

[Acórdãos TCAS](#)

## Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

**Processo:** 00365/03  
**Secção:** 1.º JUÍZO LIQUIDATÁRIO  
**Data do Acórdão:** 20-06-2006  
**Relator:** IVONE MARTINS  
**Descritores:** IRC  
**CUSTOS COM PUBLICIDADE**  
**INDISPENSABILIDADE**

**Sumário:** I – Hoje, são dois os requisitos indispensáveis para que os custos sejam aceites para efeitos de imposto. Que sejam comprovados com documentos emitidos nos termos legais e que sejam indispensáveis para a realização dos proveitos. A ausência de qualquer destes requisitos implica a sua não consideração, pelo que as respectivas quantias deverão ser adicionadas ao resultado contabilístico.

II – À FP que cabe o ónus da prova dos pressupostos do seu direito a proceder às correcções e ao contribuinte cabe provar que os respectivos custos foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, face à letra da lei, art. 23º, n.º 1, al. b) do CIRC.

**Aditamento:**  
**Magistrado MP:**  
**Parecer Ministério**  
**Público:**

1

**Decisão Texto Integral:** A. O RELATÓRIO

A **ERFP**, inconformada com a sentença proferida pelo Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação de IRC, Derrama e respectivos Juros compensatórios, dela recorreu para este Tribunal Central Administrativo do Sul, para o que apresentou alegações (fls. 89 a 96) e onde formulou as seguintes

### Conclusões:

1. A douta sentença recorrida julgou a impugnação parcialmente procedente, por haver entendido serem de aceitar como custos na determinação do lucro tributável, os montantes de 3 772 611\$00 em 1995 e de 6 550 000\$00 em 1996, contabilizados em despesas com publicidade, sustentando, em síntese, que as correcções fiscais operadas, por se tratarem de custos efectivamente suportados pela impugnante, se traduzem numa imiscuição do Estado na esfera da autonomia privada e na violação do princípio constitucional da tributação pelo lucro real, na medida em que sendo de publicidade tem uma óbvia conexão ao seu escopo, pelo que a sua desconsideração levaria a uma deturpação do lucro efectivamente obtido pela impugnante.
2. A Administração Tributária não considerou as referidas verbas atribuídas ao Futebol Clube de Gaia como custos fiscais, por ter verificado que os mesmos não foram comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, como preconiza o artº 23º do CIRC.
3. A questão controvertida prende-se pois, com a avaliação do nexo de causalidade entre os custos ora em causa e a realização dos proveitos sujeitos a imposto, em que assenta o requisito da indispensabilidade dos custos previsto no citado normativo.
4. O ónus da prova da indispensabilidade dos custos ou perdas indispensáveis para a formação do rendimento sujeito a IRC, incumbe ao contribuinte, "in casu" à recorrida, como decorre da expressão comprovadamente do artº 23º, nº 1 do CIRC e da aplicação do princípio estatuído no artº 342, nº 1 do Código Civil e igualmente no artº 88º, nº 1 do CPA, de que é àquele que cabe um direito que cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.
5. Não resulta dos autos que a ora recorrida tenha feito tal prova, porquanto se limita a alegar na petição inicial (artºs 35º a 37º), que apesar dos efeitos de uma campanha publicitária não se produzirem de imediato, acabam por dar os seus frutos, evidenciando em quadro, o aumento do volume de negócios entre 1995 e 1999.
6. Tal argumento é manifestamente insuficiente, dado que outros factores contribuem para aquele aumento, não permitindo demonstrar de forma segura uma relação absoluta e necessária entre estes custos e o aumento do volume de negócios.

7. Sendo, outrossim, este investimento contabilizado em publicidade claramente desproporcionado e implausível face ao aumento do volume de negócios no mercado interno, que não chega a 1% do total das vendas, pois que além de respeitar a apoios e patrocínio às camadas mais jovens, portanto de menor exposição mediática, representa cerca de 22,1% em 1995 e 35,3% em 1996 das vendas no mercado interno!

8. As razões de ordem social, cívica e de justiça alegadas nos art.ºs 38º a 41º da petição inicial para justificação de tais custos como fiscais, levam a concluir, que a publicidade não terá sido o fim último tido em vista com o dispêndio de tais verbas, mas sim um efectivo apoio financeiro revelador do espírito de liberalidade subjacente à figura do donativo e mecenato.

