientes de IRS (€12.930) e 28% de IRC (€4.981). Esse rácio manteve-se praticamente inalterado nos anos seguintes, conforme demonstra a segunda tabela abaixo, elaborada com base no Dossiê estatístico IRS-IRC da Autoridade Tributária, relativamente ao período 2019-2021<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> OCDE. 2019. *Tax to GDP ratio (online)*. Disponibilidade em:  
<https://www.oecd.org/economy/revenue-statistics-2522770x.htm>.

<sup>2</sup> Dossier Estatístico IRS-IRC 2019-2021 (*online*). Disponibilidade em:  
<https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/Pages/default.aspx>.

**Tabela 1:** Rácio impostos em relação ao PIB 2019 nos países da OCDE

	País	Impostos sobre Rendimento	Impostos sobre Consumo	Contribuições para a Segurança Social	Outros	Total
1	Dinamarca	30.4	14.2	-	2.3	46.9
2	França	11.5	12.4	14.8	6.2	44.9
3	Suécia	15.3	12.1	9.2	6.2	42.8
4	Áustria	12.5	11.7	14.9	3.5	42.6
5	Bélgica	15.0	10.8	13.2	3.4	42.4
6	Finlândia	14.8	14.2	11.8	1.5	42.3
7	Itália	13.4	12.0	13.2	3.7	42.3
8	Noruega	16.4	11.8	10.6	1.3	40.1
9	Luxemburgo	15.5	9.2	11.0	3.9	39.6
10	Grécia	8.5	15.8	12.1	3.1	39.5
11	Países Baixos	12.2	12.1	13.4	1.6	39.3
12	Alemanha	12.6	10.3	14.6	1.1	38.6
13	Eslovênia	7.2	13.5	15.6	0.7	37.0
14	Hungria	6.4	16.3	11.7	2.0	36.4
15	Polónia	7.5	12.8	13.2	1.6	35.1
16	Islândia	17.4	11.4	3.2	2.9	34.9
17	Chéquia	7.9	11.1	15.4	0.4	34.8
18	Espanha	9.9	10.0	12.3	2.5	34.7
19	Eslováquia	7.1	12.1	15.0	0.4	34.6
<b>20</b>	<b>Portugal</b>	<b>9.5</b>	<b>13.7</b>	<b>9.6</b>	<b>1.7</b>	<b>34.5</b>
21	Estónia	7.3	14.2	11.7	0.3	33.5
-	<b>Média OECD</b>	<b>11.3</b>	<b>10.7</b>	<b>8.9</b>	<b>2.5</b>	<b>33.4</b>
22	Canada	16.1	7.6	4.7	4.7	33.1
23	Reino Unido	11.2	10.6	6.4	4.0	32.2
24	Japão	9.7	6.2	12.9	2.7	31.5
25	Nova Zelândia	17.2	12.1	-	2.0	31.3
26	Letónia	6.6	13.9	9.5	0.9	30.9
27	Lituânia	8.8	11.5	9.7	0.3	30.3
28	Israel	9.8	10.7	5.2	4.3	30.0
29	Austrália	16.4	7.3	-	4.0	27.7
30	Suíça	13.1	5.4	6.5	2.3	27.3
31	Coreia do Sul	9.0	7.0	7.3	3.9	27.2
32	Estados Unidos	11.6	4.4	6.1	3.1	25.2
33	Costa Rica	4.9	8.1	8.0	2.4	23.4
34	Turquia	5.6	9.0	7.3	1.2	23.1
35	Irlanda	10.0	6.8	3.7	1.4	21.9
36	Chile	7.3	11.1	1.5	1.1	21.0
37	Colômbia	6.4	8.5	1.9	2.9	19.7
38	México	6.9	6.2	2.3	0.9	16.3

Fonte: Preparado pelo autor com base nas estatísticas da OCDE (OCDE 219, sítio eletrónico).

**Tabela 2:** IRS e IRC liquidados em 2019-2021 (valores em Milhões de Euros)

Impostos sobre o rendimento	2019	%	2020	%	2021	%
IRS	12,939	72%	13,160	77%	14,650	73%
IRC	4,981	28%	4,026	23%	5,307	27%
<b>Total</b>	<b>17,920</b>	<b>100%</b>	<b>17,186</b>	<b>100%</b>	<b>19,957</b>	<b>100%</b>

Fonte: Preparado pelo autor com base nas estatísticas da AT (Finanças 2021, sítio eletrónico).

À semelhança do que ocorre noutras jurisdições, existe uma carga fiscal mais elevada a incidir nas pessoas singulares em detrimento das pessoas coletivas, o que não diminui a relevância do estudo da tributação do IRC. Pelo contrário, parece-me evidente que a tributação das empresas será uma questão essencial a ser discutida pelo Governo nos próximos anos e estará na agenda do dia dos integrantes do tecido empresarial português.

Em tempos de crise económica, particularmente desafiadores devido à guerra em curso na Europa num contexto pós-pandémico, o controlo das finanças públicas e a promoção do desenvolvimento económico e social será um árduo desafio para o Governo português. Além das crescentes aflições relacionadas com as mudanças climáticas, que estão a demandar investimentos e revisão de estratégias, acresce a este cenário um avanço tecnológico disruptivo e sem precedentes, que poderá criar uma pressão substancial sobre a Segurança Social a médio prazo, devido ao potencial aumento do desemprego. Neste cenário, é expectável uma pressão significativa sobre os sistemas fiscais, o que torna inevitável repensar e reformular a maneira como os Estados arrecadam receitas fiscais para atender às demandas deste iminente novo mundo. Certamente, a tributação dos rendimentos, sobretudo a tributação das empresas, estará no epicentro deste processo.

## **Delimitação do objeto**

A determinação duma base tributária (lucro tributável) sobre a qual incide uma taxa de imposto é o cerne da estruturação do sistema fiscal de tributação dos rendimentos das empresas, tanto em Portugal como nas mais variadas jurisdições. Essa determinação, em resumo, é afetada por componentes positivas (rendimentos) e negativas (gastos). Nesse contexto, um dos temas mais relevantes, é o regime de dedutibilidade de gastos, que envolve a análise das deduções fiscais autorizadas por Lei, bem como das escolhas feitas pelo legislador nacional para designar determinados gastos como não dedutíveis no apuramento do lucro tributável.

Em Portugal, como expectável, a análise da legislação fiscal relativa à dedutibilidade de gastos e o seu impacto na determinação do lucro tributável em IRC é objeto de especial atenção por parte da doutrina e da investigação fiscal nas universidades e institutos politécnicos. Por outro lado, a análise da dedutibilidade de gastos sob uma perspetiva jurisprudencial parece ser uma área da fiscalidade que ainda requer uma exploração mais aprofundada.

Assim, o objeto que nos propomos a tratar ao longo desta exegética, dentro dos limites inerentes a uma dissertação de mestrado, é uma análise dos requisitos gerais de dedução de

gastos na determinação do lucro tributável em IRC, conforme os ditames dos artigos 23.º, do Código do IRC, sob uma perspectiva jurisprudencial.

Através da aplicação do método dedutivo, monográfico e da técnica de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, o resultado que apresentamos resulta duma extensa pesquisa e análise da legislação, dos posicionamentos e interpretações doutrinárias e da jurisprudência nacional, incluindo a firmada em decisões dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito no CAAD.

No primeiro capítulo, após uma breve contextualização histórica, apresenta-se uma visão abrangente do mecanismo de funcionamento da tributação sobre o rendimento auferido pelas entidades residentes em Portugal, com ênfase particular numa abordagem dos aspetos gerais da tributação pelo IRC. Nos capítulos subsequentes, especificamente no segundo e terceiro, procede-se à análise detalhada dos requisitos gerais para a dedução fiscal dos gastos e perdas na determinação do lucro tributável em IRC. Esta análise é conduzida mediante a interpretação da redação estipulada no artigo 23.º do CIRC, complementada pela revisão dos posicionamentos da doutrina e jurisprudência pertinentes.

No quarto e último capítulo, precedendo as conclusões, aborda-se o (potencial) conflito entre determinadas disposições constantes do artigo 23.º-A do CIRC e aquelas constantes do artigo 23.º. Embora, à primeira vista, possa ser interpretado como um tema periférico, o interesse em abordar tal questão surge em virtude da identificação de pontos de contato julgados relevantes com o propósito central deste estudo.

## Aspetos gerais da tributação do rendimento

### 1.1. Breve enquadramento histórico

Na antiga Mesopotâmia, área territorial que hoje corresponde em grande parte ao Iraque e Kuwait, foram localizados os primeiros registos de cobranças de impostos datados de 4.000 a.C. Documentados em peças de argila, historiadores constataram que os sumérios instituíram um sistema de tributação que imponha o pagamento ao Governo duma percentagem da produção agrícola. No Antigo Egito, escritos datados de 3.000 a.C. indicam que o faraó organizava expedições periódicas para cobrar impostos dos habitantes do reino (Gonçalves, 2013, p. 18).

Ao longo de vários séculos, as iniciativas de cobrança de impostos permaneceram maioritariamente centradas na tributação da produção de bens ou serviços, na propriedade, ou mesmo numa prestação pecuniária exigida pelos vencedores aos vencidos duma guerra. Na Idade Média, inclusive, as iniciativas para tributar o rendimento podem ser classificadas como insignificantes (Seligman, 1914, p. 41).

O surgimento duma tributação efetiva sobre o rendimento ou acréscimo de riqueza, mais próxima ao modelo que conhecemos hoje, é um fenómeno recente. Definir a origem do imposto sobre o rendimento é uma tarefa árdua para os historiadores, devido aos séculos de evolução contínua do interesse e da forma de tributar, ao processo comum de perda de documentos e registos históricos, e à complexidade e dinamismo dessa questão. Na busca desse protagonismo histórico, uma das primeiras iniciativas para estabelecer um imposto sobre rendimento terá ocorrido em 1451, na cidade de Florença, após a criação do *catasto*, um imposto que transferiu o encargo da tributação da propriedade para o rendimento. Rapidamente este imposto foi substituído pela *Décima Scalata*, um imposto sobre o rendimento cobrado de forma gradual e progressiva, que representou um marco na história mundial (Seligman, 1914, p. 46).

Para outros autores, em 1797, a Inglaterra tornou-se o verdadeiro berço da tributação efetiva sobre o rendimento, após um conjunto de iniciativas de William Pitt, primeiro-ministro inglês, que visava aumentar as receitas fiscais do Estado inglês para enfrentar uma iminente guerra com a França. Na altura, a legislação inglesa segregou os contribuintes em três escalões, de acordo com o volume e natureza das suas posses, para tributá-los em conformidade (Gonçalves, 2013, p. 39).

Em Portugal, os impostos sobre a propriedade foram a principal fonte de receitas fiscais até o final do século XIV. Uma transição gradual para a criação de impostos indiretos ocorreu ao longo do século XV e, no século seguinte, a transformação do reino de Portugal num império desencadeou um processo de inúmeras alterações económicas, políticas e administrativas, incluindo a centralização do poder real (Palma, 2022 p. 18, 20 e 22). Por seu turno, no século XVII, iniciou-se um processo de criação do Direito Tributário português para disciplinar as relações dos cidadãos com o Estado no âmbito fiscal. Em 1641, para custear as despesas da Guerra da Restauração da Independência, criou-se a *décima militar*, um imposto de carácter geral que passou a tributar, à taxa de 10%, os rendimentos prediais, os rendimentos de empréstimos, os rendimentos de capitais, os rendimentos das atividades comerciais entre outros auferidos por indivíduos (Faveiro, 1986, p.16-17). A *décima*, estabeleceu, portanto, o início da tributação dos rendimentos no país e tinha por objetivo onerar os rendimentos provenientes da terra, trabalho, comércio, indústria e juros (Vasques, 2013, p.22).

O regime das *décimas* vigorou por aproximadamente 200 anos, sendo substituído somente em 1845 pelo regime das contribuições, no qual os cidadãos devem contribuir para as despesas públicas enquanto membro da coletividade, constituída em Estado (Palma, 2022 p. 65). Na sequência, a Lei de 30 de julho de 1860 introduziu a contribuição industrial para tributar os rendimentos da atividade industrial e das atividades profissionais, mantendo-se à taxa de 10% (Faveiro, 1986, p.17).

Dando continuidade a análise desse processo histórico, as reformas fiscais nas décadas 1920 e 1960 são merecedoras de destaque na história do imposto sobre o rendimento português. Em 1922, a Lei n.º 1.368 de 21 de setembro de 1922 implementou um regime fiscal sistemático e de cariz moderno. Além do imposto pessoal de rendimento e da contribuição industrial, constavam da Lei o imposto sobre o valor das transações, a contribuição predial, o imposto sobre a aplicação de capitais e a contribuição de registo. No entanto, as circunstâncias políticas, económicas e estruturais dificultaram a execução desta Reforma, especialmente com a ascensão de António Salazar ao poder em 1926 (Faveiro, 1986, p.18).

Com Salazar no comando, deu-se início a uma fase de maior protagonismo do Ministério das Finanças, que passou a exercer controlo sobre os restantes ministérios e criou um ambiente propício para uma nova Reforma. Assim, surgiu a Reforma de 1929, proposta por Salazar, com o objetivo de aumentar a arrecadação fiscal. Para alcançar esse objetivo, abandonou-se a técnica de tributar valores reais e retomou-se a tributação pela metodologia do lucro normal ou presumido. Essa abordagem consistia no apuramento do lucro tributável a partir da aplicação de indicadores ou coeficientes previamente definidos para os diferentes sectores de atividade

económica, numa lógica de tributar um rendimento potencial, isto é, que poderia ou deveria ser obtido nas circunstâncias que o legislador julgava existir, em detrimento da situação concreta de cada contribuinte com base no seu rendimento real (Sanches, 2002, p.225). Note-se que a capacidade contributiva do contribuinte era irrelevante para o apuramento do imposto com base no lucro normal ou presumido. Assim, a Reforma de 1929 resultou numa inflexão no processo evolutivo da tributação do rendimento em Portugal vivido até aquele momento, que irá ditar muitas outras contrarreformas até ao final do século XX (Vasques, 2013, p.33-35). A temática da tributação das empresas com base no rendimento real há de ser abordada mais a adiante quanto tratarmos da Constituição portuguesa como fonte de direito fiscal.

Alguns anos mais tarde, entre 1958-66, houve um ressurgimento do desejo por reformas fiscais mais de maior envergadura, impulsionado por António Pinto Barbosa. Neste processo, destacam-se a criação do:

- i. Código da Contribuição Industrial de 1963, que reintroduziu a tributação das empresas de maior relevo pelo sistema do rendimento real (lucro real), mantendo a tributação presumida para pequenas e médias empresas; e do
- ii. Código de Imposto Profissional, de 1962, que estabeleceu a tributação do rendimento do trabalho prestado no setor privado a partir da aplicação de taxas que variavam de 1-8%, as quais aumentaram ao longo de vários anos. (Vasques, 2013, p.38-40).

Nesse intervalo de tempo, as receitas fiscais cresceram substancialmente, embora continuassem maioritariamente centradas nos impostos indiretos. Além disso, esse período foi caracterizado pelo aumento das despesas, especialmente as despesas com defesa face às guerras ultramar (Palma, 2022, p. 36).

Em 1976, a Assembleia Constituinte, reunida na sessão plenária de 2 de abril, aprovou e decretou uma nova Constituição da República Portuguesa (CRP). No campo do direito fiscal, ocorreu a inscrição constitucional do atual artigo 104º, nº. 2, que consagrou que «a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real». Para Filipe de Vasconcelos Fernandes, este recorte constitucional representa uma clarividente «reação constituinte» à Reforma fiscal de 1929. Desta forma, o legislador constituinte manifestou o desejo de pôr fim a possibilidade de retorno de qualquer outra modalidade de tributação do rendimento das empresas que não seja o rendimento real (Fernandes, 2020, p.187).

Para dar cumprimento a Reforma constitucional da tributação do rendimento de 1976, a próxima reforma fiscal de maior envergadura ocorreu na década 80, especialmente a partir da entrada do país na Comunidade Económica Europeia (1986), que implicou um esforço nacional para controlar as finanças públicas e para alcançar uma convergência com os demais estados-

membros. Nesse contexto, na Reforma de 1988-89, foram introduzidas no ordenamento jurídico nacional instrumentos tributários modernos que permanecem em vigor até hoje, entre eles:

- i. o imposto sobre o valor acrescentado (IVA),
- ii. imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e
- iii. imposto sobre o rendimento pessoas colectivas (IRC).

Como parte dessa reforma, foram abolidas a contribuição industrial, a contribuição predial e outros tributos sobre o rendimento que estavam dispersos no ordenamento jurídico. Em seu lugar, foi estabelecido uma tributação unitária do rendimento global, materializada no IRS e IRC (Carlos *et al.* 2019, p.233). Enquanto o IRS foi instituído para incidir sobre diversas categorias de rendimentos pessoais, incluindo rendimentos do trabalho, rendimentos de capital, as mais-valias entre outros rendimentos obtidos pelos indivíduos, o IRC foi instituído com o objetivo de incidir sobre os rendimentos obtidos pelas empresas.

Além de instituir novos impostos, a Reforma Fiscal de 1988-89 promoveu a implementação dum sistema de administração privada de impostos, atribuindo ao sujeito passivo a competência para a autoliquidar determinados impostos, incluindo os impostos sobre o rendimento (Fernandes, 2020, p.188). Por outras palavras, o contribuinte passou a desempenhar um papel ativo no processo de liquidação e cobrança dos impostos, tendo de incorrer em custos adicionais para cumprir com obrigações acessórias compulsórias instituídas pelo Estado para assegurar a correta arrecadação das suas próprias receitas fiscais.

Para concluir este breve enquadramento histórico, se faz necessário mencionar a mais recente Reforma do IRC (2014), que entrou em vigor com a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. Essa reforma procedeu à reforma da tributação das sociedades, alterando diversos dispositivos do Código do IRC. Além da necessidade de promover ajustes para atender determinadas exigências da União Europeia, essa Reforma teve por objetivo simplificar o sistema fiscal e aumentar a competitividade das empresas portuguesas a partir dum desagravamento fiscal que fosse suficiente para majorar investimentos e acelerar o crescimento económico. Entre outras medidas adotadas, destacam-se a redução da taxa nominal IRC de 25% para 23% (atualmente 21%), a criação dum regime de isenção de IRC (*Participation Exemption Regime*), o alargamento do período de reporte de prejuízos fiscais e uma revisão do regime da dedutibilidade de gastos (Sarmiento e Lopes [eds.], 2021, p.191).

De 2014 até os dias atuais, não foram implementadas novas reformas fiscais robustas no que diz respeito à legislação sobre a tributação dos rendimentos. No entanto, isso não significa que não tenham ocorrido inúmeras alterações legislativas. Anualmente, com a aprovação do Orçamento do Estado, o Governo introduz novas regras fiscais que abrangem praticamente

todos impostos, incluindo IRC, o que, além de aumentar a complexidade de gestão fiscal, promove uma elevada sensação de insegurança jurídica.

## **1.2. A imposição constitucional da tributação pelo lucro real**

Em conformidade ao relatado no enquadramento histórico, ao consagrar no artigo 104º, nº.2, da CRP, que «*a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*», o legislador constituinte objetivou reagir e contrapor a tributação com base na metodologia do lucro normal, que prevaleceu por décadas no sistema fiscal após a Reforma de 1929. No entanto, o que significa ser tributado pelo rendimento real? O legislador não estabeleceu qualquer conceituação ou delimitação específica sobre o princípio de tributação com base no rendimento real, cabendo a doutrina e a jurisprudência efetuar a sua respetiva densificação. No que se refere a metodologia de determinação do rendimento (lucro) obtido por um contribuinte, num determinado período, é possível extrair da doutrina quatro metodologias principais, nomeadamente i) lucro presumido, ii) lucro normal, iii) rendimento líquido e iv) rendimento real.

A metodologia de determinação do rendimento com base no lucro presumido implica que o lucro duma empresa deve ser calculado com base em presunções, geralmente concretizada pela utilização de coeficientes percentuais (x%) previamente definidos pelo legislador. Aplica-se esses percentuais sobre os rendimentos auferidos, nomeadamente os valores das vendas realizadas, serviços prestados, juros, dentre outros obtidos pelo contribuinte. Essa metodologia é comumente referida como «rendimento real presumido», conforme adotado por muitos autores, incluindo Ribeiro (1997, p.306), Nabais (2012, p.501) e Dourado (2022, p.242). No entanto, prefiro usar a expressão «lucro presumido» porque acredito que ela expressa melhor a lógica subjacente a essa metodologia e facilita a distinção em relação à metodologia do rendimento real.

