

[Acórdãos TCAS](#)

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

Processo: 01190/03
Secção: 1.º JUÍZO LIQUIDATÁRIO
Data do Acórdão: 27-06-2006
Relator: IVONE MARTINS
Descritores: IRC
CUSTOS
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.

III – A factura de aquisição de ticket's restaurant não é suficiente para documentar a despesa com a aquisição dos mesmos, pois que esta só ocorre aquando da entrega dos ticket's aos respectivos funcionários da compradora, a título de subsídio de alimentação e/ou de prémio de produtividade

Aditamento:
Magistrado MP:
Parecer Ministério
Publico:
1

Decisão Texto Integral: **Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário (2ª Secção) do Tribunal Central Administrativo Sul:**

A. O RELATÓRIO

A C... – **Sapatarias, S.A.**, inconformada com a sentença proferida pelo Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação de IRC dos exercícios de 1994, 1995 e 1996, dela recorreu para este Tribunal Central Administrativo do Sul, para o que apresentou alegações (fls. 89 a 105) e onde formulou as seguintes

Conclusões:

- A impugnante fez prova de ter documentação de suporte que justifique a atribuição aos seus funcionários e a utilização dos títulos de refeição como prémio de produtividade.
- Os valores pagos aos seus funcionários com Tickets de restaurante foram total e efectivamente entregues e pagos àqueles, na medida em que receberam, na totalidade, as quantias tituladas/reembolsadas pelos Tickets.
- Não corresponde à verdade que toda a documentação tendente a justificar a efectiva utilização dos subsídios de alimentação, quer sob a forma de senhas, quer através de dinheiro proveniente de reembolsos desses títulos tenha sido processada por computador e preparada durante o espaço de tempo que decorreu entre o primeiro contacto estabelecido com o administrador da empresa e o inicio da fiscalização propriamente dito e que não traduza a realidade da empresa.
- Tais dados/lançamentos já se encontravam devidamente registados no sistema informático, pelo que, quando a IGF exigiu que a empresa apresentasse os respectivos comprovantes do pagamento, **e que só assim os consideraria como custo**, foi fácil à impugnante a emissão das segundas vias e fazer com que **50 mil recibos fossem assinados pelos trabalhadores que não tiveram qualquer problema em fazê-lo porque tal correspondia a importâncias devidamente recebidas.**
- A única documentação que a impugnante estava obrigada, legal e contabilisticamente, a contabilizar e a arquivar eram as facturas da Ticket Restaurante, que de, facto, estão contabilizadas (na contabilidade geral e na contabilidade analítica em subcontas da conta 64-subsídio de alimentação) e arquivadas, conforme verificação dos elementos da IGF. Como afirmado de forma clara no relatório da IGF, da análise das listagens de pessoal se pode constatar que os totais mensais coincidem com os valores constantes das

correspondentes facturas da Ticket Restaurante.

7. Não há indícios, nem fortes ou suficientes, para se concluir que as listagens mensais nominativas e as segundas vias de recibo não traduzam a realidade da impugnante.

8. Não se pode ao mesmo tempo aceitar que os valores das segundas vias dos documentos assinados pelos trabalhadores correspondem aos valores constantes das facturas emitidas pela Ticket Restaurante e contabilizadas como custos e não se aceite que esses mesmos valores correspondam aos efectivamente recebidos pelos trabalhadores, como se pretende fazer e foi lembrado pelo ilustre do Parecer do MP.

9. Os reembolsos de parte dos tickets adquiridos é prática legal e justificada pela pressão que foi exercida por grande número de trabalhadores junto da Administração da impugnante para que parte desse prémio de produtividade e subsídio de alimentação fosse paga em numerário, dada a dificuldade de utilização diária dos Tickets nas despesas correntes.

10. Com este procedimento de reembolso dos tickets, a impugnante, sob o ponto de vista contabilístico-fiscal, actuava correctamente e não onerava os seus trabalhadores, tanto mais que não passava de uma troca de dinheiro por dinheiro, não **havendo qualquer custo ou proveito** suplementar para a empresa.