9. No entanto, nem mesmo a título de donativos, tais verbas poderiam ser consideradas custos fiscais, por não caberem na previsão do art.º 40º do Código do IRC, nas redacções em vigor à data dos factos.

10. A correcção de tais verbas não aceites como custos fiscais, decorre do principio da legalidade tributária, consagrado no art.º 106º, n.º 2 da CRP, pois que não obstante a vinculação da Administração Tributária a esse princípio, tal não prejudica que não possa dispor de margens de livre decisão, sempre nos estritos termos da lei, recorrendo entre outros a conceitos indeterminados, como será o caso da indispensabilidade dos custos, previsto no art.º 23º do CIRC.

11. A determinação do lucro tributável das pessoas colectivas assenta aprioristicamente no resultado económico ou de gestão empresarial determinado pela contabilidade, sendo que raramente este coincidirá com o resultado apurado para efeitos de tributação, dados os "autónomos interesses tributários " que se sobrepõem aos actos resultantes da "liberdade empresarial".

12. Assiste assim, à Administração Tributária legitimidade para operar as correcções fiscais previstas na lei, como decorre do n.º 1 do art. 17º do CIRC, que enuncia que o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido e das variações patrimoniais positivas e negativas, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código (sublinhado nosso), sem que tais actos constituam imiscuição do Estado na esfera da autonomia privada ou violação de preceitos constitucionais subjacentes à tributação.

13. A actuação da Administração Tributária foi conforme à lei, justificando-se a manutenção das correcções efectuadas, por se demonstrar a sua validade e justeza.

14. A douta sentença recorrida violou o disposto nos art.ºs 17º e 23º do CIRC e art. 106º, n.º 2 da CRP.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douta decisão recorrida, com as legais consequências.

\*\*\*\*\*

O recurso foi admitido no efeito meramente devolutivo (fls. 88).

\*\*\*\*\*

A Recorrida apresentou contra-alegações (fls. 108 a 116) onde formula as seguintes:

## CONCLUSÕES

I. A sentença recorrida não violou o disposto nos arts.º17º, 23º do CIRC e art.º106, n.º2 da CRP;

II. É à Administração Fiscal, a quem em primeiro plano, cabe o ónus da prova dos pressupostos do seu direito de proceder a correcções aritméticas;

III. A Administração Fiscal fundamentou as correcções realizadas com base em juízos de natureza valorativa e subjectiva e não - como está obrigada por força do principio da legalidade - com base em juízos cognoscitivos;

IV. As correcções levadas a cabo pela Administração Fiscal são ilegais por que não devidamente fundamentadas;

V. Decidindo como decidiu o Mm.º Juiz a quo fez uma correcta aplicação do direito ao caso concreto, pelo que nenhuma norma legal foi violada pela sentença recorrida;

VI. Deve concluir-se pela manutenção integral da douta sentença recorrida.

Nestes termo, julgando-se improcedente o presente recurso e decidindo-se pela manutenção da sentença recorrida, farão V. Ex.ªs a já costumada

Justiça!

\*\*\*\*\*

Os autos foram com vista ao M.P., cuja EPGA deu o seu douto parecer de fls. 119 a 120, onde se lê:

Em nosso entender a pretensão da recorrente FP vertida nas conclusões de recurso não merece proceder.

Na verdade,

A sentença recorrida fez correcta interpretação da prova existente nos autos e bem como uma correcta interpretação e aplicação dos preceitos que a fundamentam.

A mesma não merece qualquer reparo.

No sentido do decidido pode ler-se o Acórdão do STA de 04.12.2002, Processo 01510/2002. Pelo exposto entende o Ministério Público que deve ser negado provimento ao presente recurso, com confirmação na ordem jurídica da sentença recorrida. “”

\*

Foram colhidos os vistos dos Exmos Adjuntos.

\*

**Questões decidendas:** As questões a decidir nestes autos consistem em decidir se é à fazenda Pública que cabe fazer prova da dispensabilidade dos custos ou se é à Recorrida que cabe da indispensabilidade de tais despesas para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora da recorrida e, neste caso, se a Recorrida fez tal prova.