Por seu turno, a metodologia do lucro normal refere-se ao cálculo do rendimento com base na determinação dum lucro médio, o que significa determinar o lucro que um contribuinte pode ou deve obter em condições normais. O alvo da tributação é o rendimento imputável ao contribuinte no pressuposto de condições de normalidade no funcionamento geral da economia e da respetiva empresa ou estabelecimento produtivo. Desta forma, à semelhança do lucro presumido, a metodologia do lucro normal não considera as particularidades e circunstâncias individuais enfrentadas por cada contribuinte (Ribeiro 1997, p. 306-307).

Dando continuidade, vamos agora abordar a metodologia do rendimento líquido, da qual o rendimento resulta do rendimento obtido subtraído dos gastos e perdas incorridos para a sua obtenção. Essa abordagem abrange exclusivamente os elementos negativos, como os gastos e perdas incorridos na obtenção do rendimento, enquanto desconsidera outras componentes positivas que também podem contribuir para a obtenção do lucro, para além do próprio rendimento líquido obtido (Fernandes, 2020, p.204).

Por último, entre as principais metodologias de apuramento do rendimento, encontra-se a metodologia de tributação com base no rendimento real, também referida por lucro real. Essa é a metodologia que efetivamente apura o lucro, que é derivado do lucro reportado pela contabilidade da empresa num determinado período, geralmente 12 meses. Na contabilidade, esse lucro (ou prejuízo) é determinado pelo apuramento do Resultado Líquido do Período (RLP) (Ribeiro 1997, p. 306-307).

Pois bem, como vimos até aqui, a metodologia de tributação pelo rendimento real é uma imposição constitucional, centrada na contabilidade e, portanto, quantificável. Resta-nos agora compreender a sua real amplitude e eventuais limitações, pois recorde-se que o advérbio “fundamentalmente” está presente no recorte constitucional da tributação do rendimento empresarial.

Refere Nabais (2017, p.174) que o legislador infraconstitucional pode estabelecer a tributação com base noutras metodologias, diferente do rendimento real, para os pequenos contribuintes e empresas com elevado potencial de evasão fiscal. Para Manuel Pires e Rita Pires, a inclusão daquele advérbio decorreu do conhecimento do legislador constituinte sobre a realidade do tecido empresarial português naquela época, uma vez que muitos empresários não dispunham (ou ainda não dispõem) de contabilidade organizada, o que tornaria utópico considerar a tributação com base no rendimento real como única hipótese. Portanto, era necessário deixar espaço para outras alternativas ao alcance do legislador infraconstitucional (Pires 2012, p. 119).

Sobre o tema, Jónatas Machado e Paulo Costa afirmam que o legislador constitucional prioriza a determinação do lucro pela metodologia do rendimento real, desde que a contabilidade do sujeito passivo seja confiável e verificável. Todavia, em caso dum notório «prejuízo aos princípios da universalidade, da igualdade, da legalidade e da necessidade tributárias», estará aberta a possibilidade de utilização doutros métodos excepcionais, como o recurso a métodos indiretos (Machado e Costa 2012, p.293). Por fim, Vítor António Faveiro chama atenção para o fato de que o advérbio «fundamentalmente» não concede ao legislador um poder discricionário para optar pela metodologia do rendimento real consoante as

necessidades do erário. Portanto, outra metodologia somente poderá ser utilizada quando o uso da primeira opção for inexecutável (Faveiro 1986, p.488).

### **1.3. Princípios da igualdade, da capacidade contributiva, segurança jurídica e coerência sistemática**

Indubitavelmente a tributação dos rendimentos é regida também por princípios jurídico-constitucionais e outros princípios que têm o objetivo definir e estruturar o sistema fiscal, estabelecendo parâmetros para solucionar a equação: quem pode tributar, quem será tributado, de que forma, quando, e quanto tributar (Nabais 2017, p.140).

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, entre os mais importantes, têm aplicações que por vezes não podem ser dissociadas, existindo uma relação complementar necessária e, nalguns casos, obrigatória. Para o Tribunal Constitucional, o princípio da igualdade tributária pressupõe o tratamento igual de situações iguais e o tratamento desigual de situações desiguais, e a capacidade contributiva é o «*tertium comparationis – leia-se, o critério – que há de servir de base à comparação*»<sup>3</sup>. Nesse sentido, na sua vertente tributária, o princípio da igualdade, na articulação entre os artigos 13º, 103º e 104º da CRP, pressupõe tratamento igual aqueles que estejam em igualdade de condições, o que se traduz numa igualdade material na aplicação da lei, bem como proíbe discriminações e a concessão de privilégios fiscais.

O princípio da capacidade contributiva, na sua aceção clássica, está diretamente relacionado com a tributação de rendimentos, no estado de residência, numa base universal, a incidir sobre rendimentos auferidos pelo sujeito passivo internamente e no estrangeiro (Pereira 2010, p.78-79). Embora não esteja explicitamente mencionado na CRP, esse princípio é inerente à aplicação do sistema fiscal português e estabelece a força económica como medida ou critério para determinar a cobrança de impostos (Vasques 2022, p.294-95). A tributação com base no rendimento real decorre do princípio da capacidade contributiva, e os contribuintes devem ser tributados com base na sua situação económica ou manifestações de riqueza, sendo a aplicação desse princípio fundamental na distribuição da carga tributária entre os sujeitos passivos.

Especialmente no contexto da atividade empresarial, outro princípio de suma importância é o princípio da segurança jurídica. Esse princípio delimita o poder de tributar de modo evitar

---

<sup>3</sup> Ac. TC, 2ª Secção, nº 590/2015, de 11 de novembro de 2015;  
Ac. TC, 1ª Secção, nº 197/2013, de 9 de abril de 2013;  
Ac. TC, plenário, nº 84/03, de 12 de fevereiro de 2003;  
Ac. TC, plenário, nº 497/97, de 09 de julho de 1997;  
Ac. TC, 1ª Secção, nº 348/97, de 29 de abril 1997.

que o legislador faça uso dos seus poderes para a criação de normas retroativas ou que a liquidação e cobrança de impostos não se coadunem aos termos da lei (art.º 2º e 103º, da CRP). No entanto, atualmente, as regras fiscais possuem ciclos de vida cada vez mais curtos, prevalecendo um ritmo de reformas fiscais constantes, o que faz com que esse princípio seja severa e constantemente atacado (Vasques 2022, p.341).

Por último, importa referir ao princípio da coerência do sistema, o qual impõe limites materiais a tributação e que, no campo da tributação das empresas, exige uma especial atenção a necessidade de articulação e harmonização do Código do IRC com outros ramos do direito, incluindo, mas não se limitando a, o Código das Sociedade Comerciais, Código Civil, regras de normatização contabilística (SNC), Código de Valores Mobiliários (Nabais 2017, p.165). Portanto, consoante as diretrizes do princípio da coerência do sistema, os impostos e as regras fiscais devem ser adequadamente sistematizados e analisados num contexto sistémico que seja coerente e justo.

## **1.4. O IRC**

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Código do IRC ou CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 1989 e concretizou o desiderato constitucional da tributação das empresas pela incidência fundamentalmente sobre o rendimento real, consoante os ditames do artigo 104º, n.2, da CRP. Em 2014, o Código foi atualizado pela Lei n.º 2/2014 que procedeu à reforma da tributação das sociedades, levando a alteração da redação vários artigos e inclusão doutros.

Anualmente, com a aprovação do Orçamento do Estado, o Governo implementa novas regulamentações tributárias em sede de IRC maioritariamente sobre temas relacionadas a inclusão e revogação de benefícios fiscais ou atualizações e inclusões legislativas exigidas pela Comissão Europeia, no âmbito do direito fiscal europeu. Esse processo continuo está a elevar a complexidade de apuramento do imposto, bem como a promover um ambiente de considerável insegurança jurídica para os investidores e integrantes do tecido empresarial portugueses.

### **1.4.1. Imposto sobre criação de riqueza: a teoria do rendimento-acrécimo**

Em linha com a generalidade dos sistemas fiscais de tributação dos rendimentos análogos noutras jurisdições, o Código do IRC acolheu uma noção de rendimento alargada tendo por base na teoria do rendimento-acrécimo, também conhecida por teoria do incremento patrimonial ou teoria do acréscimo líquido de riqueza. A Reforma de 1989 adotou a noção de rendimento da teoria do rendimento-acrécimo, porém com limitações (Preâmbulo, n.2 e n.5).

A teoria do regime-acrécimo tem origem no modelo de Schanz-haing Simmons, que numa perspetiva económica, conceptualiza o rendimento como a riqueza criada num determinado período ou, matematicamente, como resultado da soma do consumo e da variação líquida de riqueza, verificados durante o mesmo período. Com efeito, quantifica-se o rendimento pela variação do valor líquido da riqueza criada entre dois momentos (Mendes 2016, p.44). Por outras palavras, o rendimento, mas não é do que o acréscimo de riqueza líquida obtido pelo contribuinte num determinado período. Essa teoria substituiu uma noção anterior chamada “Teoria da Fonte” que não considerava as mais-valias como um elemento de rendimento, diversamente do que acontece na teoria do rendimento-acrécimo (Pires 2012, p.66).

Num cenário hipotético de aplicação simples e direta da teoria do rendimento-acrécimo, podemos afirmar que o rendimento tributável, aquele que o IRC incide, será sempre coincidente com o rendimento-acrécimo (económico) do período. Desta forma, qualquer sistema fiscal que adotasse essa teoria em seu estado puro promoveria constrangimentos e dificuldades adicionais aos seus contribuintes, uma vez que ganhos latentes ou teóricos poderiam despoletar uma falta de liquidez para honrar seus compromissos financeiros, entre eles o próprio pagamento do imposto. Com efeito, a exemplo da maioria dos sistemas análogos, incluindo as regras do IRC, harmoniza-se a aplicação do princípio do rendimento-acrécimo com o princípio da realização. Ao abrigo desse princípio, releva para incidência do IRC tão-só o rendimento-acrécimo-realizado, sendo irrelevante fiscalmente o rendimento económico não realizado (Mendes 2016, p.44-46).

A compreensão do princípio da realização é importante para compreendermos o motivo pelo qual alguns ajustes são realizados no apuramento do Lucro Tributável para diferenciá-lo ou afastá-lo duma aplicação purista da teoria do rendimento-acrécimo, bem como para aproximá-lo dum rendimento-acrécimo-realizado. Por outro lado, é notório que a aplicação desse princípio é, por vezes, menosprezada e subutilizada pelo legislador na medida que nalguns casos (ou muitos) existem um elevado desfasamento temporal entre a exigência do imposto e a efetiva concretização da realização do incremento patrimonial.

Pois bem, se o IRC é um imposto a incidir sobre a criação líquida de riqueza, para além da determinação dos sujeitos passivos, o legislador terá de fazer escolhas para eleger a periodização da tributação e metodologia de aferição da riqueza a ser tributada de acordo com as especificidades de cada sujeito passivo.

#### **1.4.2. Sujeitos passivos e periodização de tributação**

O legislador nacional, ao definir os sujeitos passivos de IRC, instrumentaliza a política fiscal portuguesa com repercussão inevitável do processo de organização empresarial nacional. (Mendes 2016, p.33). Assim, a ordenação lógica das regras do IRC pressupõe a delimitação dos sujeitos passivos, seguida da imputação e quantificação dos rendimentos a serem tributados (Sanches 2002, p.248). Perceber e distinguir os sujeitos passivos é relevante para a compreensão das escolhas adotadas pelo legislador na eleição das metodologias de tributação, as quais serão diferentes consoante as características específicas dos sujeitos passivos.

O Capítulo I do Código do IRC, do qual fazem partes os artigos 1º ao 8º, apresenta as regras de incidência de modo que o imposto incidirá sobre os rendimentos obtidos pelos sujeitos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, num determinado período de tributação. São sujeitos passivos do IRC:

- i. sociedades residentes,
- ii. sociedades desprovidas de personalidade jurídica, mas residentes, e
- iii. pessoas coletivas não residentes, com ou sem estabelecimento estável.

Relevam para essa subdivisão dos sujeitos passivos, essencialmente o *status* de residente fiscal, a personalidade jurídica e a existência ou não dum estabelecimento estável (Carlos *et al.* 2019, p.234).

Consideram-se residentes fiscais todas as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português (art.º 2º, n.º. 3, do CIRC). Em alternativa à localização da sede constante dos atos constitutivos da empresa e à semelhança dos ADTs nos quais Portugal é signatário, a localização da direção efetiva está prevista como elemento de conexão com o território nacional para sujeição ao imposto e compreende o local onde são realizados os atos relevantes de gestão da empresa (Sarmiento *et al.*, 2020, p.8).

Relativamente às sociedades residentes, a sujeição a IRC estende-se às (sociedades) comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado que realizem operações económicas de natureza empresarial, isto é, exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Nas entidades desprovidas de personalidade jurídica enquadram-se as associações, fundações e entidades congéneres, incluem-se também as heranças jacentes e sociedades irregulares (artigo 2º, nº 1, alíneas a) e b) e nº 2, do Código do IRC).

Por seu turno, entre as pessoas coletivas não residentes sujeitas a IRC, estão as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português, com ou sem estabelecimento estável em Portugal, mas que tenham rendimentos

considerados obtidos em Portugal e não sujeitos a IRS ou rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável (art.º 2º, n.º.1, alínea c) e 3º, n.º 1, alínea c), do CIRC).

Para as sociedades residentes, enquanto sujeitos passivos de IRC, versaremos mais adiante sobre o mecanismo que concretiza a tributação pelo IRC.

Relativamente à definição dum período de tributação, num mundo ideal ficcional, a tributação pelo IRC deveria ter lugar somente quando da extinção da atividade da sociedade, assim poder-se-ia estabelecer com elevado nível de precisão o lucro efetivamente obtido pela sociedade residente durante a sua vida, para assim fazer incidir o imposto sobre o rendimento, caso aplicável. Por questões evidentes, este cenário não é viável pelo cariz de perpetuidade das sociedades, pelo impacto nocivo que traria às contas públicas, pela impossibilidade da arrecadação fiscal, bem como pela periodicidade recorrente de receitas fiscais necessárias para o funcionamento do Estado (Courinha 2019, p.67-68).

Ao fixar o período de tributação, o legislador estabelece o momento que o imposto será devido e concretiza o princípio da especialização dos exercícios (Courinha 2019, 68). Em regra geral, o IRC é devido pelos sujeitos passivos por cada período de tributação, que coincide ano civil, nomeadamente de 01 de janeiro a 31 de dezembro, sendo o facto gerador do imposto no último dia do período de tributação.

Alternativamente, para as entidades residentes e pessoas coletivas não residentes com estabelecimento estável em território nacional é autorizada a adoção dum período anual de tributação diferente, desde que coincidente com período social de prestação de contas e seja mantido pelos cinco períodos de tributação imediatos. Essa última exigência não é aplicável quando a entidade residente fizer parte dum grupo de sociedades obrigado à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas. Por último, autoriza-se períodos de tributação inferiores a 12 meses no ano de constituição e dissolução da empresa, por motivos evidentes (art.º 8º, n.º.1 a n.º.4, do CIRC).

Relativamente às pessoas coletivas não residentes e sem estabelecimento estável, o facto gerador do imposto é deslocado para o momento que o rendimento é considerado obtido no território nacional. Em vista disso o facto gerador do IRC será, nomeadamente: i) a data da transmissão, para os ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis localizados em Portugal, ii) a data de aquisição, para os incrementos patrimoniais adquiridos a título gratuito e iii) a data da obrigação, no que se refere aos rendimentos objeto de retenção na fonte a título definitivo (art.º 8º n.10 e 4º, n.3, alínea e), do CIRC).

### **1.4.3. Rendimentos e gastos: a normalização contabilística**

As sociedades portuguesas são obrigadas a dispor de contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística. A contabilidade organizada deve incluir todos os lançamentos apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário. Além disso, deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo, registadas cronologicamente, e deve ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam ser distinguíveis dos demais, dentre outras exigências previstas na Lei (art.º 17º, n.º.3 e 123º, do CIRC). Adicionalmente, a contabilidade deverá estar organizada com recursos informáticos e o Resultado Líquido do Período (RLP) também deverá ser detalhado na “IES”, acrónimo para Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal, a ser entregue anualmente pelo contribuinte à Autoridade Tributária (art.º 3º n.º.1 alínea a), n.º.2, art.º 17º, n.º.3, art.º 18º e 117º, n.º.1, alínea c), todos do CIRC).

Portanto, para uma melhor perceção do sistema fiscal de tributação dos rendimentos, é necessário primeiro compreender os conceitos elementares da contabilidade, conforme apresentados pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em vigor.

O exercício duma atividade empresarial tem por objeto prossecução do seu objeto social para obter benefícios económicos, e a quantificação líquida desses benefícios económicos é mensurável pelo apuramento dum lucro ou prejuízo. O lucro consiste num resultado positivo, enquanto o prejuízo é um resultado negativo, resultante da soma de todos os rendimentos e gastos incorridos num determinado período. Resulta da diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação (§69-71, Estrutura Conceitual, do SNC).

Compreende-se por rendimentos o acréscimo de benefícios económicos ocorridos num determinado período, concretizados por meio de influxos positivos, aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultem num aumento de capital próprio, não proveniente das contribuições dos sócios. Inserem-se no conceito de rendimentos, os réditos e os ganhos. Os réditos decorrem do exercício das atividades correntes da entidade e resultam das vendas, serviços prestados, juros a receber, *royalties*, entre outros. Por seu turno, os ganhos são representados por quaisquer outros acréscimos de benefícios económicos para entidade não enquadrados no conceito de réditos, como por exemplo, a venda dum ativo não corrente (§69º, alínea a) e § 72º-75º, da Estrutura Conceitual, SNC).

Diversamente dos rendimentos, os gastos e as perdas são diminuições de benefícios económicos num determinado período, na forma de efluxos, deprecimento de ativos ou registo de passivos que resultem na diminuição do capital próprio, não proveniente da distribuição aos sócios. A mesma lógica aplicada aos rendimentos é adotada nos gastos. Portanto, os gastos

decorrem do decurso normal da atividade empresarial e incluem o custo de vendas, salários, depreciações de ativos, dentre outros. Já as perdas compreendem todas as diminuições de benefícios económicos que não se enquadrem no conceito de gasto (§69º alínea b) e §76º- 78º, da Estrutura Conceitual SNC).

No contexto de apresentação duma Demonstração Financeira (Relatório e Contas), preparadas com o objetivo de proporcionar informação útil sobre uma entidade, para além doutras, incluem-se: i) Demonstração do Balanço, que fornece uma fotografia dos saldos de Ativo, Passivo e Capital Próprio da entidade à data, bem como uma comparação com o ano anterior, e a ii) Demonstração dos Resultados, que informa sobre a composição do Resultado Líquido do Período (RLP), ou seja, lista os diversos rendimentos e gastos incorridos no período consoante as suas diversas categorias e apresenta o somatório dessas parcelas para explicitar o lucro ou prejuízo apurado no período.

#### **1.4.4. A incidência do IRC e a dependência parcial da Contabilidade**

O desiderato constitucional da tributação das empresas pela incidência fundamentalmente sobre o rendimento real (lucro real), conforme os ditames do artigo 104º n.º2, da CRP, é traduzido no IRC na determinação do lucro tributável, a representar o rendimento-acrécimo-realizado pelo contribuinte no respetivo período de tributação e sobre o qual irá incidir a tributação (Mendes 2016, p.43). Essa é metodologia escolhida pelo legislador para aferir e quantificar riqueza criada (rendimento) sujeito a tributação no período (de tributação).

Para as sociedades residentes<sup>4</sup>, o IRC incide sobre o lucro tributável, que consiste do lucro contabilístico, a ser revelado pela contabilidade quando do apuramento do Resultado Líquido do Período (RLP), ajustado pelas correções fiscais exigidas pelo Código do IRC. Essas correções podem representar acréscimos ou deduções na determinação do lucro tributável. Por outras palavras, agora conforme os termos do Código IRC, a determinação do lucro tributável acontece «pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos de Código» (art.º 17º, n.º1, do CIRC).