11. Não pode ser dado como assente o constante da alínea k) da matéria de facto dada como provada, uma vez que só uma parte dos montantes adquiridos era reembolsado dado que a outra parte era entregue directamente aos trabalhadores em tickets.

12. Não se pode proceder à sua contabilização dos **reembolsos**, dado que as facturas da Ticket Restaurante foram contabilizadas como salários/subsídio de refeição (conta 64), cujas subcontas reflectem a distribuição deste subsídio de alimentação pelos diversos centros de custo, em função dos funcionários afectos a cada centro. As contas do cálculo do prémio de produtividade estão documentadas e funcionam como suporte da factura, referente à aquisição dos Tickets.

13. Os valores pagos aos funcionários da impugnante, através de tickets restaurante, podem e devem ser considerados como custos de exercício da impugnante.

14. Os Tickets são levados a custos de exercício que a lei permite contabilizar e, aliás, mesmo tendo a possibilidade de adquirir um valor de aquisição/mês largamente superior, a impugnante nunca atingiu os limites que a lei define (artº 2, n.º 3, alínea c) do CIRS).

15. Tanto mais, e ainda quanto à dita indispensabilidade, na observância estrita do artº 23º, alínea a) do CIRC, basta dizer que: o subsídio de alimentação é remuneração, logo, é custo e que, como se sabe, está legalmente isento de IRS, Imposto de Selo e Segurança Social.

16. Os Tickets surgem na empresa como forma de premiar a produtividade e daí que fosse tal prémio pago apenas 11 meses por ano e não no mês de Agosto em que empresa estava de férias, não se produzindo, e foram sendo apenas adquiridos se e na medida do que se produzia e necessitava para premiar a produtividade; o que só vem reforçar a ideia que a aquisição dos Tickets não era aleatória, nem estes eram usados para outros fins estranhos ao premiar da produtividade da impugnante.

17. A impugnante, face à sua dimensão à data (confirmada pelo 3. 1 e 3.2 do relatório do IGF) e ao número de trabalhadores ao seu serviço (cerca de 1150) e lojas abertas ao público (35 à data), necessitava de produzir e era uma empresa de mão de obra intensiva, de cariz tradicional e foi-se nesse sentido que surgiu o prémio de produtividade para motivar os seus trabalhadores.

18. O ónus da prova de correcção da matéria colectável cabe, nos termos art.º 74º, n.º 1 da LGT, à AF, que não fez prova cabal de que os valores constantes dos recibos não tenham sido efectivamente pagos aos trabalhadores.

19. Da prova produzida resulta a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário e 100º, n.º 1 do Cod. De Procedimento e Processo Tributário, que impunha a anulação do acto impugnado.

TERMOS EM QUE REVOGANDO A DOUTA SENTENÇA A QUO, DECLARANDO -SE PROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO DEDUZIDA, SE FARÁ INTEIRA

JUSTIÇA!

O recurso foi admitido no efeito meramente devolutivo (fls. 82).

A Recorrida não apresentou contra-alegações.

Os autos foram com vista ao M.P., cuja EPGA deu o seu douto parecer de fls. 108, onde se lê:

"C... - Sapatarias, S.A." vem interpor recurso da sentença do Mmo Juiz do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação que oportunamente foi deduzida contra a liquidação de IRC de 1994/96, invocando nas conclusões do recurso as razões de discordância que se dão por reproduzidas.

A sentença recorrida fixou a fls. 67/71 dos autos, os factos que dá como provados e que servem de base à decisão sob apreço.

A pretensão da recorrente vertida nas conclusões de recurso, não merece proceder, uma vez que fica desacompanhada de prova que foi insuficientemente produzida nos autos (o depoimento das testemunhas não corrobora a tese apresentada), prova que contrarie os documentos e outros elementos de prova (nomeadamente o relatório da inspecção tributária), mencionados na decisão recorrida.