\*\*\*\*\*

## **B. FUNDAMENTAÇÃO**

### **OS FACTOS**

Na sentença recorrida foi feito o seguinte julgamento da matéria de facto:

#### **“” 1. Matéria de facto provada, não provada e respectiva motivação**

a) A impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização levada a cabo pelos serviços da Administração Tributária da qual resultaram "correções aritméticas" à matéria colectável em sede de IRC nos termos que constam do Relatório cuja cópia consta, em parte, de fls. 15 a 24 e que aqui se dá por reproduzido.

b) Nesse Relatório pode ler-se:

"11 - Contudo, não serão ainda de considerar como custo fiscal as verbas abaixo indicadas, relativas ao exercícios de 1995 e de 1996, por se ter verificado tratar-se de custos não comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, de acordo com o disposto no art. 23º do Código do IRC.

11.1 - Factura nº 0134 de 31/12/94, no valor de 2.436.000\$00, da Habinorte, lançada apenas em Janeiro de 1995, na rubrica "Publicidade e Propaganda", mas relativa à comercialização das instalações, por não se tratar de um custo relacionado com a sua actividade, nem com o seu património, (de referir que as instalações são da VOC).

11.2- Recibos do Futebol Clube de Gaia, isentos de IVA, nos termos do n.º 22 do artigo 9º do CIV A, referente a apoio e patrocínios às camadas jovens, abaixo indicados (...).

De referir ainda que, do total do volume de negócios da empresa em análise – CCVP - apenas 0,51% e 0,97% dos anos de 1995 e de 1996 foi realizado no mercado interno, pelo que não se justificam os encargos acima referidos com publicidade e que representam cerca de 22,1% e 35, 3% dos respectivos volumes de negócios".

c) Como resultado das correções efectuadas pela Administração Tributária, a matéria colectável da impugnante relativa ao ano de 1995 passou a ser de 154.862.766\$00 e a relativa ao exercício de 1996 passou para 152.314.797\$00

d) Em consequência vieram a ser efectuadas as liquidações de IRC, derrama e juros compensatórios cujas notas demonstrativas constam de fls. 13 e 14 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

e) O prazo de pagamento voluntário das quantias liquidadas terminou em 13 de Março de

2000 e a presente impugnação foi apresentada em 9 de Junho do mesmo ano.

\*

Não se provaram os demais factos relevantes para a discussão da causa não referidos supra.

\*

A decisão sobre a matéria de facto assentou na análise da prova documental produzida nos autos. “”

\*\*\*\*\*

### C. O DIREITO

Nos caso dos autos está em causa uma correcção aritmética que FP efectuou à Recorrida em sede de IRC dos anos de 1995 e 1996, relativamente às despesas com publicidade que a mesma fez no Futebol Clube de Gaia, nas quantias de 3.772.611\$00 e 6.550.000\$00, respectivamente.

É certo que a Recorrida vem, nas conclusões III e IV, defender que a AT não fundamentou as correcções aritméticas.

Todavia, salvo melhor opinião, esta é uma questão nova, já que a Recorrida nunca alegou em 1ª Instância a falta de fundamentação. Com efeito, o que a Recorrida alegou na petição inicial é que “” não entende, nem pode entender como pode a Administração Fiscal numa forma simplista considerar que não se justificam tais encargos (32º); que é ponto assente que uma empresa que quer ser competitiva e singrar no mercado tem de publicitar os seus produtos (33º); que não sendo os efeitos de qualquer campanha publicitária imediatos, não podemos ignorar que os mesmos acabam, como se verificou, por dar frutos (35º) e que o volume de negócios no mercado alvo poderá traduzir-se no seguinte quadro: (..) “”.

Salvo melhor entendimento, esta alegação não pode ser tomada como sendo de atacar a liquidação com base no vício de falta de fundamentação, mas antes quanto à alegada indispensabilidade dos custos não aceites.

Por outro lado, tacitamente, na sentença recorrida também se entendeu que a Recorrida não alegou a falta de fundamentação da correcção (e portanto da consequente liquidação) e, como tal, não se conheceu de tal vício nem a ele se referiu. Aliás, bem, porque de contrário sempre haveria excesso de pronúncia.