Note-se que o apuramento do lucro tributável tem como ponto de partida um lucro ou prejuízo contabilístico, revelado pela contabilidade após o apuramento do RLP. Ao lucro ou prejuízo contabilístico deve-se acrescentar ou deduzir as correções fiscais exigidas pelo Código do

---

<sup>4</sup> Também aplicável as pessoas colectivas não residentes, mas com estabelecimento estável.

IRC. Portanto, entre o IRC e a contabilidade, existe uma dependência parcial, uma vez que o RLP é o ponto de partida determinar a quantificação do lucro tributável (Dourado 2022, p.244). O imperativo constitucional de tributação pelo rendimento real (lucro real) está na base do princípio da dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade, bem como expressa a capacidade contributiva do sujeito passivo (Ac. STA, 2ª Secção, de 27 de outubro de 2021, proc. nº. 0610/15.1BELRA, cf., sumário I).

O lucro tributável resulta da contabilidade, mas deve ser corrigido para atender às exigências do Código do IRC. Em resumo, isso ocorre com base nos seguintes critérios: i) observância as regras gerais de dedução fiscal de gastos, ii) respeito à especialização dos exercícios, iii) aplicação do regime de depreciação e amortização de ativos e iv) realização das correções fiscais referentes as imparidades, provisões, dentre outros (Teixeira 2018, p.82-83).

## **1.5. A tributação das sociedades residentes**

O mecanismo de tributação das sociedades residentes, recorde-se aquelas com sede ou direção efetiva no territorial nacional, pode ser sumariado da seguinte maneira: entidades sujeitas à imposto numa perspetiva autónoma dos proprietários, num duplo nível de tributação, com uma taxa de IRC a incidir sobre o seu lucro tributável anualizado, resultado do lucro (prejuízo) contabilístico ajustado por correções fiscais exigidas pelo legislador infraconstitucional para assim concretizar a tributação do rendimento real.

Em conformidade com as disposições exigidas pelo Código do IRC e pela Declaração Periódica de Rendimentos do IRC (“Modelo 22”), aprovada anualmente por Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (Despacho nº. 47/203, nº 2), o mecanismo de tributação pelo IRC aplicável às sociedades residentes contém três fases, nomeadamente: i) apuramento do lucro tributável; ii) Definição do regime das taxas, e iii) Cálculo do imposto.

### **1.5.1. Apuramento do Lucro Tributável**

O apuramento do Lucro Tributável corresponde a soma algébrica do RLP (demonstrado na IES), das variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas nesse RLP e das correções fiscais previstas na legislação.

Por variações patrimoniais positivas ou negativas não refletidas no RLP, compreendem-se todos os lançamentos contabilísticos realizados para acrescer ou reduzir contas do Capital Próprio que tenham como contrapartida um lançamento numa rubrica do Ativo ou Passivo. A lógica subjacente a ajuste está no conceito do rendimento-acrécimo. Assim, são considerados

relevantes fiscalmente quaisquer eventos contabilísticos que promovam acréscimos ou reduções na situação líquida da entidade, mesmo que, por questões de ordem de normalização contabilística, seja exigido o registo sem o respetivo trânsito pelo RLP, com exceção das variações patrimoniais isentas de IRC, conforme disposto nos artigos 21º e 24º do CIRC (Sarmiento *et al.*, 2020, p.55).

Por último, de acordo com as instruções de preenchimento do Quadro 07 da Declaração M22, o apuramento do lucro tributável pode ser exemplificado conforme apresentado no quadro abaixo. Para fins de exercício e para uma melhor compreensão do mecanismo, esta a ser considerado o apuramento do IRC para os seguintes pressupostos:

- i. uma sociedade residente em Portugal, cuja contabilidade revelou um lucro contabilístico, por meio do apuramento do RLP, de € 7.000.000;
- ii. o lucro contabilístico do período teria sido de € 7.500.000, caso não tivessem sido registadas as rubricas «despesas não documentadas», «multas» e «provisões não dedutíveis», que totalizaram € 500.000.

**Tabela 1.1** Apuramento do Lucro Tributável em IRC

APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
	Campo	Valor
<b>Resultado Líquido do Período (RLP)</b>	701	<b>7,000,000.00</b>
<b>(+/-) Variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas no RLP</b>		
<b>(+) Acrescer- Correções Fiscais Previstas na Legislação</b>	705	
Despesas não documentadas [art.º 23.º -A, n.º 1, al. b)]	716	100,000.00
Multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações [art.º 23.º -A, n.º 1, al. e)]	728	200,000.00
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º)	721	200,000.00
Outros acréscimos	748	
<b>(-) Deduzir- Correções Fiscais Previstas na Legislação</b>	754	
Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28.º)	781	-
Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)	764	
Outras deduções	775	
<b>LUCRO TRIBUTÁVEL</b>		<b>7,500,000.00</b>

Fonte: Preparado pelo autor com referência no Quadro 7 da Declaração M22.

Portanto, os gastos incorridos com as rubricas «despesas não documentadas», «multas» e «provisões não dedutíveis», que são componentes negativas na formação do RLP, estão a ser acrescidas para determinação do lucro tributável do período, em observância aos termos da legislação em vigor.

## **1.6. A capacidade contributiva e a dedução de gastos**

O ordenamento jurídico-fiscal exige que a tributação do rendimento das empresas incida sobre o rendimento real, de forma a explicitar a capacidade contributiva de cada contribuinte. Essa exigência constitucional, constante do artigo 104º, n.º 2, permanece inalterada desde 1976 e «mais não é do que uma concretização, uma explicitação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal» (Nabais 2013, p. 173-74). Em adição, nas sociedades residentes, a tributação com base no rendimento real (lucro real) concretiza-se por intermédio da determinação do lucro tributável (Martins *et al.* 2020, p.50-51), impactado por componentes positivas e negativas, nomeadamente rendimentos, ganhos, gastos, perdas, entre outros.

No que se refere às componentes negativas, os gastos e perdas fiscalmente dedutíveis e os não dedutíveis são duas faces da mesma moeda. Por um lado, a dedutibilidade fiscal decorre do princípio da capacidade contributiva. Por outro lado, com vista a preservar a base tributável em IRC, cumpre ao legislador impor limites à dedução fiscal de determinados gastos e perdas que possam, de alguma forma, impedir a tributação do rendimento real. Por isso, não serão todas as componentes negativas, registadas na contabilidade, consideradas dedutíveis na determinação do lucro tributável em IRC, e cabe ao legislador fazer as suas escolhas.

Para o Tribunal Constitucional, em acórdão proferido no ano 2004, não se retira qualquer elenco taxativo de razões justificativas da desconsideração de gastos na determinação do lucro tributável, mas apenas exige-se, que as correções fiscais escolhidas pelo legislador se revistam de carácter excepcional, racionalmente fundado e genericamente aplicável aos rendimentos visados (Ac. TC, 2ª Secção, n.º 142/2004, de 10 de março 2004, 453/03. cf., n.º 5).

Na década seguinte, no ano 2014, ao analisar se a não dedutibilidade de determinado gasto não constituiu uma restrição inaceitável ao direito de ser tributado segundo o lucro real (nomeadamente, se a exclusão, como gastos do exercício, da transmissão onerosa de partes do capital a entidades com as quais o contribuinte mantenha relações especiais), o Tribunal Constitucional concluiu novamente que a não dedutibilidade fiscal de encargos, descrita na legislação, não representam uma limitação ao princípio da tributação segundo o lucro real ou da tributação do rendimento líquido, uma vez que se encontram justificações em diversas ordens de razões. Acresce o Tribunal que é razoável existir uma margem de liberdade para que o legislador possa vedar deduções fiscais de determinados gastos, desde que as limitações se apliquem à generalidade dos rendimentos em causa. (Ac. TC, 3ª Secção, n.º 753/2014, de 12 de novembro de 2014, processo n.º 247/2014, cf. II, 8). Esse mesmo entendimento também se verifica noutros acórdãos do TC, nomeadamente Ac. TC, 3ª Secção, n.º 48/2020, de 16 de

janeiro de 2020, processo n.º 548/2019, cf., n.º 6) e Ac. TC n.º 392/2022, 3ª Secção, 26 de maio de 2022, processo n.º 1175/2021, cf. II, 10.

Continuando a análise da jurisprudência do TC, em decisão recente, ao julgar a constitucionalidade do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea q), do CIRC, na medida em que obsta à dedução fiscal do encargo suportado com a contribuição extraordinária sobre o setor energético (“CESE”), concluiu o Tribunal Constitucional que:

*«o princípio da tributação do rendimento real prima facie impõe a consideração de todas as componentes positivas e negativas dos resultados obtidos pelas empresas, tal como refletidos na contabilidade de determinado período – uma tal exigência há-de conviver com os mais diversos condicionamentos impostos, seja por razões técnicas e práticas, seja pela prevalência de outros interesses de ordem económica e social dignos de tutela constitucional, cabendo ao legislador assumi-los e harmonizá-los no exercício dos poderes de conformação que a Constituição lhe atribui» (Ac. TC, 3ª Secção, n.º 465/2021, de 3-11-2022, processo n.º 1008/19, II,8).*

Neste sentido, pode-se afirmar que é jurisprudência assente no Tribunal Constitucional que o rendimento real é um conceito normativamente modelado e contabilisticamente mensurável, bem como compreende-se que os princípios da capacidade contributiva e da tributação com base no lucro real não são considerados absolutos, pelo que encontram seus limites noutros valores protegidos pela Constituição, numa ponderação global dos interesses envolvidos. Por outras palavras, é preciso harmonizar aplicação desses princípios juntamente com a proteção do interesse público no combate à fuga e evasão fiscal, entre outros interesses.

Historicamente, o legislador português obsta a dedução de gastos e perdas que possam representar situações pouco transparentes, consumo pessoal, e situações injustificáveis em relação a persecução do objeto social e interesses da sociedade (Teixeira 2018, p.84). Por outro lado, as escolhas do legislador no que se refere a determinação dos gastos não dedutíveis devem ser cautelosamente calibradas, sob pena de ferir o princípio constitucional da tributação das empresas segundo o rendimento real. Assim, podemos afirmar que as decisões legislativas que regulamentam o tema devem levar em consideração a tributação com base no princípio do rendimento real, admitindo-se derrogações necessárias, mas sem comprometer o núcleo essencial desse princípio (Sanches 2002, p.263).

Face o exposto, podemos afirmar a metodologia de tributação pelo rendimento real é uma imposição constitucional e, portanto, deve ser a metodologia de eleição preferencial por parte do legislador infraconstitucional, embora não seja a única metodologia disponível. Essa

abordagem centra-se no lucro reportado na contabilidade, portanto, quantificável e verificável, bem como exprime os princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal. Além disso, sua aplicação não é absoluta, sendo incumbência do legislador infraconstitucional harmonizá-la juntamente com outros valores protegidos pela Constituição, sem fazê-lo de maneira discricionária.

### **1.7. Gastos dedutíveis e não dedutíveis: lista exemplificativa e exaustiva**

O legislador português fez a opção por incluir no artigo 23º, nº.2, do Código do IRC, uma lista de gastos e perdas que devem ser considerados dedutíveis na determinação do lucro tributável em IRC. Nesse preceito legal, o advérbio «nomeadamente» estabelece um rol exemplificativo, portanto, não exaustivo, dos gastos e perdas fiscalmente dedutíveis na determinação do lucro tributável (Machado e Costa 2012, p.275). Caso contrário, o legislador estaria a impor a si próprio uma tarefa impossível, uma vez que não seria possível prever expressamente a totalidade de gastos e perdas que a totalidade dos sujeitos passivos podem incorrer, dado as diferenças e peculiaridades das inúmeras atividades económicas.

Ao cuidar de incluir exemplos de gastos e perdas dedutíveis, o legislador pretende clarificar a interpretação, dissipar dúvidas e reduzir litígios de natureza administrativa e judicial (Marques 2019, p.206-208). Constam do artigo 23º, nº. 2, nomeadamente:

- i. gastos com matérias-primas, mão-de-obra, energia, gastos gerais de produção, conservação e reparação, gastos relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;
- ii. gastos de natureza financeira, tais como juros, diferenças de câmbio, gastos como operações de crédito, dentre outros;
- iii. gastos de natureza administrativa tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguro, etc.;
- iv. depreciações e amortizações, perdas por imparidade, provisões, entre outros descritos no preceito legal.

Por outro lado, no que se refere às despesas não dedutíveis, o legislador adotou o mesmo mecanismo dos gastos dedutíveis e optou por incluir uma lista de gastos não dedutíveis no Código do IRC. Ao listar gastos e perdas não dedutíveis no artigo 23ºA, nº. 1, do CIRC, o legislador está a fazê-lo de forma exaustiva, diversamente do que acontece no artigo 23º, nº. 2. Portanto, trata-se de situações especiais e excepcionais (Sanches 2002, p.283) e este mecanismo

visa reduzir situações de abuso de direito por parte dos contribuintes e está subjacente ao princípio de tributação do rendimento com base no lucro real, bem como na dependência parcial, e não total, entre a contabilidade e a fiscalidade. Desta forma, justifica-se que o legislador infraconstitucional restrinja a dedução fiscal para evitar a erosão da base tributária, a partir duma confluência entre recursos pessoais do sócio com os gastos e perdas incorridos na sua esfera empresarial. (Marques 2019, p.224-226).

Para demonstrar os principais encargos enquadrados como não dedutíveis no Código IRC, transcreve-se abaixo os termos do artigo 23ºA, nº.1, do CIRC, de forma parcial:

*Artigo 23.º-A Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

- a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros;*
- b) As despesas não documentadas;*
- c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido (...)*
- d) As despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação;*
- e) As multas, coimas e demais encargos (...)*
- f) Os impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar;*
- g) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;*
- h) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes (...);*
- i) Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros (...);*
- j) (...); k) (...); l) (...); m) (...); n) (...); o) (...);*
- p) A contribuição sobre o setor bancário;*
- q) A contribuição extraordinária sobre o setor energético;*
- r) (...);*
- s) A contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica (...).*

Ao analisar o preceito legal referido e a sua evolução histórica, observa-se que o rol de gastos expressamente classificados como não dedutíveis está a expandir-se continuamente e reflete o

esforço do legislador para combater evasão fiscal, fraudes e reduzir as ações de transformação de gastos em rendimentos não tributáveis, bem como um interesse progressivo em majorar as receitas fiscais (Martins *et al* 2020, p.94). Em resumo, em função da respetiva motivação subjacente, os gastos não fiscalmente dedutíveis descritos no artigo 23ºA, n.º.1, do CIRC, podem ser agrupados em três grupos, nomeadamente:

- i. Primeiro Grupo: ajustes de ordem metodológica, aqui insere-se o acréscimo do IRC, que por questões evidentes não pode ser dedutível na determinação do lucro tributável em IRC. Caso contrário ter-se-ia uma situação de cálculo circular. Ademais, para o legislador, devem aqui constar as tributações autónomas, apesar da celeuma dessa interpretação conforme será detalhado mais adiante;
- ii. Segundo Grupo: ajustes por ações ilícitas, nomeadamente quando o contribuinte pratica atos ilícitos ou condutas não supostamente esperadas, dentre elas: pagamento de multas, coimas e as indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;
- iii. Terceiro Grupo: gastos inseridos numa zona de confluência entre a vida privada e empresarial ou comportamentos que possam, de alguma medida, promover a erosão da base tributável (Sanches 2022, p.283).

Portanto, ainda que se observe os requisitos gerais de dedução de gastos, sobre o qual versaremos a seguir, um determinado gasto ou perda, registado na contabilidade, pode ser reconduzido ao enquadramento como não dedutível em função de alguma previsão expressamente contida na legislação fiscal (Martins *et al.* 2020, p. 49-50).

# Requisitos gerais da dedução de gastos

Como vimos no Capítulo anterior, o artigo 23º, nº. 2, do CIRC, apresenta uma lista apenas exemplificativa de gastos dedutíveis, desta forma, outros gastos e perdas não aí descritos também poderão ser considerados como fiscalmente dedutíveis. Assim, neste Capítulo, versaremos sobre os requisitos gerais de dedução fiscal de gastos e perdas.

### 2.1. Tríade dos requisitos axiomáticos: gasto registado, lícito e efetivo

Desde a instituição do IRC em 1988, consoante os termos da legislação e a respetiva interpretação doutrinal, entre os requisitos gerais de dedução fiscal, estabeleceu-se uma tríade de elementos axiomáticos que devem ser observados pelos contribuintes para assegurar a dedução fiscal de qualquer gasto ou perda, nomeadamente devem estar registados contabilisticamente, bem como devem ser efetivos e lícitos.

A exigência do registo contabilístico do gasto e da perda é inevitavelmente o primeiro elemento da tríade de elementos axiomáticos, sendo possível compará-la ao brocado jurídico em latim «*quod non est in actis non est in mundo*», que se traduz como «*o que não está nos autos não está no mundo*». Portanto, se no contexto jurídico, o que não está nos autos não existe, da mesma forma, o que não está na contabilidade também não existe. À vista disso, o gasto ou perda que não estiverem registados contabilisticamente não podem produzir efeitos práticos na determinação do lucro tributável face à relação de dependência parcial entre a contabilidade e o IRC. Em adição, como refere Courinha (2019, p.103), esse requisito é identificado a partir da leitura conjunta dos artigos 23ºA, nº.1 e 123º, nº. 2, do Código do IRC, e não deve ser compreendido como uma formalidade, mas sim um requisito obrigatório, de natureza prévia a aplicação das normas fiscais constante do Código do IRC.

Numa sequência lógica, uma vez registado contabilisticamente, um gasto para ser enquadrado como fiscalmente dedutível deverá obrigatoriamente ser um gasto lícito, desprovido de ilicitude. Ainda que o IRC incida sobre rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos (art.º 1º, do CIRC), evidenciando-se assim o interesse do Estado em auferir receitas fiscais independentemente da natureza lícita ou ilícita do rendimento, por questões evidentes, não existiria substância lógica caso o legislador autorizasse uma dedução fiscal de um gasto registado contabilisticamente, mas ilícito. Por outras palavras, consoante os termos do artigo 23ºA, nº.1, alínea d), do CIRC, ao vedar a possibilidade de dedução fiscal dum

gasto ilícito, o legislador está a assegurar que o contribuinte não venha a obter uma vantagem económica e financeira (pela redução do imposto a liquidar) em decorrência do ato ilícito por ele praticado.

Por último, e não menos importante, exige-se que o gasto registado contabilisticamente e lícito, seja também um gasto efetivo. Os gastos e perdas devem ser incorridos ou suportados pelo sujeito passivo (art.º 23º, n.º.1, do CIRC), o que implica em sede comprovação da efetividade dos gastos, que o contribuinte de provar a existência da transação económica ou do evento contabilístico subjacente ao registo contabilístico. Com efeito, exige-se do contribuinte a prova da existência do facto mediante a ocorrência dum pagamento, dum compensação, dum dação em pagamento, outra forma de quitação da obrigação, ou pelo menos que tenha sido criada uma obrigação de pagamento.

## **2.2. Quarto requisito: registo atempado**

Ainda que não constante da redação do artigo 23º ou 23ºA do CIRC, bem como não seja geralmente apontado pela doutrina como sendo um dos requisitos gerais de dedução de gastos, parece-me razoável incluir, entre pressupostos, o chamado princípio da especialização dos exercidos ou periodização económica. De acordo com esse princípio, os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, devem ser imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento. Autorizando-se, excecionalmente, a imputação dessas componentes em exercício fiscal *a posteriori* quando tratar-se de circunstâncias imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas que impossibilitem a imputação tempestiva (art.º 18º n.º.1 e 2, do CIRC).

Portanto, o gasto dedutível fiscalmente deve ser registado contabilisticamente, lícito, efetivo, bem como registado atempadamente na contabilidade. Importa referir que o princípio da especialização dos exercícios não prevalece por si só, e sua aplicação deverá ser conjugada com outros princípios, conforme versaremos a respeito quando da análise jurisprudencial sobre este tema.

## **2.3. Quinto requisito: suporte documental**

Ainda em sede de comprovação da efetividade dos gastos, as exigências formais visam propiciar à Administração Fiscal um eficaz controlo das relações económicas quer do lado do adquirente quer do fornecedor. Estranho seria se o legislador autorizasse a dedução fiscal de gastos

desprovidos de documentação suporte, portanto, comprovar a efetividade dos gastos por meio dum suporte documental é um requisito para assegurar a sua dedução fiscal na determinação do lucro tributável.