A sentença sob apreço fez uma correcta apreciação da prova existente nos autos e uma correcta interpretação dos preceitos legais que fundamentam a decisão, não merecendo qualquer censura.

Pelo exposto, entende-se que deve ser negado provimento ao recurso. “

*

Foram colhidos os vistos dos Exmos Adjuntos.

*

Questões decidendas: As questões a decidir nestes autos consistem em saber se a única documentação que a Recorrente estava obrigada a manter em arquivo era a factura de compra de ticket's restaurant ou se também deveria ter em seu poder os comprovativos de que os ticket's restaurant, ou o seu reembolso, foram entregues aos seus funcionários, isto é da Recorrente, a título de subsidio de alimentação e/ou de prémio de produtividade para que os respectivos encargos sejam considerados como custo fiscal.

B. FUNDAMENTAÇÃO

OS FACTOS

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

Dos elementos juntos aos autos apurou-se a seguinte matéria de facto com interesse para a decisão da causa:

Dos elementos juntos aos autos apurou-se a seguinte matéria de facto com interesse para a decisão da causa:

a) Pelos Serviços de Inspecção tributária foi elaborado o relatório cuja cópia consta de folhas 45 a 49 do processo administrativo apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, do qual consta que: «o exame teve origem numa selecção efectuada aos principais clientes de senhas refeição adquiridas à firma T...de Portugal - Sociedade Emissora de Títulos de Refeição S.A. e a finalidade era a verificação do modo como foram utilizadas essas senhas pela firma que as adquiriu.

No decorrer do exame a IGF, após várias diligências, conclui que toda a documentação tendente a justificar a efectiva utilização dos subsídios de alimentação, quer sob a forma de senhas, quer através de dinheiro proveniente dos reembolsos desses títulos, foi processada por computador e preparada durante o espaço de tempo que decorreu entre o primeiro contacto estabelecido com o administrador da empresa e no início da fiscalização propriamente dito e não traduz a realidade da empresa (. . .), realçado pelas seguintes afirmações:

- Os empregados da firma inquiridos não têm ideia de ter assinado recibos em relação a tais subsídios e/ou prémios e também não houve unanimidade quanto ao modo de pagamento (dinheiro/ou senhas de refeição).

- À medida que os títulos iam sendo mensalmente adquiridos pela empresa, uma parte considerável (71,46%) era depois devolvida à fornecedora para efeitos de reembolso. Estes reembolsos pagos por cheque pela firma T...de Portugal S.A. foram movimentados em contas particulares (accionista, director financeiro e uma pessoa estranha à empresa) desconhecendo-se as entidades que efectivamente beneficiaram de tais importâncias. Devido à inexistência de elementos de suporte que permitam comprovar e quantificar a atribuição das senhas de refeição, não foi aceite como custos fiscais as importâncias registadas em Custos c/ Pessoal e Outros Fornecimentos e Serviços, nos termos do disposto na alínea h) do nº 1 do artº 41º do CIRC pelos seguintes montantes e por anos (...) >>

Como consequência daquele relatório foi preenchido o Mapa de Apuramento Mod. DC - 22 relativamente aos exercícios de 1994, 1995 e 1996 acrescendo ao lucro tributável daqueles exercícios os montantes de esc. 111.274.350\$00, 117.674.850\$00 e 90.815.410\$00, respectivamente, de todos constando a seguinte fundamentação: «Acréscimos de custos relativamente a subsídios de alimentação cujo suporte documental não permite comprovar e justificar de forma inequívoca, a sua indispensabilidade na obtenção dos proveitos e que se encontram não devidamente documentados, conforme afirma o relatório elaborado pela IGF.» - cfr. fls. 36 a 44 do proc. adm. apenso -.