Ora, porque a função dos Tribunais de recurso é a de sindicar as decisões da 1ª Instância, e não para conhecer questões novas, que não sejam de conhecimento oficioso, a discussão nestes autos centra-se na discussão, apenas, da questão da dispensabilidade ou da indispensabilidade de tais despesas para a obtenção de proveitos ou manutenção da fonte produtora, de acordo com o artigo 23º do CIRC, uma vez que não está em causa a prova de que tais despesas ocorreram, para além de que na contabilidade da Recorrida existem os respectivos documentos de suporte.

A sentença recorrida deu razão à Recorrida em relação a esta matéria, julgando a impugnação procedente, pois entendeu que:

**“” No que concerne aos custos incorridos com o Futebol Clube de Gaia, ao invés, parece-nos que a razão está do lado da impugnante.**

**Vejamos porquê.**

**Como se pode ver da análise do corpo do art. 23º do CIRC supra transcrito, a lei não fornece uma definição legal e rigorosa do que deve entender-se como "custo", optando por fazer depender a sua qualificação como tal a uma ligação finalística ao ganho correspondente.1**

**Como regra, os custos registados pela empresa são dedutíveis. Para que o não sejam, torna-se necessário que existe uma expressa previsão legal e uma especial e específica motivação intrínseca que levem a que esses custos, admissíveis do ponto de vista do direito comercial, o não sejam para efeitos fiscais.**

**No caso vertente, analisada a fundamentação utilizada pela Administração Fiscal para afastar o custo contabilizado pela impugnante, vemos que ela se centra na ideia de que o custo em causa não era necessário para a realização dos proveitos do exercício, por, na essência o volume de negócios da impugnante no mercado interno ser insignificante. Significa isto, portanto, que a Administração Fiscal não considerou demonstrado um dos elementos da noção legal de custo, justamente o nexo de indispensabilidade entre o custo e o proveito.**

Analiseemos um pouco mais detalhadamente este ponto.

Como se refere no Acórdão do STA de 23 de Setembro de 1998 2, a "indispensabilidade" dos custos é um conceito indeterminado em que, portanto, o poder da administração é rigorosamente vinculado, inexistindo qualquer margem de livre apreciação, por parte da mesma, não havendo que formular juízos de oportunidade mas de tipo cognoscitivo.

Na forma de interpretar a relação de causalidade subjacente à noção de indispensabilidade do custo podem identificar-se três teses: uma primeira tese restritiva, que entende a indispensabilidade como sinónimo de absoluta necessidade; uma segunda tese intermédia que propugna a aceitação dos gastos tidos por convenientes para a empresa e, por último, uma terceira que sustenta que o significado do conceito se deve encontrar por recurso à integração directa da despesa no escopo ou fim de interesse societário.<sup>3</sup>

A doutrina portuguesa acolhe a terceira das teses apontadas.<sup>4</sup> A nosso ver com boas razões.

Com efeito, o princípio da liberdade de gestão (que surge como decorrência da liberdade constitucional de iniciativa económica privada) pressupõe e exige a não imiscuição da Administração Fiscal na gestão das sociedades comerciais, com a preclusão de um controlo administrativo sobre o mérito concreto das decisões empresariais. O Fisco não pode colocar em causa as operações reputadas de economicamente indispensáveis pelos contribuintes, porque subsumíveis ao escopo da organização societária.<sup>5</sup>

Embora se reconheça a necessidade de compatibilizar essa irreduzível e irrenunciável margem de liberdade de conformação dos interesses próprios dos entes societários, com o princípio da legalidade e da protecção do sujeito activo da relação tributária, através da definição de determinados cerceamentos daquela liberdade, o certo é que estas limitações carecem, como já referimos, de expressa positividade legal e de uma específica motivação intrínseca.

Assim, resulta inviável uma cláusula geral que permita à Administração Fiscal sindicarem a oportunidade das decisões empresariais, por julgamento sobre a qualidade dos resultados da gestão financeira e comercial da organização<sup>6</sup>

"A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento, directo ou indirecto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa"<sup>7</sup>

Através da noção legal de indispensabilidade assim decantada, compatibiliza-se, por um lado a liberdade de gestão das empresas e, por outro, a salvaguarda dos interesses tributários do Estado, na medida em que a mesma permite a preclusão da dedutibilidade fiscal dos custos inerentes a operações não inseríveis no interesse societário, sobretudo porque não visam o lucro.