Durante o período correspondente a promulgação do Decreto-Lei nº 192/90 e da Lei nº 67-A/2007 (OE 2008), a legislação reconduzia ao tratamento de gastos não dedutíveis as despesas não documentadas e as despesas confidenciais. Após a entrada em vigor do OE 2008, essas duas figuras foram unificadas no vocábulo «despesas não documentadas». Assim, clarificou-se que nas despesas não documentadas estão contidas as despesas confidenciais (Dourado 2022, p.268-269). Desta forma, até 31 de dezembro de 2013, a exigência da prova documental era regida pelos ditames dos artigos 23º, nº1, e 45º, nº 1, alínea g), do CIRC, nos seguintes termos:

*«Artigo 23.º Gastos*

*1 — Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente (...)*»

*Artigo 45.º Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 — Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...)*

*g) Os encargos não devidamente documentados; (...)*»

*(redação vigente até 31/12/2013, os destaques são nossos).*

Portanto, a legislação reconduzia ao tratamento de gastos não dedutíveis na determinação do lucro tributável aqueles que não estivessem devidamente documentados. Essa redação gerou muita discussão e litigância relativamente aos requisitos formais que deveriam ser observados, em particular quanto a eventual obrigatoriedade dum documento externo (fatura) e a necessidade de observar as formalidades exigidas pela legislação do IVA (Martins *et al.* 2020, p.85). Para reduzir essa litigância e clarificar os requisitos gerais de dedutibilidade dos gastos fiscais, nos seus aspetos formais, a Comissão responsável pelo Anteprojeto da Reforma Fiscal de 2013 identificou a necessidade de inclusão dum novo preceito legal. Na altura, disse a Comissão:

*«(...) a questão da prova documental dos gastos reconhecidos pela contabilidade tem dado azo a interpretações divergentes. Quer as operações realizadas com terceiros, quer as que resultam de fatos patrimoniais ocorridos na esfera interna das sociedades, têm suscitado questões, muitas vezes delicadas, de documentação probatória. Neste contexto, procurou-se também*

*clarificar as regras a observar na documentação de suporte aos gastos contabilizados.»*  
(Comissão para Reforma 2013, p.129).

Assim, a Reforma Fiscal de 2013, após a promulgação da Lei n.º 2/2014, além duma nova redação ao artigo 23º, n.º.1, do CIRC, introduziu os n.º.3, n.º.4 e n.º.6 nesse artigo, bem como, o artigo 23ºA n.º.1, todos reproduzidos abaixo:

*Artigo 23.º Gastos e perdas*

*3. Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.*

*4. No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:*

- a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;*
- b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;*
- c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;*
- d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;*
- e) e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.*

*5. (Revogado).*

*6. Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma.*

*Artigo 23.º-A Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*(...)*

*b) As despesas não documentadas.*

*c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido, por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º ou por sujeitos passivos*

*que não tenham entregue a declaração de inscrição, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 117.º; (...); (redação atual em vigor).*

Note-se que o legislador sempre esteve atento a não permitir a dedução fiscal de gastos não documentados ou não suficientemente documentados, mas a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro propôs-se a clarificar os requisitos formais para dedução dos gastos visando eliminar interpretações conflitantes em relação à exigência da documentação comprobatória.

Decorre da leitura literal do artigo 23º, n.º.3, 4 e 6, em articulação com o artigo 23ºA n.º.1 alínea b) e c), todos do CIRC, que os gastos, incorridos ou suportados, devem estar registados contabilisticamente e comprovados documentalmente por qualquer meio utilizados para esse efeito. No entanto, tratando-se da aquisição de bens e serviços, exige-se a observância de elementos essenciais de informação constantes do artigo 23º n.º 4 ou, nos termos do 23º n.º 6, da existência duma fatura, sempre que fornecedor esteja obrigado à emissão desse documento.

Face ao cenário apresentado e salientando que a exigência duma fatura estará sempre condicionada a respetiva emissão por terceiros, a questão que surge é se o eventual incumprimento dos ditames do artigo 23º, n.ºs 3, 4 e 6, do CIRC, deve ser interpretado como condição suficiente para classificar um gasto como não dedutível fiscalmente.

Para Teixeira (2018, p.83) a redação atual permite que a comprovação documental seja feita por fatura ou documento equivalente a demonstrar os elementos essenciais previstos na Lei, prevalecendo-se a prova escrita ou pericial sobre a prova oral. Para Courinha (2019, p.108-109), por força do artigo 23ºA, n.º.1, alínea c), do CIRC, serão enquadrados como gastos, sem possibilidade de dedução fiscal, aqueles que não satisfaçam, ainda que parcialmente, as exigências contidas no artigo 23º, n.ºs 3 e 4, do CIRC. Adicionalmente, serão igualmente não dedutíveis fiscalmente as despesas não documentadas, consoante os termos do artigo 23ºA, n.º.1, alínea b), do CIRC, sendo assim classificadas no caso de inexistência de todo e qualquer suporte documental. Por fim, acresce o autor que sobre essas despesas não documentadas incidirá uma penalização complementar pela incidência da tributação autónoma (nos termos do art.º 88º, n.º.1, do CIRC), presumindo-se o objetivo do contribuinte em ocultar o respetivo pagamento ou transação económica subjacente.

#### **2.4. Sexto requisito: a «indispensabilidade do gasto»**

Até à Reforma Fiscal do IRC de 2013, o art.º 23º n.º.1 do CIRC, com redação vigente até 31 de dezembro de 2013, exigia que o contribuinte comprovasse a observância do requisito da «indispensabilidade do gasto» para deduzi-los fiscalmente na determinação do lucro tributável,

embora a legislação não apresentasse qualquer definição desse conceito. Nesse cenário, a doutrina anotou três possíveis formas de interpretar o requisito da «indispensabilidade do gasto», nomeadamente:

- i. Teoria da relação necessária: um gasto dedutível será aquele considerado necessário para obter o rendimento;
- ii. Teoria da relação de conveniência: de acordo com essa interpretação a «indispensabilidade do gasto» deve ser compreendida como um juízo da melhor «conveniência» para incorrer ou suportar o gasto; e por último, a
- iii. Teoria do *business purpose*: segundo essa teoria o requisito da «indispensabilidade do gasto» está relacionado com a exigência de que o gasto esteja relacionado com a atividade da empresa, na prossecução do seu escopo societário (Dourado 2022, p.245 e Martins *et al.* 2020, p.52-53).

Note-se que existiria um elevado juízo de mérito associado numa eventual aplicação prática das duas primeiras teorias. Caso essas duas abordagens prevalecessem, isso implicaria em atribuir, de forma inevitável, à AT e aos Tribunais, a possibilidade de julgarem as decisões de gestão tomadas pelos representantes duma sociedade.

Sanches (2006, p. 176, 215 e 218) refere que não se pode atribuir ao Estado, seja na capacidade de Administração tributária ou mesmo como Juiz, o poder de julgar o mérito duma decisão de gestão empresarial, nem mesmo condicionar a dedução fiscal dum gasto a geração efetiva de lucros, que, mas não é do que um resultado futuro e incerto. Assim, a «indispensabilidade do gasto,» está situada numa zona de interpretação problemática, entre a prevalência do justo objetivo de evitar a manipulação empresarial do resultado do exercício e a presunção de autenticidade dos gastos documentados.

Neste contexto, não havia hipótese doutra interpretação doutrinal prevalecer, a não ser a “teoria do *business purpose*”, porque as decisões empresarias (sobre quais operações ou gastos deverão ser realizados) são de competência exclusiva dos gestores das sociedades. Conclui-se, que o requisito da «indispensabilidade do gasto» exige uma relação direta entre gasto e a atividade empresarial, de tal forma que serão indispensáveis todos os gastos ou perdas, incorridos ou suportados, no interesse da empresa (Martins *et al.* 2020, p-52-53).

Ainda no período anterior a Reforma Fiscal de 2013, o Relatório Final da Comissão para a Reforma, datado de 30 de junho de 2013, como objetivo refletir na legislação o entendimento predominante da doutrina e jurisprudência vigentes na época em relação ao requisito da «indispensabilidade», propôs a seguinte redação para art.º 23º, nº.1, do CIRC: «*para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis os gastos relacionados com a atividade do*

*sujeito passivo por este incorridos ou suportados»* (Comissão para Reforma 2013, p.130). Entretanto, a redação final introduzida no artigo 23º, n.º.1, do Código do IRC, pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, e que permanece em vigor, difere da proposta original. O Código do IRC estabelece que: «1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC».

Embora a redação atual do artigo 23º, n.º.1, do CIRC, divergir da redação original proposta pela Comissão da Reforma, muitos autores estão a argumentar que a nova redação não introduziu quaisquer alterações de interpretação, em comparação com a redação anterior. Portanto, a interpretação da nova redação deve ser consistente com a interpretação doutrinal e jurisprudencial construída com base na redação anterior. Sustenta-se dessa forma com base no facto de que o objetivo do legislador era apenas clarificar a questão e refletir, na legislação, a posição da doutrina e da jurisprudência. Com efeito, os gastos e perdas serão fiscalmente aceites quando incorridos ou suportados na prossecução do fim empresarial (Martins *et al.* 2020, p.64; Dourado 2022, p.252, Courinha 2019, p.129).

Tendo por base tudo o foi dito a até aqui, surge a questão: a nova redação do artigo 23º, n.º.1, do CIRC, após alterações introduzidas pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, modificou a jurisprudência anteriormente construída para interpretar a «indispensabilidade do gasto»?

## **2.5. Sétimo requisito: rendimentos sujeitos a IRC**

Imperioso destacar também como um dos requisitos gerais para a dedução fiscal de gastos: a necessidade de que todos os gastos, incorridos ou suportados, devem estar relacionados com o objetivo principal de «obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC», conforme estabelecido na nova redação do artigo 23º, n.º.1, do CIRC. Esse requisito se alinha com a redação anterior desse dispositivo legal, que também exigia que os rendimentos obtidos estivessem sujeitos a imposto.



## **Análise jurisprudencial relativa aos requisitos gerais da dedução de gastos**

### **3.1. A jurisprudência relativa à «indispensabilidade do gasto» para factos ocorridos até 31/12/2013**

Os Tribunais administrativos, ao longo dum processo gradual de construção jurisprudencial, adotaram a “teoria do *business purpose*” para elucidar a lacuna na legislação relativamente à conceituação e densificação da expressão «indispensabilidade do gasto», constante do artigo 23º, n.º 1, do CIRC, com redação vigente até 31 de dezembro 2013. Segundo essa teoria, o requisito da indispensabilidade é preenchido sempre que o gasto estiver relacionado com a atividade da empresa, não podendo exigir-se a existência duma relação de casualidade direta entre os gastos e o proveito.

#### **3.1.1. A jurisprudência do Superior Tribunal Administrativo (STA)**

No âmbito do Supremo Tribunal Administrativo (STA), para além doutras oportunidades, a “teoria do *business purpose*” foi consignada em acórdão da 2ª Secção, de 24 de setembro de 2014, no âmbito do processo n.º 0779/12. Nesse processo estava sob julgamento uma correção fiscal efetuada pela Autoridade Tributária, em ação de fiscalização externa, a questionar a dedutibilidade duma perda registada contabilisticamente no exercício fiscal de 2001. Restou provado que essa perda, registada na contabilidade do sujeito passivo, era decorrente duma operação de venda de dois terrenos rústicos adquiridos naquele mesmo ano. Embora o contribuinte fosse uma sociedade portuguesa com atividade de construção de edifícios, a AT entendeu que não existiam motivos ou justificação aceitável para suportar a dedução fiscal dessa perda. Acresce a AT que o contribuinte não apresentou qualquer facto, razão ou condição, que se tenha alterado em relação aos terrenos ou ao mercado, entre o momento da compra e o da venda, que justificasse as menos valias (perda) auferidas na operação, ainda mais em função de tratar-se duma operação de compra e venda realizada dentro do mesmo exercício fiscal. Desta forma, concluiu a Autoridade Tributária que perda registada deveria ser considerada um gasto não dedutível na determinação do lucro tributável, devido a ausência de prova do preenchimento do requisito da «indispensabilidade do gasto». Consequentemente, a AT procedeu à correção do lucro tributável declarado pelo sujeito passivo e a respetiva liquidação adicional do IRC que

considerou em falta, a partir da desconsideração da diferença entre os preços de compra e revenda daqueles ativos (terrenos rústicos).

Ora, note-se que a AT optou por desconsiderar a perda auferida por entender que o sujeito passivo não apresentou uma fundamentação consistente que pudesse sustentar a decisão tomada para levar a efeito uma operação comercial deficitária, especialmente em função do curto lapso temporal entre as operações de compra e venda dos ativos (terrenos rústicos). Portanto, a AT concluiu por desconsiderar, para fins fiscais, os efeitos da decisão de gestão que decidiu por realizar uma operação de venda com um resultado deficitário. Por outro lado, o acórdão do STA foi categórico ao expressar que «(...) a AT não pode sindicá-la a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade. Assim, um custo será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efetuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa, e a AT apenas pode desconsiderar como custos fiscais os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte (...)»<sup>5</sup>.

Note-se que o acórdão do STA foi explícito ao afirmar que são gastos dedutíveis todos aqueles incorridos na prossecução da actividade da empresa, ainda que resultem numa operação económica infrutífera. Portanto, não se admite que a Autoridade Tributária possa fazer um juízo de valor relativamente às decisões de gestão de uma empresa. Caso contrário, a AT estaria a atuar como um sócio ou gestor da sociedade, o que não se coaduna com a sua missão de «administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia»<sup>6</sup>.

Alguns anos depois, a 28 de junho de 2017, a 2ª Secção do STA reafirmou o entendimento apresentado no parágrafo anterior em acórdão proferido no âmbito do processo nº. 0627/16. Nesse processo, as questões a apreciar e decidir pelo Tribunal versavam sobre uma correção à matéria tributável declarada por uma entidade portuguesa (“X S.A.”<sup>7</sup>) no exercício de 1999. Nessa oportunidade, a AT não aceitou, para fins fiscais, uma perda registada contabilisticamente relativamente à menos-valia decorrente da alienação de participações

---

<sup>5</sup> Ac. STA, 2ª Secção, 24 de setembro de 2014, processo n.º 0779/12. sumário I, II).

<sup>6</sup> Missão da AT, conforme artigo 14º, nº.1, do Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro.

<sup>7</sup> Sujeito passivo que tinha por objeto social o comércio de automóveis, peças e acessórios, reparação e assistência.

sociais detidas pelo sujeito passivo numa determinada entidade (“Y S.A”). Na altura, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga concluiu que a operação realizada de alienação dessas participações sociais, ainda que deficitária, enquadrava-se como um ato normal de gestão e que não se tratou de uma «operação anómala ou abusiva, motivada por um fim de economia fiscal». Por outro lado, o Tribunal *a quo* concordou com a argumentação da AT no que se refere o facto de que a alienação da entidade “Y S.A” não promoveu um reconhecimento contabilístico dum rendimento sujeito a imposto na entidade X, sendo assim de concluir que não se tratava de custos indispensáveis. Neste contexto, a AT e o Tribunal *a quo* estavam a interpretar o requisito da indispensabilidade do gasto a partir da exigência duma relação de causalidade necessária e direta entre custos e proveitos, o que não altura já tinha sido há muito rejeitado pela doutrina e pela jurisprudência, que optaram por adotar a forma de interpretação proposta pela “teoria do *business purpose*”. Assim, como expectável, o acórdão<sup>8</sup> de 28 de junho de 2017, da 2ª Secção do STA, concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença no Tribunal *a quo* e julgou a impugnação judicial procedente para anular a liquidação impugnada.

No ano seguinte, a 27 de junho de 2018, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 1402/17, emitiu acórdão com o objetivo de clarificar e pacificar o tema. Nesse processo, a questão a decidir versava sobre operações financeiras realizadas entre o sujeito passivo e outras entidades do mesmo grupo económico, precisamente estava em causa a aceitação ou não como gasto fiscal da menos valia

---

<sup>8</sup> Ac. STA, 2ª Secção, 28/06/2017, Proc., n.º 0627/16, sumário I a IV:

«I - No entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adotar para efeito de averiguar da indispensabilidade de um custo (cfr. art. 23.º do CIRC na redação em vigor em 2001), a AT não pode sindicar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade. II - Assim, um custo ou perda será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efetuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa, e a AT apenas pode desconsiderar os que não se inscrevem no âmbito da atividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objetivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos). III - Não pode a AT desconsiderar na formação do lucro tributável a menos-valia resultante da venda de participações sociais duma sociedade que se dedica à mesma atividade do sujeito passivo, se não põe em causa que a aquisição e venda dessas participações se insere no escopo societário e se não põe em causa a realidade dos preços de aquisição e de venda nem a sua conformidade aos valores de mercado. Não pode, designadamente, desconsiderar essa menos-valia com fundamento na falta de demonstração da indispensabilidade (cfr. art. 23.º do CIRC na referida redação) baseada numa inexigível e até impossível falta de identificação dos “proveitos futuros decorrentes dessa menos-valia”. IV - Ademais, esse entendimento da indispensabilidade reconduz-se à exigência de uma relação de causalidade necessária e direta entre custos e proveitos há muito recusada pela doutrina e pela jurisprudência».

registada contabilisticamente, no exercício 2002, decorrente da venda de ações representativas do capital duma sociedade investida, em caso concreto similar aquele alvo do acórdão proferido pela 2ª Secção do STA em 2017, referido no paragrafo anterior. Afirmou o Pleno do STA que, reporta-se como gastos não dedutíveis aqueles estranhos à atividade da empresa, admitindo-se a prevalência da “teoria do *business purpose*” para interpretar o requisito da «indispensabilidade do gasto». Nas palavras do Pleno do STA:

«III - O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o artº 23º do CIRC refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário. Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a actividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados» (Supremo Tribunal Administrativo, Pleno da Secção do CT, processo n.º 1402/17 de 27-06-2018, sumário, os destaques são nossos).

Portanto, a justificativa subjacente ao gasto deve estar fundamentada pela prossecução do objeto societário da entidade, mesmo que o gasto resulte numa operação económica infrutífera (prejuízo). E a qualidade ou tempestividade das decisões económicas de gestão não devem ser alvo de avaliação pela Autoridade Tributária, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade. Conclui-se, que os gastos incorridos ou suportados são dispensáveis e não relevam fiscalmente quando não possuírem qualquer afinidade com a atividade da sociedade. A posição do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo emitida no acórdão de 27 de junho de 2018, foi replicada em duas outras decisões do Tribunal proferidas em 2019, nomeadamente nos acórdãos da 2ª Secção do STA, a 04 de dezembro de 2019, no processo n.º. 01775/15.8BELRA.01299/17, relativamente a factos ocorridos nos exercícios fiscais de 2009, 2010 e 2011, e no acórdão de 21 de novembro de 2019, no processo n.º. 0306/12.6BELLE 01136/16, sobre uma liquidação de IRC relativa ao exercício de 2007.

No primeiro acórdão estava em causa a dedutibilidade de custos com a aquisição de produtos, equipamentos e serviços enquadrados na exploração da atividade agropecuária exercida pelo sujeito passivo, atividade essa que não estava inscrita no objeto social da entidade. Não obstante, o Superior Tribunal Administrativo concluiu que «os custos incorridos no desenvolvimento de uma atividade que não estava formalmente inscrita no seu objeto social podem ser considerados como «custos indispensáveis» para os efeitos do artigo 23.º n.º 1, do CIRC na redação anterior àquela que lhe foi introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. No segundo acórdão, de 21 de novembro de 2019, o STA concluiu que são indispensáveis os

encargos suportados, pelo contribuinte que se dedique à atividade de compra e venda de bens imobiliários, com indemnizações pela rescisão de contratos-promessa de compra e venda de imóveis.