Damos aqui por integralmente reproduzido o que consta dos pontos 4.1.2.2. a 4.1.4. do relatório da Inspeção Geral de Finanças cuja cópia consta de folhas 63 a 85 do processo administrativo apenso.

d) Pela impugnante foi deduzida reclamação graciosa contra as liquidações aqui impugnadas a qual foi apresentada em 19-07-99 - cfr. fls. 4 do proc. adm. apenso -.

e) Aquela reclamação foi indeferida nos termos do despacho de folhas 486, 481 e 482 do processo administrativo apenso o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

f) A impugnante foi notificada para exercer o direito de audição e foi notificada do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, ambas as notificações por carta registada com aviso de recepção, sendo certo que esta última este aviso foi assinado em 09-01-2002 - cfr. fls. 483 a 485 e 487 do proc. adm. apenso -.

Pelo registo do correio datado de 24-01-2002 a impugnante remeteu a presente impugnação ao serviço de finanças - cfr. fls. 32 e 2 destes autos -.

Entre 1994 e 1996 a impugnante pagava um prémio de produtividade aos seus funcionários o qual era pago como subsídio de alimentação com tickets Restaurant - depoimento da 1ª, 2ª e 3ª testemunhas -.

Aquele prémio de produtividade era pago apenas onze meses por ano, ou seja naqueles em que havia produtividade e variava de mês para mês de acordo com os ganhos de produtividade depoimento da 1ª e 2ª testemunhas -.

Com base no suporte informático que possuía relativamente aos ticket's Restaurant entregues aos funcionários a impugnante aquando da visita da fiscalização tributária a que se reportam estes autos emitiu segundas vias de recibos em que os funcionários declaravam ter recebido os ticket's, os quais foram assinados pelos funcionários, os quais exibiu à fiscalização - depoimento da 1ª, 2ª e 3ª testemunhas -.

A impugnante depois de adquirir os ticket's Restaurant procedia à sua devolução à empresa que os havia emitido a qual devolvia o respectivo montante - depoimento da 1ª e 2ª testemunha e relatório da IGT indicado e dado como reproduzido supra -. O tribunal formou a sua convicção relativamente a cada um dos factos com base nos elementos indicados, sendo certo que os documentos não foram impugnados e dada a razão de ciência invocada pelas testemunhas.

Não se provou que o valor do reembolso dos Ticket's Restaurant era entregue aos funcionários da impugnante, uma vez que a impugnante não fez prova alguma de que os valores que constam devolvidos pela empresa T...Portugal S.A. e pagos através de cheques depositados em contas particulares indicadas no relatório da IGF, tivessem sido depois entregues aos funcionários. Situação esta que não é incompatível com a prova feita de que

alguns ticket's haviam sido entregues aos funcionários, pois a devolução embora corresponda à maior parte dos Ticket's adquiridos, não corresponde à totalidade.

Os recibos assinados pelos funcionários foram-no na sequência da visita de fiscalização - como consta dos autos e dado como reproduzido supra no relatório da IGF, cerca de 50.000 - e por «atacado» o que é manifestamente insuficiente para convencer o tribunal que corresponde a uma declaração consciente de os haver recebido e no valor e montante declarado, dado até o espaço de tempo decorrido e a variedade de valores que eram pagos mensalmente, o que permite, facilmente concluir, que já nem a maioria dos funcionários poderia confirmar efectiva e exactamente os valores recibos, ao fim daquele tempo. Por outro lado nesta matéria não podemos abstrair que como a IGF refere os recibos foram assinados pelos funcionários ao serviço da impugnante e há, para este efeito que considerar a relação de dependência daqueles relativamente à entidade patronal da qual depende o seu posto de trabalho e sustento.

Destarte, face à prova produzida, não contraditada e à mingua de outra que demonstre o destino dos valores reembolsados pela empresa emissora dos títulos, não se pode objectivamente dar como provado que os valores não aceites pela administração fiscal hajam sido pagos aos funcionários, dado que, fica por explicar, qual a razão pela qual aqueles foram depositados em contas particulares e não movimentados na conta da empresa, o que permitiria claramente apurar do posterior destino dos valores.