Definido este quadro de compreensão do princípio geral da norma do art. 23º n.º 1 do CIRC, nomeadamente no que concerne ao requisito da indispensabilidade dos custos, devemos prosseguir com a análise do preceito para notar que a própria lei densificou aquele princípio geral enunciando, de forma não taxativa, um número de encargos que são susceptíveis de integrar custos ou perdas. Entre eles encontram-se os de publicidade<sup>8</sup>

No contexto de uma economia aberta, como a nossa, é hoje incontornável a necessidade de as empresas recorrerem à publicidade, enquanto meio de exposição pública dos seus produtos e serviços, de forma a conseguirem níveis mais elevados de competitividade. A publicidade assumirá, naturalmente, diversos graus de complexidade e de elaboração técnica consoante a dimensão da empresa, o sector de actividade em que se situa e o público-alvo preferencial. Em qualquer caso é hoje uma realidade de qualquer empresa.

Daqui que a lei coloque em plano paralelo como encargos de distribuição e venda os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias.

No caso vertente estão em causa custos suportados pela impugnante na sequência de um contrato de publicidade que celebrou com o Futebol Clube de Gaia.

A Administração Fiscal não põe em causa a realidade da operação. Significa isto que a publicidade foi efectuada e a impugnante suportou efectivamente o custo que registou na sua contabilidade.

Essa publicidade integra-se, como é óbvio, no escopo societário da impugnante pois,

como referimos, constitui hoje uma realidade patente da vida económico-empresarial e isso basta para considerar que o custo em causa deve ser considerado na determinação da matéria colectável.<sup>9</sup>

Como vimos, a Administração considera esse custo não dedutível por entender que o mesmo não é necessário para a realização dos proveitos por, nos exercícios em causa, o volume de negócios da impugnante se destinar, no essencial - mais de 99% - ao mercado externo.

Manifestamente, face a tudo aquilo que antes dissemos, estava vedado à Administração Fiscal proceder a um juízo dessa natureza. Um juízo sobre o mérito de decisões empresariais, sobre uma concreta opção de gestão da impugnante através da utilização de um padrão que não é o da sua integração no fim da sociedade mas antes o da sua necessidade.

A administração fiscal não tem legitimidade legal para ajuizar se a opção da impugnante pela realização de publicidade no Futebol Clube de Gaia é ou não uma boa opção de gestão. A Administração Fiscal não pode desconsiderar o custo efectivamente suportado pela impugnante. Admitir isso é admitir uma intolerável imiscuição do Estado na esfera da autonomia privada e da liberdade da conformação dos seus próprios interesses por parte dos agentes económicos, em flagrante e ostensiva violação de princípios constitucionalmente consagrados.

Mostrando-se que a operação registada contabilisticamente foi efectivamente realizada e não se demonstrando de modo inequívoco, como não se demonstrou, que através dela se pretendeu a título exclusivo ou fundamental de outros interesses que não os da própria sociedade, então mais não resta senão aceitar o custo na determinação do lucro tributável.<sup>10</sup>

De resto, a actuação da administração fiscal sempre conduziria à violação do princípio constitucional da tributação do lucro real na exacta medida em que tendo a operação em causa sido efectivamente realizada e tendo implicado um custo para a impugnante, que sendo de publicidade tem uma óbvia conexão ao seu escopo, a sua pura e simples desconsideração levaria a uma deturpação do lucro efectivamente obtido pela impugnante.

Ou então, a administração teria de considerar um outro valor, tido por razoável, mas aí estaríamos caídos no indesejável pântano do mais puro casuismo, de todo incompatível com as exigências de segurança jurídica que nesta matéria estão tão presentes.

Eis porque, em nosso entender, a Administração Fiscal andou mal e incorreu em violação de lei ao ter desconsiderado os custos de publicidade no Futebol Clube de Gaia contabilizados pela impugnante.

Essa actuação fere de invalidade, nessa parte, o acto de liquidação que, por isso, deverá ser parcialmente anulado.

(...)