A 8 de novembro de 2023, após um período sem a publicação de acórdãos do STA relacionados com a forma de interpretação do conceito «indispensabilidade dos gastos», a 2ª Secção do STA emitiu um novo acórdão sobre a matéria, no âmbito do processo nº. 0411/16.0BEPNF. Neste processo, um dos temas a decidir pelo Tribunal referia-se ao tratamento fiscal a ser aplicável aos juros registados contabilisticamente pelo sujeito passivo, no exercício de 2011, provenientes de empréstimos bancários por ele contraídos. Em procedimento de fiscalização, a AT emitiu liquidação adicional de IRC por não considerar esses juros indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Segundo a AT, a dedução fiscal não deveria ser assegurada pelo facto de o sujeito passivo ter cedido capital a terceiros, nomeadamente entidade “X SGPS, SA”, no mesmo exercício fiscal que registou contabilisticamente os juros dos empréstimos. Acrescenta a AT, que caso o sujeito passivo tivesse utilizado o montante de capital cedido a terceiros na amortização dos juros dos financiamentos por si contraídos, não teria incorrido nesses encargos de juros e, portanto, tais encargos devem receber o tratamento de gastos não fiscalmente dedutíveis no apuramento do lucro tributável em IRC.

Como acima relatado, estava em causa a comprovação da «indispensabilidade do gasto», nomeadamente a densificação e aferição desse conceito. Na fundamentação do acórdão, o STA afasta de imediato qualquer visão finalística, segundo a qual se exigiria uma relação de causa efeito entre custos e proveitos e, novamente, fez uso dos ditames da “teoria do *business purpose*” para solucionar a questão, reconhecendo a «indispensabilidade do gasto» como sendo um conceito regido pela «ligação dos custos à actividade desenvolvida pelo contribuinte». Acresce o Tribunal que, consoante os termos do artigo 23.º do CIRC, «serão considerados gastos fiscais todos aqueles encargos que sejam assumidos de acordo com um propósito empresarial, ou seja, no interesse da empresa e tendo em vista a prossecução do respetivo objeto social. A utilização daquele preceito legal para desconsiderar fiscalmente um custo efetivamente suportado circunscreve-se às situações de confusão entre o património empresarial e o património pessoal dos sócios, bem como àquelas em que a empresa, em detrimento do seu património, pretende beneficiar terceiros. Dito de outro modo, se o encargo foi determinado por outras motivações (interesse pessoal dos sócios, administradores,

credores, outras sociedades do mesmo grupo, parceiros comerciais, etc.), então tal custo não deve ser havido por indispensável<sup>9</sup>»

Adicionalmente, antes de concluir, o acórdão da 2ª Secção do STA faz novamente remissão ao acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 27 de junho de 2018, proferido no processo n.º 1402/17. Por fim, concluiu o Tribunal que os argumentos da AT não devem prosperar uma vez que «II - Não pode aceitar-se como adequada à não-aceitação dos custos por não verificação da indispensabilidade a fundamentação que, não questionando a relação dos custos resultantes dos empréstimos contraídos pelo sujeito passivo com a sua actividade produtiva, apenas questiona a opção de gestão do sujeito passivo, de ter concedido créditos a título gratuito à SGPS que detém a totalidade do seu capital social, ao invés de ter utilizado os montantes cedidos para amortizar os empréstimos por ele contraídos»<sup>10</sup>.

Face todo o exposto, para factos tributários ocorridos até 31 de dezembro de 2013, podemos afirmar que é jurisprudência assente no STA a aplicação da “teoria do *business purpose*” para interpretar o conceito da «indispensabilidade do gasto», para fins do seu enquadramento como gasto fiscalmente dedutível na determinação do lucro tributável em IRC.

### **3.1.2. A jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) e do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN)**

No Tribunal Central Administrativo Sul há uma decisão recentíssima a concluir que o gasto indispensável é aquele que se relaciona com o objeto societário exercido pelo sujeito passivo, nomeadamente o acórdão da Secção CT, de 13 de setembro de 2023, no processo n.º 1811/11.7 BELRS. Nesse acórdão, o Tribunal foi chamado a decidir sobre o procedimento fiscal adotado por uma sociedade portuguesa<sup>11</sup> que considerou o pagamento de alugueres de viaturas ligeiras de passageiros, artigos para oferta, e gastos com deslocações, estadas e transporte aéreo de executivos como fiscalmente dedutíveis na determinação do lucro tributável do exercício 2003. No entanto, tais gastos foram integralmente corrigidos pela AT.

Para o TCAS, em resumo, restou provado que aqueles gastos eram, na verdade, despesas incorridas pela sociedade *holding* e que estavam a ser transmitidos para a entidade portuguesa, bem como outras situações fácticas sem qualquer conexão com a atividade exercida pelo sujeito passivo. Como expectável, o Tribunal decidiu em favor da Fazenda Pública, afirmando que não

---

<sup>9</sup> Ac. STA, 2ª Secção, 08 de novembro de 2023, Proc., n.º. 0411/16.0BEPNF, item 2.2.2.

<sup>10</sup> Ac. STA, 2ª Secção, 08 de novembro de 2023, Proc., n.º. 0411/16.0BEPNF, sumário II.

<sup>11</sup> Sujeito passivo com atividade de importação de veículos automóveis, tratores e maquinaria industrial.

estavam preenchidos os requisitos para a assegurar a dedução fiscal, uma vez que a observância ao requisito da «indispensabilidade do gasto» depende da comprovação da congruência da operação económica em questão com o escopo societário do sujeito passivo.

Ainda no ano 2023, a mesma linha de pensamento referida pode ser verificada noutro acórdãos do TCAS, nomeadamente no acórdão da Secção CT de 22 de junho de 2023, no processo 636/12.7 BELRS. Nesse processo estava em causa o julgamento de recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por uma entidade portuguesa (“X S.A) contra a liquidação adicional de IRC emitida pela AT, referente ao exercício fiscal de 2007 e relativa à desconsideração de custos financeiros na determinação do lucro tributável em IRC. Assim, a Fazenda Publica desejava obter a censura da decisão da primeira instância, invocando um suposto erro de direito por parte do Tribunal *a quo*.

No que se refere à matéria de facto, restou provado que o sujeito passivo<sup>12</sup>, em decorrência de financiamentos obtidos, efetuou o registo contabilístico de encargos com juros, que foram considerados fiscalmente dedutíveis naquele exercício fiscal. Ademais, tais juros totalizavam um montante superior ao valor do capital da entidade somados as prestações por realizar. Neste contexto, a AT concluiu que os juros não deveriam ser aceites fiscalmente, mas sim considerados como gastos estanhos à atividade do sujeito passivo, uma vez que a entidade não teria conseguido demonstrar a indispensabilidade do financiamento obtido, bem como o impacto nos seus proveitos ou ganhos, se não tivesse incorrido nestes custos de financiamento. Diversamente a argumentação da autoridade tributária, em sede de sumário, o acórdão do TCAS concluiu que:

«I - Um custo, para ser considerado como fiscalmente relevante, tem de ser afecto à exploração, no sentido de que deve existir uma relação causal entre tal custo e os proveitos da empresa. Mas isso não quer dizer que essa relação tenha de ser uma relação de causalidade necessária ou de resultados concretos obtidos com o acto, mas antes tendo em conta as normais circunstâncias do mercado, considerando o risco normal da atividade económica, em termos de adequação económica do acto à finalidade da obtenção maximizada de resultados. II - A indispensabilidade deve ser aferida a partir de um juízo positivo de inserção na actividade societária, o qual, por natureza, não deve ser sindicado pelo Direito Fiscal».<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Entidade portuguesa como atividade principal de construção de obras de engenharia civil.

<sup>13</sup> Ac. TCAS, Secção CT, 22 de junho de 2023, Proc., nº. 636/12.7 BELRS, sumário I e II.

Com efeito, acordaram os juízes da Secção de Contencioso Tributário do TCAS, em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Na sequência, adotando a mesma linha de pensamento referida nos parágrafos anteriores, o TCAS proferiu mais três acórdãos em 2023 sobre aquela matéria, nomeadamente o acórdão datado de 04 de maio de 2023, no âmbito do processo 904/12.8BEALM, o acórdão datado de 20 de abril de 2023, no processo nº. 1194/08.2BELRS, bem como o acórdão de 30 de março de 2023, no processo 276/11.8 BESNT. Nesses acórdãos, as questões a decidir relacionavam-se com correções fiscais efetuadas pela AT para os exercícios fiscais compreendidos entre o período 2002-2006. Além disso, podemos afirmar que o padrão das decisões que admitem a aplicação da “teoria do *business purpose*” para interpretar o requisito da «a indispensabilidade do gasto» está igualmente refletida nos acórdãos proferidos pelo TCAS entre os anos 2021 e 2022<sup>14</sup>.

O padrão verificado nas decisões recentes do TCAS está igualmente a se repetir nas decisões do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), onde inclusive verifica-se decisões recentes sobre o tema.

A 11 de maio de 2023, a Fazenda Pública interpôs recurso contra a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, pela qual se julgou procedente a impugnação deduzida pelo sujeito passivo, intentada contra a liquidação adicional de IRC relativa ao exercício 2006. O sujeito passivo, entidade portuguesa (“X, S.A.”)<sup>15</sup>, teve partes dos seus gastos incorridos com o pagamento de comissões, registadas contabilisticamente no ano 2006, corrigidas pela AT pela suposta inobservância do preenchimento dos requisitos referentes a indispensabilidade do gasto. Em acórdão, o TCAN concluiu que: «não cabe à AT apreciar o mérito das decisões dos administradores na gestão das suas empresas, devendo quedar-se pela indispensabilidade, como se estatui no art. 23º, nº 1 do CIRC, ou seja, apenas averiguar da

---

<sup>14</sup> Ac. TCAS, Secção CT, 30-06-2022, Proc., nº.750/09.6 BELRS, sumário I;  
Ac. TCAS, Secção CT, 26-05-2022, Proc., nº. 714/10.7BESNT, sumário V;  
Ac. TCAS, Secção CT, 12-05-2022, Proc., nº. 664/04.6BESNTsumário I;  
Ac. TCAS, Secção CT, 28-04-2022, Proc., nº. 748/09.4 BELRS, sumário I e II;  
Ac. TCAS, Secção CT, 10-03-2022, Proc., nº. 433/04.3BELSB, sumário I;  
Ac. TCAS, Secção CT, 28-10-2022, Proc., nº 67/04.2 BESNT, sumário I e II;  
Ac. TCAS, Secção CT, 08/07/2021, Proc., nº. 311/03.3BTLRS, sumário II;  
Ac. TCAS, Secção CT, 24/06/2021, Proc., nº. 7872/14.0BCLSB, sumário IV;  
Ac. TCAS, Secção CT, 24/06/2021, Proc., nº. 2716/04.3BELSB, sumário II;  
Ac. TCAS, Secção CT, 09/06/2021, Proc., nº. 9333/16.3BCLSB, sumário II, III e IV; Ac.  
Ac. TCAS, Secção CT, 03/12/2021, Proc., 418/08.0BEBJA, sumário I; Ac.  
Ac. TCAS, Secção CT, 25/06/2021, Proc., 279/09.2BESNT, sumário II.

<sup>15</sup> Dedicava-se à atividade de fabricação de lava-louças, de acessórios de ciclismo e de armários.

indispensabilidade dos custos, no sentido de o gasto estar relacionado com a realização do fim social da empresa ou do seu escopo, bem como no interesse exclusivo da mesma» (Ac. TCAN, 2ª Secção CT, TAF Viseu, de 11-05-2023, proc. n.º.00981/09.9BEVIS.).

A 02 de março de 2023, a 2ª Secção do TCAN, no âmbito do processo n.º 00452/11.3BEPRT proferiu acórdão a afirmar que o «entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a sufragar relativamente à averiguação da indispensabilidade de um custo nos termos do disposto no 23.º do CIRC (no caso, na redação em vigor em 2007), a AT não pode sindicar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade», conforme consta da síntese conclusiva apresentada pela Tribunal.

Nessa oportunidade, estava em causa julgar uma liquidação adicional de IRC emitida pela AT que optou por não desconsiderar fiscalmente dedutíveis determinados custos incorridos pelo sujeito passivo, nomeadamente gastos com viagens e estadias diversas e com reunião e jantar. Para o Tribunal, restou provado que tais gastos estavam relacionados com a atividade da empresa (construção e venda de imóveis) e foram incorridos para promoção e publicitação de um dos seus empreendimentos. No que se refere a matéria de direito, concluiu o Tribunal que «na medida em que os imóveis estavam já edificados e que, como as testemunhas infirmaram, havia dificuldade no escoamento dos imóveis no mercado nacional, o que fez com que o então gerente da Impugnante tivesse tentado angariar clientes no estrangeiro, sendo este o propósito das viagens em causa, sendo indiferente, para efeitos de averiguação da indispensabilidade, o facto de os imóveis, afinal, terem sido vendidos apenas a cidadãos portugueses».<sup>16</sup>

Adicionalmente aos acordos acima reportados, a mesma linha de pensamento suprarreferida está integralmente refletida nos acórdãos proferidos pelo TCAN entre os anos 2020 e 2022<sup>17</sup>.

Em face de tudo que se disse e após a leitura dos acórdãos identificados, podemos afirmar que a utilização da “teoria do *business purpose*” para interpretar o requisito da «indispensabilidade dos gastos» é jurisprudência assente no Tribunais administrativos TCAS e TCAN, relativamente à factos ocorridos até 31 de dezembro de 2013.

---

<sup>16</sup> Ac. TCAN, 2ª Secção CT, 02-03-2023, Proc., n.º 00452/11.3BEPRT, sumário I.

<sup>17</sup> Ac. TCAN, 2ª Secção CT, 15-12-2022, Proc., n.º 00044/12.0BECBR, sumário IV-VI;  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, 25-03-2021, Proc., n.º 00562/12.BEPRT, sumário III);  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, TAF Porto, 25-02-2021, Proc., n.º 00068/11.4BUPRT, sumário I;  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, TAF Porto, 25-02-2021, Proc., n.º 00026/03.2BUPRT, sumário I;  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, TAF Viseu, 17-12-2020, Proc., n.º 00736/04.7BEVIS, sumário IV.

### **3.2. A jurisprudência relativa à aplicação da “teoria do *business purpose*” para factos ocorridos após 31/12/2013**

Após Reforma do IRC de 2013, com a promulgação da Lei n.º 2/2014, a redação do artigo 23º, n.º.1, do CIRC, foi alterada e removeu-se a exigência ao requisito da «indispensabilidade do gasto». A nova redação passou a ser a seguinte: «1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC». Neste cenário, é compreensível que haja incertezas sobre se a jurisprudência anteriormente estabelecida deve ser replicada à nova redação desse artigo.

#### **3.2.1. A jurisprudência no âmbito das decisões arbitrais do CAAD**

Em sede das decisões arbitrais do CAAD, para factos ocorridos após 31 de dezembro de 2013, verifica-se que as decisões proferidas estão a repercutir a jurisprudência pacificada produzida à face da redação anterior a Lei n.º 2/2014, no que se refere a conceituação e forma de interpretar o requisito da «indispensabilidade do gasto». É possível perceber com nitidez que o CAAD está a reconhecer a pertinência da aplicação da “teoria do *business purpose*” à redação atual do artigo 23º, n.º.1, do CIRC, como se verifica em numerosas decisões publicadas entre os anos 2019-2023<sup>18</sup>.

Entre as decisões mais recentes dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, podemos citar 03 decisões proferidas em 2023. A primeira decisão que abordaremos data de 28-03-2023, no âmbito do processo n.º 357/2022-T, quando o Tribunal Arbitral (CAAD) foi regularmente constituído para proferir decisão sobre determinados temas, entre eles, duas liquidações adicionais de IRC referentes aos exercícios 2018 e 2019. Entre os questionamentos da AT, verifica-se a posição contrária do auditor fiscal no que se refere a dedução fiscal de

---

<sup>18</sup> Decisão Arbitral CAAD, 31-01-2023, Proc. n.º 379/2022, sumário).  
Decisão Arbitral CAAD, 28-03-2023, Proc. n.º 357/2022, sumário I-II).  
Decisão Arbitral CAAD, 24-01-2023, Proc. n.º 321/2022-T, B.1;  
Decisão Arbitral CAAD, 22-12-2022, Proc. n.º 127/2022, sumário d);  
Decisão Arbitral CAAD, 02-12-2022, Proc. n.º 224/2022-T, 3.2.2;  
Decisão Arbitral CAAD, 22-11-2022, Proc. n.º 198/2022-T, sumário II;  
Decisão Arbitral CAAD, 09-11-2022, Proc. n.º. 306/2022T, 3.1;  
Decisão Arbitral CAAD, 12-09-2022, Proc. n.º 793/2021-T, sumário b) e c);  
Decisão Arbitral CAAD, 27-06-2022, Proc. n.º 508/2021-T, sumário 2-3;  
Decisão Arbitral CAAD, 09-06-2021, Proc. n.º. 351/2020-T, sumário iv);  
Decisão Arbitral CAAD, 23-05-2019, Proc. n.º 519/2018-T, IV, ii;  
Decisão Arbitral CAAD, 15-04-2019, Proc. n.º. 33/2018-T, 2.3.

determinados gastos incorridos pelo sujeito passivo<sup>19</sup>, nomeadamente gastos incorridos com as rubricas: i) obras de construção civil, aquisições de imobiliário e artigos decorativos e ii) gastos com quilómetros em viatura própria e ajudas de custo para o sócio-gerente.

Relativamente à matéria de prova, o Tribunal Arbitral firmou convicção que aqueles gastos suportados não foram efetuados no interesse do sujeito passivo, uma vez que a entidade não conseguiu demonstrar onde teriam sido realizadas as obras de construção civil, bem como o facto dos mapas de Km's e ajudas de custo apresentados como meios de prova terem sido ficcionados pela empresa. No sumário da decisão, o Tribunal concluiu que «quanto à dedutibilidade, em sede de IRC, de despesas relacionadas com obras de construção civil, ajudas de custo e comparticipação de quilómetros em viatura particular do colaborador que é sócio-gerente, o ónus probatório recai sobre o sujeito passivo de IRC, no sentido de provar a conexão entre tais despesas e a atividade desenvolvida pela empresa (sujeito passivo de IRC)»<sup>20</sup>. Portanto, retira-se da decisão do Tribunal Arbitral constituído sob a égide do CAAD que a dedução fiscal dum gasto está relacionada à sua conexão com a atividade desenvolvida pela empresa, mediante prova, inclusive para factos tributários ocorridos em 2018 e 2019, portanto, após promulgação da Lei n.º 2/2014.

A 09 de fevereiro de 2023, no processo nº 520/2022, o Tribunal Arbitral (CAAD) foi novamente constituído. Nesse processo restou provado que o sujeito passivo tinha como atividade a prestação de serviços de consultoria para os negócios e a gestão de diversas entidades de um Grupo de Empresas. No projeto de correções, para o exercício fiscal 2018, a Administração Tributária propôs correções em sede de IRC, exigindo a desconsideração de gastos com deslocações/estadas, gastos com representação e recursos humanos, com o argumento de que estes gastos não corresponderiam a despesas da atividade. Na decisão, o Tribunal Arbitral afirmou que o princípio geral previsto no artigo 23.º, do CIRC, determina que sejam dedutíveis os gastos relacionados com atividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados, bastando a conexão com a atividade empresarial, independentemente da efetiva contribuição para os rendimentos sujeitos a imposto». Em adição, o Tribunal Arbitral concluiu da mesma forma quanto a necessidade de conexão entre os gastos e a atividade da empresa. Disse (o Tribunal Arbitral constituído sob a égide do CAAD): «em face dos factos dados como provados, gastos com recursos humanos realizados são essenciais à atividade empresarial da

---

<sup>19</sup> Entidade portuguesa com sede em Coimbra e CAE principal: 71120 - Atividades de Engenharia e Técnicas Afins).

<sup>20</sup> Decisão Arbitral CAAD, 28 de março de 2023, Proc. nº, 357/2022-T. sumário I).

Requerente uma vez que esta tem a função ou obrigação de reunir os meios essenciais à prossecução eficiente dos fins das entidades do Grupo, garantindo, de forma continuada e profissional, que a própria Requerente e essas outras entidades têm sempre os recursos necessários à prossecução dos seus fins»<sup>21</sup>.

No que se refere a terceira e última decisão, analisamos a (decisão) proferida pelo Tribunal Arbitral a 31 de janeiro de 2023, no âmbito do processo n.º 379/2022. Nesta oportunidade, o Tribunal Arbitral foi cristalino ao explicar que «a consideração como gastos fiscais, nos termos do artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC, não depende de uma relação de causalidade entre gastos incorridos pelo sujeito passivo e a obtenção de rendimentos, bastando que aqueles sejam suportados pelo sujeito passivo no interesse da empresa. (Ademais) o artigo 23.º do Código do IRC não se reconduz a uma norma anti abuso, que possa ser utilizada em substituição do artigo 38.º, n.º 2 da LGT»<sup>22</sup>.