Estas, as razões pela qual aquele facto não foi dado como provado. “”

Nos termos do disposto no artigo 712º, n.º 1, al. a) do CPC, ex vi artigo 2º, e) do CPPT, aditam-se ao probatório os seguintes factos:

l) - A listagem processada por computador referida na alínea a), bem como as 2ªs vias dos recibos referidos na al. j), não incluem os “trabalhadores vinculados à empresa nos anos de 1993 a 1996 e que posteriormente deixaram de estar ao seu serviço”, conforme fls. 71 do processo administrativo;

m) – Sobre as importâncias reembolsadas à impugnante pela firma T...de Portugal S.A., referidas na alínea a) supra, in fine, na importância global de 313.792,5, lê-se no relatório da Inspeção tributária (fls. 75 do processo administrativo):

“” (...) Dos 41 cheques emitidos pela referida sociedade, na sequência das guias de reembolso que lhe foram entregues (vd. mapa discriminativo a fls. 31/32), analisámos as respectivas fotocópias (vd.

fls. 227/267), a maior parte das quais careceram de diversos esclarecimentos junto do administrador António Augusto Gregório (vd. questão n.º 4 do referido auto, a fls. 55), obtendo-se a seguinte informação quanto ao encaminhamento imediato dos montantes reembolsados:

Banco	N.º da conta	Titular	Total depositado em 1993/1996 (em contos)
C.G.D. - V. N. Gaia	57.259.431	António Augusto Gregório	17.237,0
B.C.P.	2.038 456	C...-Sapatarias,SA	8.555,5
B.C.P.	84.497.768	Maria Olga Pereira Assis (1)	32.731,5
C.G.D.	57.484.330	José Maria Oliveira Marcai	4.948,5
B.C.P.	117.459.435	Pereira (2)	32.281,0
C.G.D. - V. N. Gaia	63.468 430	Maria Eugenia Martins Viana Barros (3)	218.039,0
		Idem (3)	
			313.792,5
1) - Accionista da empresa com 219 100 acções no capital social de 2 500 000 contos.			
2) - Director Financeiro da			

<p>empresa, com baixa médica há já alguns meses, tendo o respectivo cheque sido depositado na sua conta, a título de empréstimo, do qual não se possui documentação comprovativa, conforme nos foi referido pelo administrador António Augusto Gregório (vd. auto, a fls. 55).</p> <p>3) - Segundo informação prestada pelo mesmo administrador, a titular da conta tem residência fixa na África do Sul e é pessoa muito próxima do Presidente do Conselho de Administração. As contas foram movimentadas pelo seu procurador. Domingos Manuel Alves de Castro, Presidente da Assembleia Geral.</p>			
--	--	--	--

(...) “”.

n) - Nos anos em causa, 1994 a 1996, os subsídios de alimentação contabilizados pela Recorrente desdobram-se em:

- Subsídios decorrentes das negociações do Contrato Colectivo de Trabalho (em 1995, por exemplo, 220\$00 por cada dia útil de trabalho), os quais são incorporados nas folhas de remunerações mensais dos trabalhadores;
- Subsídios de alimentação complementar (senha refeição) – fls. 68 a 69 do processo administrativo.

C. O DIREITO

No caso dos autos estão em causa as liquidações adicionais de IRC dos anos de 1994 a 1996, no valor total de 174.316.412\$00 (€869486,60), em virtude de a AF não te aceite como custo fiscal as importâncias despendidas com a compra de ticket’s restaurante/senhas de refeição, pelos montantes de 1994 – 111.274.350\$00, 1995 – 117.674.850\$00 e 1996 – 90.815.410\$00, devendo-se a não aceitação ao facto de, em síntese, a AF ter entendido que a Recorrente não logrou provar que tais senhas ou o seu valor foram efectivamente entregues aos seus funcionários a título de subsídio de refeição.