1 Veja-se sobre isto **Manuel Henrique de Freitas Pereira**, A Periodização do Lucro Tributável, CTF n.º 349, pág. 113

2 Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo, n.ºs 452-453, pág. 1057 a 1064.

3 Cfr. **Eduardo Sanz Gadea**, Impuesto sobre Sociedades, Vol. 1, pág. 671.

4 Assim, Vítor Faveiro, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, Vol. II, pp. 600-601 ("basta que se trate de operação realizada como acto de gestão, sem se entrar na apreciação dos efeitos positivos ou negativos, do gasto ou encargo assumido para os resultados da realização de proveitos ou para a manutenção da fonte produtora") e **Tomás Tavares**, Da Relação da Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos, CTF n.º 396, pág. 134.

5 Gilles Amédée-Manesme, Principes et Pratique du Droit Fiscal des Affaires, Paris, 1987, pág. 156, apud Tomás Tavares, est. Cit. pág. 134.

6 Nestes termos, Tomás Tavares, est. cit., pág. 135.

7 Aut. e est. cits. Pag. 136.

8 "b) Encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias" (sublinhado nossos).

9 De resto, como doutrinou o Prof. José Teixeira Ribeiro, é desnecessária a provada indispensabilidade do custo

desde que o mesmo seja subsumível a uma das hipóteses exemplificativas do art. 26º do Código da Contribuição

Industrial, preceito que tinha uma redacção muito semelhante ao actual art. 23º do CIRC cfr Revista de Legislação e de Jurisprudência, n.º 3743, pp. 39 a 43. Ora, no caso em análise o custo integra-se na alínea b) do n.º 1 do art. 23º do CIRC.

10 Cfr. supra nota 9. Refira-se ainda que com isto se afasta a possibilidade de invocação da chamada teoria dos actos anormais de gestão desenvolvida pela Jurisprudência francesa e destinada a prevenir o fenómeno do abuso de dedutibilidade, pois a afirmação de um acto

anormal de gestão pressupõe que o mesmo é abstractamente inadaptável ou aprioristicamente inconformável com o interesse da organização, o que, no caso, não sucede. Assim, **Tomás Tavares**, est. cit., pág. 142. “”

Vejamos então a questão:

Como se vê pelas conclusões formuladas pela Recorrente FP e acima se disse, esta entende que cabe à Recorrida fazer prova de que tais despesas foram indispensáveis para a obtenção de proveitos ou manutenção da fonte produtora e, por outro lado, entende que tais despesas se mostram desproporcionadas e implausíveis face ao aumento do volume de negócios no mercado interno, que não chega a 1% do total das vendas, pois que além de respeitar a apoios e patrocínios às camadas mais jovens, portanto de menor exposição mediática, representa cerca de 22,1% em 1995 e 35,3 % em 1996 das vendas no mercado interno.

Ao contrário, a Recorrida entende que cabe à FP fazer a prova de que tais importâncias, gastas com publicidade, não são imprescindíveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora da recorrida (conclusão II). Importa, assim, decidir se é à fazenda Pública que cabe fazer prova da dispensabilidade dos custos ou se é à Recorrida que cabe da indispensabilidade de tais despesas para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora da recorrida e, neste caso, se a recorrida fez tal prova.

Disponha o artigo 23º, n.º 1, al. b) do CIRC que: “ 1 - Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:

a) – Encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias; “

Os custos ou perdas da empresa são os elementos negativos da conta de resultados, os quais são dedutíveis do ponto de vista fiscal quando, devidamente comprovados, forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Abandonou-se o critério da razoabilidade que constituía um poder discricionário da Administração Fiscal no regime anterior. Hoje, são dois os requisitos indispensáveis para que os custos sejam aceites para efeitos de imposto. Que sejam comprovados como documentos emitidos nos termos legais e que sejam indispensáveis para a realização dos proveitos. A ausência de qualquer destes requisitos implica a sua não consideração, pelo que as respectivas quantias deverão ser adicionadas ao resultado contabilístico – cfr. CIRC, Anotado e Comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, 5ª Ed., 1996, pag. 206 a 207.

No caso dos autos, não se coloca a questão de saber se estão legalmente documentados, porque a AF não alega o contrário. Resta, assim, discutir se existe o segundo requisito, a indispensabilidade.