No acórdão supra a questão a decidir versou sobre pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade, deduzido pelo sujeito passivo, a peticionar a anulação dos atos de liquidação adicional de IRC relativo aos exercícios de 2018 e 2019. No que se refere a matéria de direito, a questão central de análise residiu na análise quanto a possibilidade de dedução fiscal de gastos incorridos com as rubricas publicidade e amortizações pelo sujeito passivo<sup>23</sup>. Como depreende-se pelas conclusões reportadas acima, o Tribunal Arbitral concluiu pela procedência do pedido de anulação das respetivas liquidações de IRC.

Face ao exposto, ao seguir pelo caminho expectável pela doutrina, o CAAD está a firmar posição no sentido de serem vedadas à AT atuações que ponham em crise o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade, de tal modo que um gasto será não dedutível apenas quando for estranho à atividade da empresa.

Por seu turno, no que se refere aos Tribunais administrativos, nomeadamente TCAS e TCAN, não identificamos acórdãos relevantes sobre a questão em comento nomeadamente a forma de interpretar a redação atual artigo 23º n.º.1 do CIRC, para factos tributários ocorridos após 31 de dezembro de 2013. Desta forma, será necessário aguardar por novos acórdãos que venham a julgar processos com factos tributários a abranger o período desejado.

---

<sup>21</sup> Decisão Arbitral CAAD, de 09 de fevereiro de 2023, Proc. n.º 520/2022, sumário I e II.

<sup>22</sup> Decisão Arbitral CAAD, de 23 de janeiro de 2023, Proc. n.º 379/2022-T, sumário I e II.

<sup>23</sup> Uma sociedade por quotas que tem por objeto social a prestação de serviços de investigação, desenvolvimento, programação, comercialização e distribuição, suporte tecnológico, consultoria e formação, e licenciamento de plataformas tecnológicas, de soluções, conceitos, conteúdos e tecnologias multimédia e telecomunicações, e de programas informáticos.

No âmbito do STA, um acórdão proferido pela 2ª Secção, de 7 de abril de 2021, relativamente à factos tributários ocorridos no exercício 2016, o Supremo Tribunal se limitou a afirmar que devem ser desconsiderados fiscalmente todos os gastos e perdas que não obedeçam ao comando da regra geral constante da redação atual artigo 23º, n.º 1, do CIRC. Disse o Tribunal:

*«II – (...) os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo, terão de passar pelo crivo geral do disposto no citado artº.23, do C.I.R.C. Na nova redação introduzida no preceito pela Lei 2/2014, de 16/01, são de considerar gastos e perdas para efeitos fiscais todos os que, contabilizados, visam, potencialmente, a obtenção ou garantia dos rendimentos que vão ser sujeitos a imposto. Ou seja, todos aqueles que não obedeçam ao comando do disposto do n.º.1, do artº.23, do C.I.R.C., não serão dedutíveis para efeitos de determinação da matéria coletável» (Ac. STA, 2ª Secção, Proc. n.º 01716/17.8BESNT, de 07 de abril de 2021, sumário, II, os destaques são nossos).*

Dessa forma, será preciso aguardar por novos acórdãos dos Tribunais administrativos, nomeadamente TCAS, TCAN e STA, que venham a abordar especificamente a questão de como deve ser interpretada a redação atual do artigo 23º, n.º.1 do CIRC, a fim de estabelecer uma jurisprudência. Não obstante, à semelhança da jurisprudência que está a consolidar-se nas decisões arbitrais do CAAD, parece-nos expectável que a jurisprudência dos Tribunais administrativos evolua na mesma direção, interpretando a atual redação do artigo 23º n.º.1, do CIRC, da mesma forma que o fazia sob a vigência da redação anterior.

### **3.3. A jurisprudência relativa aos requisitos formais para factos ocorridos até 31/12/2013**

No ano 2014, o Pleno do STA foi chamado a se pronunciar sobre a questão da dispensabilidade, ou não, da prova testemunhal quando o contribuinte alega factualidade tendente à demonstração da indispensabilidade dos custos. Neste processo, estava em causa uma liquidação adicional de IRC do exercício fiscal de 1996, quando a AT questionou a indispensabilidade dum determinado gasto que o contribuinte deduziu na determinação do lucro tributável daquele ano. No acórdão, o Supremo Tribunal foi categórico ao clarificar que os gastos: i) devem estar registados contabilisticamente, ii) devem ser efetivamente incorridos ou suportados, o que implica a existência dum pagamento, compensação, dação em pagamento ou outra forma de quitação, ou pelo menos que tenha sido criada uma obrigação de pagamento, e iii) devem estar

documentados com base em suporte justificativo e suscetível de apresentação sempre que necessário, sendo que a prova documental se deve ter como preponderante na documentação do gasto, mas a eventual ausência de suporte documental externo poderá ser suprida por outros meios de prova, incluindo a prova testemunhal. Nas palavras dos Pleno do STA:

«Ora, apesar de lei tributária fazer depender a dedutibilidade do gasto/custo da respectiva comprovação (art. 23º nº 1 e art. 45º nº 1 al. g) do CIRC), não a restringe à resultante da respectiva inscrição contabilística e documento externo de suporte, aceitando-se que, na insuficiência destes, seja, para este efeito (em sede de IRC), feita a prova da ocorrência do custo e da respectiva afectação empresarial, por outros meios de prova [sendo certo, embora, que aquela prova documental se deve ter como preponderante na documentação do custo e na sua consequente dedutibilidade, não é, todavia, a única, face, até, à prevalência do princípio da capacidade contributiva» (Ac. STA Proc., nº 01632/13 de 22-01-2014, Pleno, fundamentos, 4.2).

Portanto, relativamente aos gastos indocumentados ou não suficientemente documentados (sem suporte documental externo ou quando a fatura não contém todos os elementos necessários à justificação do gasto), compete ao contribuinte, por qualquer meio ao seu alcance, a alegação e prova de que se verificou a despesa, não obstante essa omissão ou insuficiência formal. Esse entendimento é igualmente verificado noutros acórdãos do STA, nomeadamente no Ac. STA, 2ª Secção, de 21 de dezembro de 2019, no processo nº.0306/12.6BELLE 01136/16, cf.; sumário I e II; e no Ac. STA, 2ª Secção, de 09 de setembro de 2015, no processo nº. 028/15, cf.; sumário.

Num dos acórdãos mais recentes, datado de 02 de fevereiro de 2022, a 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo reafirmou o posicionamento referido acima. Nesta oportunidade, o Tribunal negou provimento ao recurso e concordou com a sentença proferida pelo Tribunal *a quo*, nomeadamente Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que por seu turno, discordou das liquidações de IRC deduzidas pela AT respeitantes aos exercícios de 2009, 2010 e 2011.

No Relatório de Inspeção Tributária, a AT concluiu que os gastos relacionados com artigos para oferta, registados na contabilidade do contribuinte, deveriam receber o enquadramento fiscal previsto do artigo 23º-A, n.1, alínea g), do CIRC, uma vez que o contribuinte não forneceu esclarecimentos acerca desse gasto, designadamente a identificação dos beneficiários e o fundamento das respectivas ofertas. Note-se que a fundamentação da AT reside numa falta de documentação e informações suporte em relação ao destino/beneficiário das ofertas. Por outro

lado, o STA esclareceu que o legislador, no artigo 23ºA, nº.1, alínea g), do CIRC), reporta à documentação pela qual o sujeito passivo suporta o gasto registado na sua contabilidade e que, por consequência, afeta o apuramento do seu Resultado Líquido do Período (RLP) e, posteriormente, do apuramento do lucro tributável. Com efeito, não releva nesse âmbito a documentação do destino da despesa ou da identificação do seu beneficiário. Consta do acórdão do STA a seguinte redação:

«I - Despesa não documentada é aquela a que falta em absoluto o comprovativo documental. II - Falando a lei em despesa não documentada, está a reportar-se à documentação do ato pelo qual o sujeito passivo suporta a despesa que é suscetível de afetar o resultado líquido do exercício, para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC, não relevando nesse âmbito a documentação do destino da despesa, ou da identificação do seu beneficiário» (Ac. STA, 2ª Secção, de 02 de fevereiro de 2033, processo 02421/15.5BEPRT, sumário i e ii).

Sempre para factos ocorridos até 31 de dezembro de 2013, podemos afirmar que a posição do STA, referidas nos acórdãos supracitados, está a ser integralmente rececionada nos Tribunais *a quo*, nomeadamente TCAS e TCAN, conforme pode-se verificar nos acórdãos proferidos entre 2019- 2023<sup>24</sup>.

Desta forma, relativamente a casos concretos com factos ocorridos até 31 de dezembro de 2013, portanto antes da Reforma Fiscal de 2013, podemos afirmar que decorre da jurisprudência assente nos Tribunais administrativos que a ausência de suporte documental externo (i.e., falta de fatura ou uma fatura que não esteja a cumprir todos os requisitos formais), por si só, não

---

<sup>24</sup> Ac. TCAS, Secção CT, 18-05-2023, Proc., nº. 52/06.0BESNT, sumário II  
Ac. TCAS, Secção CT, 20-04-2023, Proc., nº. 1194/08.2BELRS, sumário;  
Ac. TCAS, Secção CT, 20-12-2022, Proc., nº. 2365/10.7BELRS, sumário;  
Ac. TCAS, Secção CT, 27-10-2022, Proc., nº. 142/01.5BELRS, sumário II;  
Ac. TCAS, Secção CT, 26-05-2022, Proc., nº. 714/10.7 BES-NT, sumário II;  
Ac. TCAS, Secção CT, 16-09-2021, Proc., nº 187/04.3BELSB, sumário II  
Ac. TCAS, Secção CT, 24-06-2021, Proc., nº 1954/05.6. BELSB, sumário I;  
Ac. TCAS, Secção CT, 13-12-2019, Proc., nº 81/03.5BTSNT, sumário;  
Ac. TCAS, Secção CT, 15-09-2016, Proc., nº 09470/16, sumário;  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, TAF Viseu, 13-04-2023, Proc., nº 01124/09.4BEVIS, sumário IV;  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, TAF Porto, 14-03-2023, Proc., nº 03113/09.0BEPRT, sumário II;  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, TAF Penafiel, 02-03-2023, Proc., nº 00328/09.4BEPNF, sumário IV  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, 30-06-2022, Proc., nº. 01744/06.9BEPRT, sumário I e II;  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, TAF Braga, 17-02-2022, Proc.º. nº 00274/11.1BEBRG, Sumário I-II;  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, TAF Porto, 07-12-2021, Proc., nº. 02310/05.6BEPRT, sumário I-III  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, TAF Mirandela, 15-04-2021, Proc.nº.00145/07.6BEMDL, sumário IV;  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, TAF Porto, 11-03.2021, Proc., nº. 00195/04.4BEPRT, sumario;  
Ac. TCAN, 2ª Secção CT, TAF Porto, 25-03-2021, Proc., nº 00562/12.BEPRT, sumário I-II.

pode inviabilizar a dedução fiscal do gasto. Além de documentos externos, admite-se documentos internos acompanhados doutros elementos de prova que possam justificar o gasto registado na contabilidade. Portanto, um gasto registado contabilisticamente e suportado por documento interno do contribuinte pode relevar fiscalmente quando o contribuinte provar, por quaisquer meios de prova adicionais ao seu dispor, a efetividade da operação e o montante do gasto registado.

### **3.4. A jurisprudência relativa aos requisitos formais para factos ocorridos após 31/12/2013**

Em sede de decisões arbitrais do CAAD está a consolidar-se a interpretação no sentido de que, inexistindo o risco de fraude, quando o fornecedor ou prestador de serviços não disponibilizar a fatura ao sujeito passivo adquirente, ou caso a fatura emitida e disponibilizada não contenha todos os elementos formais exigidos pelo artigo 23.º, n.ºs 4 e 6 do CIRC, essa ausência poderá ser suprida por outros elementos de prova que comprovem a materialidade das operações. Sustenta-se essa posição em função dos princípios constitucionais da tributação pelo lucro real e da capacidade contributiva, entre outros argumentos como a comparação com o IVA, uma vez que é jurisprudência no TJUE que a dedução de créditos no IVA deve ser concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Esse posicionamento a relativizar o cumprimento dos requisitos formais constantes do artigo 23º n.ºs 4 e 6 pode ser verificado em diversas decisões do CAAD emitidas entre 2018-2022<sup>25</sup>.

No presente ano, a posição referida foi novamente replicada na decisão arbitral CAAD, de 22 de fevereiro de 2023, no processo nº 362/2022-T. Nesse processo, o Tribunal Arbitral concluiu que:

«as despesas com deslocação em viatura própria, refeições e transportes realizadas em nome e por conta do sujeito passivo e no interesse empresarial são dedutíveis para efeitos fiscais, desde que se encontrem comprovadas documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos

---

<sup>25</sup> Decisão arbitral CAAD, 24-11-2022, Proc. nº 153/2022-T, cf., sumário II;  
Decisão arbitral CAAD, 27-04-2021, Proc. nº 360/2020-T, cf., sumário II e parágrafo 35º;  
Decisão arbitral CAAD, 18-12-2020, Proc. nº. 755/2019-T, cf., sumário c);  
Decisão arbitral CAAD, 17/12/2020, Proc. nº 844/2019-T, cf., sumário iv;  
Decisão arbitral CAAD, 10/12/2020, Proc. nº. 735/2019.T, cf., sumário a) e b);  
Decisão arbitral CAAD, 17-04-2019, Proc. nº.381/2018-T, cf., parágrafos 43-47;  
Decisão arbitral CAAD, 16-01-2019 Proc. nº. 217/2018-T, cf., 2.3.

documentos utilizados, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 23.º do Código do IRC, não sendo exigível a emissão de fatura-recibo pelo beneficiário do reembolso, ainda que este não mantenha uma relação de trabalho subordinado».

Por seu turno, no que se refere aos Tribunais administrativos, não identificamos acórdãos a versar sobre os requisitos formais constantes da redação atual do artigo 23º, n.ºs 3, 4 e 6, do CIRC, pelo que será necessário aguardar a consolidação dessa jurisprudência no que se refere aos factos ocorridos após 31 de dezembro de 2013.

### **3.5. A jurisprudência relativa à especialização dos exercícios**

Conforme já abordado, por força do princípio da especialização dos exercícios, os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento. Todavia, as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis a esse período de tributação quando na data de encerramento das contas do exercício a que respeitam eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas, conforme ditames do artigo 18º, do CIRC.

Por outro lado, decorre da jurisprudência assente no STA que o princípio da especialização dos exercícios não prevalece por si só, mas sua aplicação deve ser conjugada com a aplicação dos princípios da legalidade e da justiça, objetivando o melhor equilíbrio entre o interesse público da obtenção de receitas para satisfação das necessidades financeiras do Estado e interesses legítimos dos contribuintes. Essa posição jurisprudencial do STA no sentido considerar a aplicação do princípio da especialização dos exercícios de forma conjunta com o princípio da justiça é sistematicamente reproduzida nos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo proferidos entres os anos 2008-2023<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Ac. STA, 2ª Secção, 08-02-2023, Proc. nº 1292/20.4BEBRG, sumário II  
Ac. STA, 2ª Secção, 21 de setembro de 2022, Proc. nº 0352/16.0BESNT, sumário I);  
Ac. STA, 2ª Secção, de 27 de outubro de 2021, Proc. nº. 0610/15.1BELRA, sumário II e III;  
Ac. STA, 2ª Secção, de 12 de maio de 2021, proc. nº. 0279/11.2BEPRT 0669/18, sumário II;  
Ac. STA, 2ª Secção, de 04 de abril de 2018, proc. nº 01432/17, sumário I e II;  
Ac. STA, 2ª Secção, 14 de março de 2018, Proc. nº 1292/20.4BEBRG, sumário III;  
Ac. STA, 2ª Secção 12/05/2021, Proc. nº 0279/11.2BEPRT 0669/18, sumário II-V;  
Ac. STA, 2ª Secção, de 02 de março de 2016, Proc. nº. 01204/13, sumário I;  
Ac. STA, 2ª Secção, de 04 de setembro de 2013, Proc. nº. 0164/12  
Ac. STA, 2ª Secção, de 09 de maio de 2012, Proc. nº. 0269/12, sumário III;

A 02 de abril de 2008, a 2ª secção do STA, em acórdão no processo 0807/07, concluiu que:

«o princípio da especialização dos exercícios visa tributar a riqueza gerada em cada exercício e daí que os respectivos proveitos e custos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respectivo recebimento ou pagamento ocorram. Contudo esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios».

O referido acórdão, da 2ª secção do STA, teve por objeto julgar o recurso interposto pelo sujeito passivo contra sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício do ano 1999. As correções efetuadas pela AT reportaram-se a um excesso de provisão em 1999, em consequência do resultado da amortização parcial de uma dívida com terceiros. Conforme consta no processo, a recorrente admite que em cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, nos termos do artigo 18.º do Código do IRC, parte dos pagamentos realizados em 1999, deveria ter levado a efeito a reposição das respetivas provisões nesse exercício e não em 2000, conforme verificado na escrituração contabilística da entidade.

Ademais, conforme consta dos autos, restou provado que não houve por parte do sujeito passivo «qualquer intenção de omitir proveitos ou diferir o seu pagamento», bem como inexistiu prejuízos a Fazenda Pública, uma vez que o respetivo proveito foi registado no exercício do ano 2000 e pago o imposto correspondente, com os devidos acréscimos legais. Sendo assim, o Tribunal optou por concluir que a «correção efectuada, nos moldes e na dimensão em que o foi, enferma de vício de violação de lei, por violação do princípio de justiça, sendo óbvio que tal correção, no caso, não teve como escopo, a prossecução do interesse público». Por fim, decidiu o STA em revogar a sentença recorrida no segmento impugnado.

Em recente acórdão, datado de 31 de maio de 2023, a 2ª Secção do STA voltou a analisar a pertinência aplicação do princípio da especialização dos exercícios num caso concreto, nomeadamente no processo nº. 01417/15.1BEALM. Entre outras, a questão a decidir tratava-se da aplicação do princípio da especialização de exercícios no que respeita à admissibilidade de contabilização de custos no ano de 2009, incorridos no ano de 2008. Inconformada com o procedimento adotado, a AT deduziu liquidação adicional de IR relativa ao ano de 2009. Por

seu turno, a sentença recorrida (proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada) decidiu desaplicar o princípio legal da especialização dos exercícios, com fundamento na prevalência do princípio da justiça para permitir a contabilização no exercício de 2009, a título de gastos incorridos no ano de 2008, consoante os termos dos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e artigo 55.º da Lei Geral Tributária.

Nesse processo, restou provado que não existiu prejuízo para a Fazenda Pública, uma vez que os custos de 2008 sempre seriam dedutíveis em 2009, inexistindo qualquer evidencia de omissão voluntária por parte do sujeito passivo. Ademais, o Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, recordou que, subjacente a jurisprudência assente, está o entendimento de que «a correção em razão da aplicação do princípio da especialização de exercícios impõe a correção do exercício onde foi omitida a dedução do gasto, pelo que nos casos em que tal operação se torna inviável (v.g. pelo decurso do prazo) é convocável o princípio da justiça». Neste contexto, em face das circunstâncias descritas, o STA decidiu que a sentença recorrida não merecia censura.



## **O (potencial) conflito entre determinadas provisões constantes nos artigos 23º e 23ºA, do CIRC**

### **4.1. Fatores de motivação para análise do artigo 23ºA, do CIRC**

O que se propôs a tratar nesta exegética foi a análise dos requisitos gerais de dedução de gastos na determinação do lucro tributável em IRC, conforme os ditames dos artigos 23ºA, do CIRC, sob uma perspectiva jurisprudencial. Entretanto, observa-se que determinadas disposições constantes no artigo 23ºA, do CIRC, conduzem determinados gastos ao tratamento de gastos não dedutíveis fiscalmente, mesmo que atendam integralmente aos requisitos gerais de dedução previstos no artigo 23º. Essa circunstância, que, à primeira vista, pode ser interpretada como um tema de cariz periférico, instigou o interesse em abordar esse tema por possuir pontos de contacto relevantes com o propósito deste estudo.