Será que, no caso dos autos, as importâncias despendidas com apoio e patrocínios às camadas jovens do Futebol Clube de Gaia mostram-se comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora? Por outro lado, se é verdade que é à FP que cabe o ónus da prova dos pressupostos do seu direito a proceder às correcções, é ao contribuinte que, face à letra da lei, cabe provar, salvo melhor opinião, que os respectivos custos foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Como se diz no Ac. de 24/1/2006, deste Tribunal, Rec. 01217/03, “ Um custo, para ser relevante fiscalmente, tem de ser afecto à exploração, no sentido de que deve existir uma relação causal entre tal custo e os proveitos da empresa. Todavia, essa relação causal aferidora da dispensabilidade ou indispensabilidade do custo não é uma relação de causalidade necessária, do tipo *conditio sine qua non* ou de resultados concretos obtidos com o acto, mas antes uma relação que tenha em conta as normais circunstâncias do mercado, considerando o risco normal da actividade económica, em termos de adequação económica do acto à finalidade da obtenção maximalista de resultados. (...) Assim, se a contabilidade organizada goza da presunção de veracidade e, por isso, cabe à AT o ónus de ilidir essa presunção, demonstrando que os fatos contabilizados não são verdadeiros, já no que respeita à qualificação das verbas contabilizadas como custos dedutíveis, cabe ao contribuinte o ónus da prova da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da força produtora, se a AT questionar essa indispensabilidade (e compreende-se que assim seja, pois o encargo da prova deve recair sobre quem, alegando o facto correspondente, com mais facilidade, pode documentar e esclarecer as operações e a sua conexão com os proveitos (cfr.

Ac. do TCA, de 26/6/2001, Rec. N.º 4736/01); como refere o Cons. Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado, 2ª edição, pag. 470), “o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai quem os invoque. Embora esta regra (art. 74º/1 LGT) esteja prevista para ao procedimento tributário, o seu conteúdo deve ser transposto para o processo judicial que se lhe seguir, por forma a que quem tinha o ónus da prova no procedimento tributário tenha o respectivo ónus no processo judicial tributário....» }

Todavia, à AT compete-lhe sempre o ónus de demonstrar a legitimidade da sua actuação, ou seja, no caso, a legitimidade da desconsideração dos custos em causa. E essa legitimidade afere-se pela fundamentação das respectivas correcções. (...) “”

Para proceder à correcção subjacente à liquidação impugnada, a AF entendeu que:

"11 - Contudo, não serão ainda de considerar como custo fiscal as verbas abaixo indicadas, relativas ao exercício de 1995 e de 1996, por se ter verificado tratar-se de custos não comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, de acordo com o disposto no art. 23º do Código do IRC.

11.1 - (...)

11.2- Recibos do Futebol Clube de Gaia, isentos de IVA, nos termos do n.º 22 do artigo 9º do CIV A, referente a apoio e patrocínios às camadas jovens, abaixo indicados (...).

De referir ainda que, do total do volume de negócios da empresa em análise – CCVP - apenas 0,51% e 0,97% dos anos de 1995 e de 1996 foi realizado no mercado interno, pelo que não se justificam os encargos acima referidos com publicidade e que representam cerca de 22,1% e 35, 3% dos respectivos volumes de negócios".

(...)

No que respeita à alegada pela AF dispensabilidade da despesas para a formação de proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, a Recorrida, na petição inicial, para contrariar a posição da FP, alegou que não entende, nem pode entender como pode a Administração Fiscal numa forma simplista considerar que não se justificam tais encargos (32º); que é ponto assente que uma empresa que quer ser competitiva e singrar no mercado tem de publicitar os seus produtos (33º); que não sendo os efeitos de qualquer campanha publicitária imediatos, não podemos ignorar que os mesmos acabam, como se verificou, por dar frutos (35º) e que o volume de negócios no mercado alvo poderá traduzir-se no seguinte quadro:

ANO VOLUME DE NEGÓCIOS

1995 14.336.630\$00

1996 18.546.378\$00

1997 29.466.768\$00

1998 52.505.556\$00

1999 119.396.670\$00 (36º);

Alegou também que atendendo ao presente quadro parece razoável considerar o aumento sustentado dos resultados da empresa, a que certamente não é alheio o esforço desenvolvido com diversas campanhas publicadas, entre as quais a ora contestada pela Administração Fiscal (37º), bem como que “” não olvidando o inequívoco apoio financeiro, aliás indispensável, às camadas mais jovens de um clube desportivo centenário e com fortes raízes no concelho, como é o Futebol Clube de Gaia “ (38º) e ainda que “ é certamente com este tipo de apoios que os pequenos clubes sobrevivem, para além da importância social que têm estas instituições na ocupação dos tempos livres da juventude em diversas actividades, nomeadamente desportivas, retirando-os daquela que é uma das maiores chagas da sociedade actual, que é a droga (39º) e, ainda, que “a não aceitação deste custo, para além de consubstanciar um ilegalidade técnica, consubstancia uma profunda injustiça quer para a Impugnante quer para o Futebol Clube de Gaia que a ver reiterada esta prática pela Administração fiscal será cerceado de uma componente importante da receita necessária para a prossecução dos seus fins, no plano social e desportivo (40º, “donde se conclui que o custo publicitário, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 23º do Código do Imposto sobre as Pessoas Colectivas, não pode deixar de ser considerado indispensável para a realização de proveitos, atendendo ao seu carácter já cabalmente esclarecido” (41º) (sublinhado nosso).

Ora, da própria petição inicial resulta, salvo melhor opinião, que a Recorrida teve, sobretudo, em mente ajudar o Clube no que respeita às camadas mais jovens, já que, como ela bem entende, “” é certamente com este tipo de apoios que os pequenos clubes sobrevivem, para além da importância social que têm estas instituições na ocupação dos tempos livres da juventude em diversas actividades, nomeadamente desportivas, retirando-os daquela que é uma das maiores chagas da sociedade actual, que é a droga (39º) e, ainda, que “a não aceitação deste custo, para além de consubstanciar um ilegalidade técnica, consubstancia uma profunda injustiça quer para a Impugnante quer para o Futebol Clube de Gaia que a ver

reiterada esta prática pela Administração fiscal será cerceado de uma componente importante da receita necessária para a prossecução dos seus fins, no plano social e desportivo (40º “”  
Isto é, o que resulta daqui é que tais custos não são indispensáveis para a formação de proveitos ou para a fonte produtora da Recorrida. Tais custos são indispensáveis para o Clube porque de trata de uma componente importante da receita necessária para a prossecução dos seus fins, no plano social e desportivo.

Por outro lado, os valores despendidos com apoio e patrocínios às camadas jovens do Futebol Clube de Gaia mostram-se muito elevados e desproporcionados para os proveitos obtidos no mercado nacional do total do volume de negócios da Recorrida, já que apenas 0,51% e 0,97% dos anos de 1995 e de 1996 foi realizado no mercado interno e, por outro lado, os custos em causa representam cerca de 22,1% e 35,3% dos respectivos volumes de negócios". Por outro lado, a impugnante não fez qualquer prova na impugnação judicial, nem requereu qualquer meio de prova, mesmo quanto ao alegado nos artigos 35º a 37º, nomeadamente quanto ao volume das vendas entre 1995 e 1999 e embora indique o volume de negócios dos exercícios de 1995 a 1999, acima transcritos, a verdade é que não faz a mínima prova de que tenha obtido tais volumes de negócios no mercado nacional, sendo certo que o poderia ter feito, já que, à data da propositura da acção, já deveria ter encerrado as contas de 1999, com a respectiva declaração de rendimentos entregue no Serviço de Finanças.

Assim sendo, entendemos que, salvo melhor opinião, a Recorrida não fez prova da indispensabilidade dos custos em causa e, como tal, deve o recurso obter provimento, revogando-se a sentença recorrida e, em consequência, julgando-se a impugnação improcedente.

\*\*\*\*\*

#### **D. DECISÃO**

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo do Sul, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação também quanto aos gastos com publicidade.

Custas pela Recorrida nas duas instâncias, sendo nesta a Taxa de Justiça de quatro UCs.  
Lisboa, 2006-06-20

Feito por meios mecanográficos, com versos em branco – art. 138º CPC.

20/06/2006  
IVONE MARTINS  
EUGÉNIO SEQUEIRA  
PEREIRA GAMEIRO