Como vimos nos capítulos anteriores, através do exercício de interpretação dum conjunto abrangente de normas fiscais, que exigem análise, ponderação e harmonização, resulta o enquadramento dos gastos como dedutíveis ou não dedutíveis na determinação do lucro tributável em IRC, de modo a explicitar a tributação com base no rendimento real. Ademais, é importante notar que não se verifica na legislação, na doutrina ou na jurisprudência uma lista de razões justificativas da desconsideração de gastos na determinação do lucro tributável, mas apenas se requer que as correções fiscais estabelecidas pelo legislador tenham um carácter excecional, sejam devidamente fundamentadas e possibilitem a identificação do interesse fiscal específico que se pretende acautelar. No entanto, neste labirinto que é a fiscalidade, observa-se pontos de conflito ao cruzar as redações dos artigos 23º, nº.1 e 2 com preceitos no artigo 23ºA, todos do CIRC. Em particular, destacamos a discrepância entre a redação do artigo 23º, nº.1 e 2 alínea f) e a redação do artigo 23ºA, nº.1, alíneas a) e q), todos do CIRC, conforme transcritos abaixo:

Artigo 23.º Gastos e perdas

1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

2 - Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:

(...) f) De natureza fiscal e parafiscal;

Artigo 23.º-A Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros;

(...)

q) A contribuição extraordinária sobre o setor energético; (redação em vigor, os destaques nossos)

Ora, se por força da legislação em vigor, os gastos de natureza fiscal e parafiscal fiscalmente dedutíveis na determinação do lucro tributável, esse enquadramento não deveria ser também aplicável os encargos das Tributações Autónomas e da Contribuição extraordinária sobre o setor energético («CESE»)? Parece-nos que esse (potencial) conflito está a revelar um possível abuso do legislador nacional e/ou uma interpretação jurisprudencial equivocada, conforme versaremos a seguir.

#### **4.2. Análise jurisprudencial relativa as tributações autónomas**

O regime da Tributação Autónoma (TA) foi introduzido no ordenamento jurídico nacional pelo Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, que estabeleceu uma tributação de 10% sobre as despesas confidenciais ou não documentadas. Ao longo dos anos, foram promulgadas Leis com o objetivo de atualizar as taxas e acrescentar novos gastos sujeitos às tributações autónomas. Hoje, o regime da TA é regulado pelo artigo 88º do CIRC e dele resulta a aplicação de taxas sobre determinados gastos efetuados ou suportados pelos sujeitos passivos de IRC. Esses gastos estão descritos naquele artigo e representam tanto gastos dedutíveis e indedutíveis, nos termos do artigo 23º e 23ºA.

As tributações autónomas incidem sobre gastos e não tributam o lucro empresarial, o rendimento real ou quaisquer outros rendimentos, inexistindo qualquer proximidade com o IRC. Pretende combater a fraude e a evasão fiscal, bem como desincentivar determinados comportamentos do sujeito passivo, especialmente no que respeita ao registo contabilístico de gastos que se encontrem numa zona de interseção da esfera privada e da esfera empresarial. Portanto, objetiva prevenir ou evitar que por intermédio daqueles gastos possam ocorrer a distribuição oculta de lucros ou atribuição de rendimentos que poderão não ser tributados na esfera dos respetivos beneficiários (Sanches 2002, p. 407).

Conforme os ditames do artigo 23ºA, nº.1, alínea a), do CIRC, por imperativo lógico, o IRC não pode ser dedutível na determinação do lucro tributável sujeito a IRC, pelo que não decorre nenhuma discussão sobre esse tema. No entanto, no que diz respeito às Tributações Autónomas, surge a dúvida quanto a correção do seu tratamento como gasto não fiscalmente dedutível, pelas razões que passamos agora expressar.

#### **4.2.1. Análise da jurisprudência**

O Tribunal Constitucional, por diversas vezes, foi chamado a pronunciar-se sobre a eventual inconstitucionalidade do Regime da TA, mas até o presente momento mantém uma posição uníssona ao negar provimentos aos recursos e a reafirmar pela constitucionalidade da TA em todos os casos concretos, negando a existência de violações, nomeadamente ao princípio da capacidade contributiva, princípio da igualdade, princípio da proporcionalidade ou da liberdade de iniciativa privada<sup>27</sup>.

No âmbito do STA, nos acórdãos emitidos entre 1999-2023<sup>28</sup>, o Supremo Tribunal está a refletir as seguintes posições relativamente às tributações autónomas:

- i. Não incidem sobre rendimentos, mas sim sobre gastos cuja justificação do ponto de vista empresarial se revela duvidosa ou que possam configurar uma atribuição de rendimentos não tributados a terceiros. Portanto, o regime da TA tem por objetivo desencorajar comportamentos que possam diminuir a capacidade contributiva da empresa;
- ii. Embora liquidadas no âmbito do IRC, constituem uma imposição fiscal materialmente distinta. Imposto único, distinto do IRC, de formação instantânea, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período;
- iii. O legislador levou a efeito uma incorreção terminológica ao inserir a TA no artigo 23ºA, nº.1, alínea a), na medida em que parece reconduzir a espécie tributária Tributações Autónomas ao IRC, o que não é verdade.

---

<sup>27</sup> Ac. TC, 2.ª Secção, nº 178/2023, de 20 de março de 2023, proc. nº 461/22;  
Ac. TC, 2ª Secção, nº 377/2021, de 27 de maio de 2021, proc. nº 87/19;  
Ac. TC, 2ª Secção, nº 516/2020, de 20 de outubro de 2020, proc. nº 480/19;  
Ac. TC, 3ª Secção, nº 395/2017, de 12 de julho de 2017, proc. nº 751/2016;  
Ac. TC, 1ª Secção, nº 409/99, de 29 de junho de 1999, proc. nº 793/97.

<sup>28</sup> Ac. STA, 2ª Secção, de 26 de janeiro de 2022, proc. nº. 02328/15.6BEPRT;  
Ac. STA, 2ª Secção, de 27 de setembro de 2017, proc. nº. 0146/16;  
Ac. STA, 2ª Secção, de 06 abril de 2016, proc. nº. 01613/15;  
Ac. STA, 2ª Secção, de 06 abril de 2016, proc. nº. 0363/15;  
Ac. STA, 2ª Secção, de 14 de junho de 2012, proc. nº. 0757/11;  
Ac. STA, 2ª Secção, de 6 de julho de 2011, proc. nº. 0281/11.

- iv. No que se refere ao cômputo da TA incidente sobre gastos dedutíveis, o legislador propõe ao sujeito passivo uma de três alternativas, a saber: a) não deduzir o gasto na determinação do lucro tributável; b) deduzir o gasto, mas pagar a TA, dispensando-se, quer a si quer à AT de discutir a questão da empresarialidade da despesa; ou c) provar a empresarialidade integral do gasto, e deduzi-la integralmente na determinação do lucro tributável, não suportando a tributação autónoma.
- v. Os encargos de TA devem ser sempre pagos relativamente aos gastos expressamente classificados pela legislação como não dedutíveis e sobre os quais o regime da TA imponha tributação acrescida;
- vi. O encargo da TA não poderá ser enquadrado como um gasto fiscal para efeitos de determinação de lucro tributável, tanto pelos ditames do artigo 23º, nº.1, alínea a), do CIRC, quanto por não ser um gasto indispensável à realização dos proveitos ou à manutenção da sua fonte produtora.
- vii. Acresce os Tribunais, que mesmo não sendo uma tributação sobre rendimento, não significa que daí possa retirar-se, sem mais, que os encargos de TA devem ser dedutíveis no apuramento do IRC, ao abrigo do art.º 23º, nº.1, alínea f), do CIRC.

Diante dos argumentos apresentados, e considerando que a jurisprudência reconhece a Tributação Autónoma (TA) como um imposto, surge a questão se esse imposto não deveria ser tratado como gasto dedutível na determinação do lucro tributável, de acordo com os artigos 23º, nº 1 e 23º, nº 2, alínea f) do CIRC, que permitem a dedução de gastos de natureza fiscal e parafiscal.

No entanto, verifica-se um esforço da jurisprudência em acautelar a não dedução fiscal dos encargos da TA. Nesse sentido, outro argumento utilizado pela STA é de lógica financeira. Disse o Tribunal:

«mal se compreenderia que a intenção do legislador, que é a de atenuar ou mesmo anular o efeito financeiro decorrente da dedução, fosse depois contrariada pela dedução dos encargos com essas tributações. Se a tributação autónoma serve, nestes casos, para fazer face à dificuldade de controlo rigoroso de despesas de carácter empresarial e de carácter pessoal, desincentivando a realização das mesmas, e para compensar a perda de receita fiscal decorrente dessa realização, constituindo, ao final, uma redução do montante dos custos dedutíveis na determinação da matéria tributável, não faria sentido que, depois, fosse permitir a dedução dos encargos com a tributação autónoma. A não ser assim, estaria afinal (e ao arrepio da apontada natureza das tributações autónomas como

imposição tributário sobre despesas) a permitir-se que as tributações autónomas influíssem na determinação da base tributável para efeitos de tributação em IRC. Tenha-se presente que na interpretação da lei é de considerar, para além do mais, que o legislador consagrou as soluções mais acertadas, [cfr. art.º 9.º, n.º 3, do Código Civil (CC)» Ac. STA, 2ª Secção, 27/09/2017, Proc. n.º 0146/16 de Capítulo 2, item 2.2.2).

Ora, a ausência de fundamentação sistemática no contexto da tributação dos rendimentos não pode ser contra-argumentada baseando-se na intenção do legislador em aumentar a receita fiscal. Por questões evidentes, se considerarmos os encargos de TA como dedutíveis na determinação do lucro tributável, como de facto são enquanto imposto, isso irá reduzir a arrecadação do IRC. No entanto, o interesse fiscal que se pretende acautelar, nomeadamente penalizar o sujeito passivo pelo comportamento que se pretende evitar e aumentar a arrecadação fiscal, não pode prevalecer em detrimento duma interpretação coerente e sistemática do regime de tributação de rendimentos. Desta forma, não é exetável que o legislador consagre suas posições com intuito de acrescer arrecadação fiscal ou penalizar um comportamento em dissonância com uma interpretação sistemática do IRC.

Outro argumento utilizado pelo STA é que os encargos de TA não devem ser considerados gastos dedutíveis por, supostamente, não atenderem ao requisito da «indispensabilidade do gasto». Disse o Tribunal:

«III - Na determinação do lucro tributável, tais despesas são tidas como custo fiscal, mas o valor da tributação autónoma que sobre essas mesmas despesas é determinado por lei não é, em si mesmo, tido como custo fiscal para efeitos de determinação de lucro tributável, não sendo tidas, para efeitos fiscais, como gastos suportados pela empresa, indispensáveis à realização dos proveitos ou à manutenção da sua fonte produtora». (Ac. STA, 2ª Secção, 06/04/2016, Proc. n.º 01613/15; sumário).

Conforme anteriormente referido nesta dissertação, é jurisprudência assente que o requisito da «indispensabilidade do gasto» é preenchido sempre que os gastos estejam relacionados com a atividade da empresa. Portanto, como é possível um imposto, criado pelo legislador, não se enquadrar como indispensável para o exercício da atividade empresarial?

Não há hipótese de o contribuinte abster-se de pagar os encargos da TA. Portanto, é evidente, que ao pagar o imposto TA, o sujeito passivo está a incorrer num gasto relacionado com a sua atividade empresarial. Admitir ao contrário é impor uma dupla penalização ao

contribuinte, ou seja, não autorizar a dedução fiscal desse imposto é punir novamente aquele que já foi penalizado por incorrer em gastos que o legislador julga merecerem uma tributação acrescida.

Conclui-se ser desprovido de fundamentação consistente a opção do legislador de proibir a dedução fiscal do imposto TA, à semelhança do que seria o cenário hipotético do legislador também desejar proibir a dedução fiscal doutros impostos, nomeadamente do IVA, do Imposto do Selo, dentre outros.

### **4.3. Análise jurisprudencial relativa a CESE**

Em 2013, o Sistema Elétrica Nacional (SEM) enfrentava uma crise sistémica, o que levou à criação dum fundo com o objetivo de contribuir para a redução da dívida tarifária existente naquela altura e financiar políticas públicas para assegurar a sustentabilidade sistémica do setor. Neste contexto, foi instituída a Contribuição Extraordinária do Setor Elétrico (CESE) pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (OE 2014), um tributo de cariz temporário, para servir de fonte de financiamento estrutural do setor. A Lei elegeu uma ampla base de sujeitos passivos, incluindo, produtores, concessionárias de transporte e distribuição de eletricidade, comercializadores, dentre outros. Alterações legislativas posteriores, introduzidas pelas Leis 33/2015 de 27 de abril e 71/2018 de 31 de dezembro, ampliaram a base de sujeitos passivos, concederam isenções e adicionaram um objetivo para a CESE, nomeadamente a minimização dos encargos financeiros para o SNGN - Sistema Nacional de Gás Natural. Em função da sequência de três normas que regulamentaram a CESE, é comum a distinção entre elas como CESE 1, CESE 2 e CESE 3, consoante a ordem de promulgação dessas Leis (Fernandes 2019, p.19-20 e p.51).

Relativamente à incidência objetiva, em resumo, a CESE incide mediante a aplicação duma taxa 0.85% de sobre o valor dos elementos do Ativo dos sujeitos passivos que respeitem, cumulativamente, a: a) Ativos fixos tangíveis; b) Ativos intangíveis, com exceção dos elementos da propriedade industrial; e c) Ativos financeiros afetos a concessões ou a atividades licenciadas. Taxas acrescidas, reduzidas e isenções são previstas na legislação para casos e sujeitos passivos específicos. (artigo 228º do OE 2013, artigos 2º, e 3º).

Importa referir, desde logo, que a legislação impõe que a CESE não pode repercutir, direta ou indiretamente, nas tarifas de uso das redes de transporte, de distribuição ou de outros ativos regulados de energia elétrica e de gás natural, como previstas nos regulamentos tarifários dos respetivos setores. Deste modo, para o legislador, a CESE é um custo que deve ser absorvido

pelo sujeito passivo, não sendo autorizado transferi-lo no preço cobrado dos consumidores finais da energia (artigo 228º do OE 2013, artigos 5º).

A instituição da CESE foi acompanhada também da proibição da sua dedução fiscal na determinação do lucro tributável em IRC, portanto, os gastos registados contabilisticamente para quitação da CESE não relevam para fins fiscais (artigo art.23ºA, n.º.1 alínea q) do Código do IRC).

Desde a sua instituição, a CESE tem sido objeto de extensas discussões acerca da sua potencial inconstitucionalidade, incerteza relacionadas à real natureza jurídica enquanto contribuição (financeira ou especial), reclamações quanto a impossibilidade da sua repercussão na tarifa, possíveis violações aos princípios da igualdade e da proporcionalidade da sua cobrança, assim como questionamentos quanto ao seu enquadramento como gasto não dedutível.

Primeiro, para contextualizar a relevância da questão em números, elaboramos a tabela abaixo para demonstrar o rácio da CESE em relação RLP nos anos de 2019-2022 para três Grupos que atuam no setor elétrico, nomeadamente: Grupo REN - Redes Energéticas Nacionais, GALP Energia e EDP. Com efeito, os rácios presentes na tabela evidenciam a relevância do ónus económico que resulta do apuramento da CESE e da impossibilidade de repercussão na tarifa e dedução fiscal em IRC.

**Tabela 4.1** Rácio CESE em relação ao Resultado Líquido do Exercício  
(resultados consolidados em Euros milhares)

Entidade / Resultados Consolidados	Ref-	2022	2021	2020	2019
<b>EDP - Energias Portugal</b>					
Resultado Líquido do Período (RLP)	A	1,169,749	1,104,646	1,161,193	899,327
Total CESE incluída no RLP	B	51,534	53,314	65,109	68,477
<b>Rácio</b>	<b>B / A</b>	<b>4.4%</b>	<b>4.8%</b>	<b>5.6%</b>	<b>7.6%</b>
<b>GALP Energia</b>					
Resultado Líquido do Período (RLP)	C	1,475,000	4,100	- 535,000	389,000
Total CESE incluída no RLP	D	34,100	41,000	45,000	58,000
<b>Rácio</b>	<b>D / C</b>	<b>2%</b>	<b>1000%</b>	<b>-8%</b>	<b>15%</b>
<b>REN - Resultados Consolidados</b>					
Resultado Líquido do Período (RLP)	E	111,800	97,153	109,200	118,900
Total CESE incluída no RLP	F	27,041	28,095	28,100	24,400
<b>Rácio</b>	<b>F / E</b>	<b>24.2%</b>	<b>28.9%</b>	<b>25.7%</b>	<b>20.5%</b>

Fonte: Preparado pelo autor com base nas Demonstrações Financeiras das empresas (EDP, GALP, REN 2019-2022, sítio eletrónico).

Nota: Para os anos de 2021 e 2020 o Grupo Galp Energia apurou, respetivamente, um lucro de 4 milhões de Euros e um prejuízo de 535 milhões de Euros, o que explica os rácios excecionais apurado nesses anos.

#### **4.3.1. Análise jurisprudencial relativa a CESE**

Relativamente à dedução fiscal da CESE, o Tribunal Constitucional está a decidir favoravelmente pela constitucionalidade do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea q), do CIRC, que proíbe a sua dedução fiscal na determinação do lucro tributável em IRC. O Tribunal Constitucional reconhece que o princípio de tributação pelo lucro real explicita os princípios da capacidade contributiva e da igualdade (nos termos do art.º 104.º, n.º 2, e 13.º da CRP) e tem por objetivo fundamental assegurar um tratamento fiscal equitativo e que privilegie (ou «fundamentalmente» eleja) o rendimento real como critério de tributação das empresas. Acresce, o TC que o Código do IRC adere ao modelo de tributação sobre o rendimento-acrécimo, mas necessariamente corrigido pelo direito fiscal (artigo 17.º, n.º 1, do CIRC), portanto, o rendimento real (ou lucro real) trata-se dum conceito normativamente modelado e contabilisticamente mensurável<sup>29</sup>.

Por outro lado, com base na jurisprudência mais recente, nomeadamente do ano 2021<sup>30</sup>, o Tribunal está a fazer uso dos seguintes argumentos para justificar a não dedutibilidade na CESE:

- i. A tributação pelo rendimento real não pode deixar de atender, necessariamente, aos princípios da praticabilidade e de operacionalidade do sistema. «de forma que, um sistema inexequível ou um sistema que não permita o controlo dos rendimentos e da evasão fiscal, na medida aproximada à realidade existente, conduz em linha reta à distorção, na prática, do princípio da capacidade contributiva e da tributação segundo o rendimento real».
- ii. A tributação pelo princípio constitucional do rendimento real impõe a consideração de todas as componentes positivas e negativas dos resultados obtidos pelas empresas, tal

---

<sup>29</sup> Ac. TC, 3.ª secção, 24 de junho de 2021, n.º 465/2021, n.º II, 8;  
Ac. TC, 3.ª Secção, 15 de novembro de 2017, n.º 717/2017, II, 19;  
Ac. TC, 3.ª Secção, 13 de julho de 2016, n.º 430/2016, II, 12.1;  
Ac. TC, 1.ª Secção, 09 de abril de 2013, n.º 197/2013, II, 6;  
Ac. TC, 2.ª Secção, 03 de março de 2004, n.º 127/2004, B, 6.5.

<sup>30</sup> Ac. TC, 1.ª Secção, n.º 732/2021 de 22 de setembro de 2021;  
Ac. TC, 3.ª Secção, 536/2021, de 09 de julho de 2021;  
Ac. TC, 3.ª Secção, n.º 506/2021, de 09 de julho de 2021;  
Ac. TC, 3.ª secção n.º 465/2021, de 24 de junho de 2021;  
Ac. TC, 3.ª Secção, n.º 464/2021, de 24 de junho de 2021;  
Ac. TC, 3.ª secção, n.º 463/2021, de 24 de junho de 2021.

como refletidos na contabilidade de determinado período, mas seja por razões técnicas e práticas, seja pela prevalência de outros interesses de ordem económica e social dignos de tutela constitucional, cabe ao legislador assumi-los e harmonizá-los com outros princípios exercício dos poderes de conformação que a CRP lhe atribui;

- iii. A regra geral de dedutibilidade de gastos exprime a vinculação ao princípio da tributação do rendimento real, mas esta regra deve coexistir outras que determinam um elenco de encargos que, embora efetivos, não podem ser considerados para efeitos fiscais.
- iv. As regras que elegem gastos não dedutíveis encontram justificação em diversas ordens de razões, pelo que não pode deixar de reconhecer-se ao legislador uma certa margem de liberdade para limitar ou deduções fiscais. Não se retira da CRP qualquer elenco taxativo de razões justificativas da desconsideração de custos no apuramento do lucro tributável. Exige-se, apenas que estas hipóteses revistam um carácter excecional, objetivo, racionalmente fundado e genericamente aplicável aos rendimentos visados
- v. Não se trata a CESE dum imposto sobre o património, mas sim duma contribuição financeira, criada num contexto de crise económico-financeira, assim o legislador procurou atingir o que entendeu ser manifestações de capacidade contributiva acrescida segundo um princípio, expressa ou implicitamente invocado, de «equidade social na austeridade».
- vi. Diante da necessidade de aumentar arrecadação fiscal, fazer acompanhar a CESE da impossibilidade da sua dedução fiscal torna mais previsível o aumento de receita resultante da sua instituição. Assim, o sector energético, pelas características da atividade que desenvolve, se mostra especialmente capaz de suportar, não só o encargo da CESE, como o IRC liquidado sobre o Lucro Tributável apurado sem a concorrência desse custo.
- vii. Conclui o Tribunal que, trata-se duma medida de carácter extraordinário, abrange a generalidade das entidades do sector, incidindo sobre os mesmos rendimentos, em termos que são de considerar admissíveis à luz dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação das empresas pelo lucro real.

Tendo por base os principais argumentos descritos nos acórdãos do TC, note-se que a interpretação se sustenta a partir duma tentativa de demonstrar que o princípio de tributação pelo lucro real é, de alguma forma, suficientemente elástico para acomodar a não dedutibilidade dos gastos com a CESE. Desta forma, o princípio de tributação do lucro real pode e/ou deve acomodar as necessidades orçamentais do Estado quando as circunstâncias especiais assim

exijam. Acresce o TC que o legislador tem uma margem de atuação para impor uma carga tributária acrescida com base num argumento de ordem creditícia.

Ao vedar a dedução fiscal da CESE, o legislador garante o encaixe tributário necessário para assegurar o acréscimo da arrecadação, sem a correspondente quebra equivalente na arrecadação do IRC. No entanto, justificar a imposição duma carga fiscal acrescida pela necessidade de arrecadação fiscal, parece-nos desprovidos de força normativa suficiente. Se consideremos essa linha de pensamento válida, em última análise, amanhã poderá o legislador determinar que outros tributos (IVA, IS, a Contribuição para a Segurança Social, etc.) também sejam enquadrados como não dedutíveis na determinação do lucro tributável, sempre ou quando circunstâncias económico-financeiras especiais assim demandem.

O argumento da necessidade de arrecadação fiscal, por si só, não encontra base de sustentação no Direito Fiscal. Arrecadar é necessário, mas a arrecadação não pode autojustificar-se, pelo que deve encontrar o seu limite nos ditames Constituição. Assim, caso o legislador faça uso de argumentos de base creditícia para fundamentar escolhas para acrescer tributação, não poder-se-ão «sobrepor-se a qualquer tipo de emanção de base constitucional da qual resulte uma solução contrária ou, pelo menos, que seja menos restritiva» (Fernandes 2019, p.125).

O legislador sacrifica todo o mecanismo estruturante da tributação das empresas ao sobrepor a regra geral de dedutibilidade de gastos, princípio fundamental na tributação das empresas, que determina que os encargos tributários incorridos pelo sujeito passivo possuem relevância fiscal, nos termos do artigo 23º, nº 1, alínea q), do Código do IRC.

Ao vedar a repercussão da CESE na tarifa de energia e proibir a sua dedução fiscal na esfera do sujeito passivo, o legislador está a repassar aos sócios/acionistas dessas empresas o ónus financeiro da crise económico-financeira que justificou a instituição da CESE. Desta forma, concretiza-se com nitidez uma violação do princípio da capacidade contributiva e da tributação segundo o lucro real (Vasques 2017, p. 261).

Diversamente, no âmbito do Direito comparado, o legislador brasileiro<sup>31</sup>, em situação similar e comparável, optou por permitir a dedução fiscal da contribuição extraordinária instituída para os sujeitos passivos atuantes no setor energético.

---

<sup>31</sup> Direito comparado: no comparativo entre a legislação fiscal portuguesa e a brasileira, diversamente do que acontece em Portugal (no caso da CESE) à totalidade dos encargos e contribuições setoriais exigidos das empresas atuantes no setor energético são considerados gastos dedutíveis no apuramento do Lucro Tributável brasileiro. Entre os encargos e contribuições setoriais em vigor na legislação brasileira, podemos citar com exemplo a Conta de Desenvolvimento Energético – CDE. A CDE foi instituída em abril de 2002, pela Lei 10.438/2002, e tem como objetivo custear, pelo período de 25

Conclui-se que não existe fundamento razoável e sistemático para conceder à CESE um tratamento diferenciado daquele que é oferecido a outros tributos e contribuições. E consoante dos dados anteriormente apresentados, ao vedar a dedução fiscal, o legislador está a remover parte relevante do património privado de terceiros sem uma fundamentação sistemática consistente e sob condições permanentes, uma vez que a CESE está próxima de completar o seu décimo aniversário.

---

anos, o desenvolvimento energético do Brasil, de acordo com a programação do Ministério de Minas e Energia. A CDE é arrecadada por meio de quotas anuais determinadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) e pagas pelos sujeitos passivos que comercializam energia para o consumidor, por meio de encargo tarifário a ser incluído nas tarifas dos sistemas de distribuição e transmissão, entre outras fontes, pelo seu valor líquido da correspondente dedução fiscal autorizada pela Lei. Inexiste um preceito legal a classificar a CDE como gasto não dedutível na determinação do Lucro Tributável e, portanto, a dedução fiscal da totalidade dos encargos do setor energético, incluindo a CDE, é amplamente aceite pela Autoridade Tributária Brasileira, como poder ser verificado, a título de exemplo, na Solução de Consulta Interna COSIT nº 4, de 23 de março de 2017 (Brasil, Receita Federal 2017), um instrumento similar as Informações Vinculativas emitidas pela AT portuguesa, que reconhece expressamente a dedução fiscal.



## Conclusão

O desiderato constitucional da tributação das empresas pela incidência, fundamentalmente, sobre o rendimento real, de modo a explicitar a capacidade contributiva de cada contribuinte, concretiza-se na determinação do lucro tributável, que consiste do lucro contabilístico, revelado pela contabilidade, ajustado pelas correções fiscais exigidas pelo Código do IRC.

A determinação do lucro tributável é influenciada por todas as componentes positivas e negativas que constam do Resultado Líquido do Período, apurado pela contabilidade organizada. Entre as componentes negativas, incluem-se os gastos e as perdas, que podem ser considerados relevantes fiscalmente, desde que atendam aos requisitos gerais de dedução e não sejam classificados como não dedutíveis com base em algum preceito legal específico presente na legislação fiscal.

Para atender aos requisitos gerais de dedução fiscal, os gastos ou as perdas devem satisfazer a tríade dos requisitos axiomáticos, nomeadamente devem ser registados contabilisticamente, lícitos e efetivos. Além disso, o respetivo registo contabilístico deve ser realizado de forma atempada e imputável ao período de tributação em que os gastos ou perdas sejam incorridos ou suportados, bem como devem estar devidamente documentados, preponderantemente por prova documental. Por último, é igualmente necessário que os gastos e as perdas estejam relacionados com o exercício da atividade empresarial e sejam incorridos ou suportados para a obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC.

No âmbito da jurisprudência do Tribunais administrativos e Tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, para os factos tributários ocorridos até 31 de dezembro de 2013, é (jurisprudência) assente que:

- i. No que se refere aos requisitos formais, a ausência de documentos externos ou a insuficiência de informações constantes nesses documentos podem ser supridas por documentos internos acompanhados de outros meios de prova, ao dispor do sujeito passivo; e
- ii. Para interpretar o requisito da «indispensabilidade do gasto», deve-se utilizar os ditames estabelecidos pela “teoria do *business purpose*”, nomeadamente que os gastos são fiscalmente não dedutíveis apenas quando forem estranhos à atividade empresarial exercida.

No que concerne aos factos tributários ocorridos após 31 de dezembro de 2013, devido às alterações introduzidas pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, no artigo 23º, n.ºs 1, 3, 4 e 6, do

CIRC, surgem questões sobre se a exigência dum documento externo passará a ser compreendida como sendo um requisito formal intransponível e se a “teoria do *business purpose*” adotada pela jurisprudência anterior deve ser aplicada para interpretar a atual redação desse artigo. Para esses dois questionamentos, no âmbito das decisões arbitrais do CAAD, está a consolidar-se uma jurisprudência no sentido de aplicar aos factos ocorridos após 31 de dezembro de 2013 a mesma jurisprudência anteriormente estabelecida. No entanto, será necessário aguardar por novos acórdãos dos Tribunais administrativos, nomeadamente do STA, TCAS e TCAN, para verificar como ocorrerá a consolidação dessa jurisprudência.

Adicionalmente, mesmo que atendam aos requisitos gerais de dedução fiscal, determinados gastos são reconduzidos ao tratamento de gastos não dedutíveis de acordo com os termos do artigo 23ºA, do CIRC. Esse conflito entre normas não apenas revela a complexidade da tributação do rendimento, mas, em alguns casos, aponta para um possível abuso do legislador e uma interpretação jurisprudencial que, ao nosso ver, é equivocada.

Nesse contexto, analisamos o caso específico dos encargos relacionados com as tributações autónomas e CESE, considerando o conflito entre a redação do artigo 23º, nº.1 e 2 alínea f) e a redação do artigo 23ºA, nº.1, alíneas a) e q), todos do CIRC. Apesar de a jurisprudência reconhecer esses gastos como impostos, está a permitir suas reclassificações ao tratamento de gastos fiscalmente não dedutíveis, com base do artigo 23ºA, nº.1, alíneas a) e q), todos do CIRC. Esses gastos, enquanto pagamento de impostos, estão diretamente relacionados à atividade empresarial realizada pelo sujeito passivo, não sendo possível abster-se dessa obrigação fiscal. De facto, em ambas as situações, tanto nos encargos da tributação autónoma como na CESE, é identificável o interesse fiscal que o legislador pretende acautelar nomeadamente, evitar um comportamento por parte do contribuinte e aumentar a arrecadação fiscal. No entanto, uma interpretação elástica (flexível) do conceito de rendimento real deve respeitar os limites estabelecidos pela Constituição e deve considerar uma interpretação sistemática da tributação dos rendimentos.

Conclui-se que a opção do legislador e da jurisprudência de proibir a dedução fiscal dos encargos com a tributação autónoma e CESE carece duma fundamentação consistente, semelhante ao cenário hipotético de o legislador também desejar proibir a dedução fiscal de outros impostos, como o IVA e o Imposto do Selo, entre outros. Dessa forma, o legislador está a retirar parte do património privado de terceiros sem uma justificação sistemática sólida e sob condições permanentes.

Desta forma, concluímos a análise que nos comprometemos a realizar, destacando a necessidade dum processo contínuo de estudo e acompanhamento da evolução jurisprudencial.

Ademais, enfatizamos que o legislador nacional e os Tribunais devem estar atentos para responder de forma atempada à necessidade de equilibrar os interesses do Estado na arrecadação de receitas fiscais e os interesses dos contribuintes em serem tributados de maneira justa, tendo por base um mecanismo de tributação dos rendimentos coerente, sistemático, compreensível e que possa garantir previsibilidade e segurança jurídica para o tecido empresarial português e para os investidores estrangeiros.



## Fontes

Brasil. Jurisprudência. Autoridade Tributária Brasileira. Parecer normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981. Disponibilidade em:

<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=93286>

Brasil. Legislação. Decreto 9.580/2018 de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação e a administração do Imposto sobre a Renda. Disponibilidade em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm)

Brasil. Legislação. Lei 10.438/2002, de 26 de abril de 2002. Dispõe sobre a expansão da oferta de energia elétrica emergencial, entre outras providências. Disponibilidade em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110438.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110438.htm)

Brasil. Legislação. Lei 9.249/95, de 26 de dezembro de 1995. Disponibilidade em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm)

Brasil. Legislação. Lei nº 4.506/64 de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponibilidade em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4506.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm)

Brasil. Legislação. Lei nº 7.689/88 de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponibilidade em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm)

OCDE. 2019. *Tax to GDP ratio* (online). Disponibilidade em:

<https://www.oecd.org/economy/revenue-statistics-2522770x.htm>

OCDE. 2022. *Corporate Tax Statistics - fourth edition* (online). Disponibilidade em:

[https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS\\_CIT](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT)

Portugal. Autoridade Tributária. Finanças. 2021. *Dossier Estatístico IRS 2019-2021 e Dossier Estatístico IRC 2019-2021* Disponibilidade em:

<https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/Pages/default.aspx>

Portugal. Jurisprudência. Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). As decisões arbitrais analisadas foram consultadas no sítio eletrónico do CAAD. Disponibilidade em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisooes/>

Portugal. Jurisprudência. Superior Tribunal Administrativo (STA). Os acórdãos analisados foram consultados no sítio eletrónico do STA. Disponibilidade em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf?OpenDatabase>

Portugal. Jurisprudência. Tribunal Central Administrativo (TCAS). Os acórdãos analisados foram consultados no sítio eletrónico do TCAS. Disponibilidade em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf?OpenDatabase>

Portugal. Jurisprudência. Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN). Os acórdãos analisados foram consultados no sítio eletrónico do TCAN. Disponibilidade em:

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf?OpenDatabase>

Portugal. Jurisprudência. Tribunal Constitucional (TC). Os acórdãos analisados foram consultados no sítio eletrónico do TC. Disponibilidade em:

<https://acordaosv22.tribunalconstitucional.pt/>

Portugal. Legislação. Comissão de Normalização Contabilística (CNC). 2003. Sistema de Normalização Contabilística, Estrutura Conceitual. Disponibilidade em:

[http://www.cnc.min-financas.pt/siteantigo/SNC\\_projecto/SNC\\_EC.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/siteantigo/SNC_projecto/SNC_EC.pdf)

Portugal. Legislação. Constituição da República Portuguesa de 25 de abril de 1976. Disponibilidade em:

<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

Portugal. Legislação. Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de novembro de 1988, aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC). Disponibilidade em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/CIRC\\_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx)

Portugal. Legislação. Lei Geral Tributária. DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, aprovou a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. Disponibilidade em:

[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Igt/Pages/lei-geral-tributaria-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Igt/Pages/lei-geral-tributaria-indice.aspx)

Portugal. Legislação. Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro de 2014, procede à reforma da tributação das sociedades, alterando o Código do IRC e Código do IRS. Disponibilidade em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/2-2014-571007>

Portugal. Legislação. Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro de 2013. Orçamento do Estado para 2014. Disponibilidade em:

[https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?tabela=leis&nid=2043&pagina=1&fcha=1](https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?tabela=leis&nid=2043&pagina=1&fcha=1)

Portugal. Legislação. Lei n.º 71/2018 de 31 de dezembro. Orçamento do Estado para 2019. Disponibilidade em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/71-2018-117537583>

Portugal. Legislação. Lei n.º 33/2015 de 27 de abril. Segunda alteração ao regime que cria a contribuição extraordinária sobre o setor energético, aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro. Disponibilidade em:

<https://files.dre.pt/1s/2015/04/08100/0207702080.pdf>

Portugal. Legislação. Ofício Circulado N.º 20250 de 31-01-2023. Estabelece as taxas de derrama municipal incidentes sobre o lucro tributável do IRC do período fiscal de 2022.

Disponibilidade em:

[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/Oficio\\_circulado\\_20250\\_2023.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_20250_2023.pdf)

Portugal. Reforma Fiscal de 2013. Comissão para a reforma do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. 2013. Relatório final - uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego. 30 de junho de 2013. Disponibilidade em:

<https://www.occ.pt/fotos/editor2/relatorioirc.pdf>



## Referências Bibliográficas

- Carlos, A.B., (coordenação). 2019. *Guia dos Impostos em Portugal*. Lisboa. Quid Juris Sociedade Editora Lda.
- Courinha, G.L. 2015. *Estudos de Direito Internacional Fiscal*. Lisboa. AAFDL.
- Courinha, G.L. 2019. *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*. Coimbra. Edições Almedina, S.A.
- Dourado, A.P. 2010. *Lições de Direito Fiscal Europeu - Tributação Directa*. Coimbra. Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora.
- Dourado, A.P. 2022. *Direito Fiscal*. 7ª edição. Coimbra. Edições Almedina S.A.
- Faveiro, V.A.D. 1986. *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português – II Volume*. Coimbra. Coimbra Editora Limitada.
- Fernandes, F.V. 2019. *A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético – Regime Fiscal e Constitucional*. Coimbra. Gestlegal.
- Fernandes, F.V. 2020. *O Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais*. Lisboa. AAFDL.
- Gonçalves, J.L. 2013. *Breve Historia do Imposto – O imposto não imposto e o não imposto, imposto*. Lisboa. Edições Vieira da Silva.
- Higuchi, H. 2017. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática*.
- Jerónimo, P. 2015. *Lições de Direito Comparado*. Braga. Elsa Uminho Editora.
- Machado, J.E.M., Costa, P.N. 2012. *Curso de Direito Tributário*. 2ª edição. Coimbra. Coimbra Editora S.A.
- Marques, R. 2019. *Código de IRC Anotado e Comentado*. Coimbra. Edições Almedina S.A.
- Martins, A, Sá. Cristina, Taborda. Daniel. 2020. *A dedutibilidade de gastos no IRC – uma análise económico-fiscal*. Coimbra. Edições Almedina, S.A.
- Mendes, A.R. 2016. *IRC e as reorganizações empresariais*. Lisboa. Universidade Católica Editora.
- Nabais, J.C. 2012. *O Dever Fundamental de pagar impostos*. 3ª reimpressão. Coimbra. Edições Almedina S.A.
- Nabais, J.C. 2013. *Direito Fiscal*. 7ª edição. Coimbra. Edições Almedina S.A.
- Nabais, J.C. 2017. *Direito Fiscal*. 10ª edição. Coimbra. Edições Almedina S.A.
- Oliveira, R. M. 2020. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo. Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT.

- Palma, C.C. (coordenação). 2022. *Nós e os Impostos – Um contributo para a história dos impostos em Portugal*. Coimbra. Edições Almedina S.A.
- Pereira, P.R. 2010. *Princípios do direito fiscal internacional - do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*. Coimbra. Edições Almedina S.A.
- Pires, M., Pires, R.C. 2012. *Direito Fiscal*. Coimbra. Edições Almedina, S.A.
- Ribeiro, J.J.T. 1997. *Lições de Finanças Públicas*. 5ª edição. Coimbra. Coimbra Editora
- Ribeiro, J.S. 2019. *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*. 2ª edição. Coimbra. Edições Almedina S.A.
- Sanches, J.L.S. 2002. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Edição. Coimbra. Coimbra Editora.
- Sanches, J.L.S. 2006. *Os limites do planeamento fiscal*. Coimbra. Coimbra Editora.
- Sarmento, J.M, Lopes, J.S (eds.), 2021. *Uma reforma fiscal para o século XXI*. Lisboa. CEN - Conselho Estratégico Nacional.
- Sarmento, J.M., Nunes, R., Pinto, M.M. 2020. *Manual Teórico-Prático de IRC*. 3ª edição. Coimbra. Edições Almedina, S.A.
- Seligman, E.R.A. 1914. *The income tax: a study of the history, theory, and practice of income taxation at home and abroad*. 2º reimpressão. New York. The Macmillan Company.
- Teixeira, G. 2018. *Manual de Direito Fiscal*. 5ª edição. Coimbra. Edições Almedina, S.A.
- Vasques, Sérgio (coordenação). 2017. *Fiscalidade da Energia*. Coimbra. Edições Almedina, S.A.
- Vasques, Sérgio. 2013. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª reimpressão. Coimbra. Edições Almedina, S.A.
- Vasques, Sérgio. 2022. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª reimpressão. Coimbra. Edições Almedina, S.A.
- Xavier, A. 2020. *Direito Tributário Internacional*. 2ª edição atualizada. Coimbra. Edições Almedina S.A.