Por outro lado, a fiscalização efectuada à Recorrente foi efectuada no âmbito de uma inspecção tributária geral aos clientes da T...de Portugal – Sociedade Emissora de Títulos de Refeição, S.A., pelo que, na Recorrente, a fiscalização teve apenas por objecto a fiscalização da compra e destino das senhas contabilizadas pela Recorrente.

A Mma. Juiz a quo julgou a impugnação improcedente, mantendo na ordem jurídica as

liquidações impugnadas, pelo que neste recurso está em causa decidir se aqueles encargos devem ser aceites como custo fiscal ou se se deve manter a sentença recorrida.

Sobre esta matéria comanda o disposto no artigo 23º do CIRC, o qual, no seu n.º 1, al. d) dispunha 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:

d) – Encargos de natureza administrativa, tais como remunerações, ajudas de custo, pensões ou complementos de reforma, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações do ramo “Vida”, contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuição para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares de segurança social.

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 está em causa a documentação da compra das senhas de alimentação. O que está em causa neste recurso, como se disse acima, é o destino das mesmas senhas, logo está em causa saber se aqueles encargos foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, sendo que à FP cabe o ónus da prova dos pressupostos do seu direito a proceder às correcções e ao contribuinte cabe provar que os respectivos custos foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, face à letra da lei, art. 23º, n.º 1, al. b) do CIRC.

Aquando do primeiro contacto dos Inspectores com o administrador da Recorrente, com vista à realização do exame, foi-lhes referido que tinham sido destruídos quer as listagens com os nomes dos trabalhadores beneficiários quer os recibos alegadamente assinados pelos mesmos, com o fundamento de falta de espaço e de que o que importava era a factura da compra das senhas. Todavia, quando os Inspectores voltaram à empresa, uma semana mais tarde para proceder ao exame da escrita, foi-lhes entregue uma listagem de onde constavam os nomes dos trabalhadores alegadamente beneficiários das senhas, bem como lhes foram entregues 2ªs vias dos recibos (50.000) assinados pelos mesmos trabalhadores, listagem essa e recibos processados depois daquele contacto.

Todavia, os Inspectores verificaram que a referida listagem processada por computador, bem como as 2ªs vias dos recibos referidos na al. j), não incluem os “trabalhadores vinculados à empresa nos anos de 1993 a 1996 e que posteriormente deixaram de estar ao seu serviço”, conforme fls. 71 do processo administrativo, o que levou os Inspectores a contactarem, a título de amostra, alguns desses trabalhadores, que preencheram um questionário apenas se obtendo convergência quanto ao recebimento de subsídios de alimentação e /ou de prémios de produtividade, ainda que em valores diferentes (fls. 269 e ss. do proc. Administrativo), pelo que os Inspectores entenderam que as listagens e 2ªs vias dos recibos não traduziam a realidade.

Por outro lado ainda, os Inspectores tributários verificaram também que uma grande parte dos títulos de refeição adquiridos (439.121 contos) pela Recorrente foram depois devolvidos à entidade fornecedora para efeitos de reembolso, ou seja 71,46 % do volume dos anos de 1993 a 1996 (313.792,5 contos), devolução essa que foi efectuada em nome de “Refeitório C... – António Augusto Gregório”, verificando ainda que os respectivos reembolsos não foram relevados na empresa, pois não existia na contabilidade da Recorrente sinais destes movimentos financeiros. O que se verificou foi que dos cheques dos reembolsos (41), na importância global de 313.792,5 contos, só parte, na importância de 8.555,5 contos, foram depositados na conta da Recorrente, tendo os restantes sido depositados em contas de diversas pessoas (4), entre as quais o administrador da recorrente, António Augusto Gregório (17.237,0 contos), conforme mapa de fls. 75 e transcrito nos factos provados. Em relação a este, puderam ser analisados os extractos bancários, tendo-se chegado à conclusão que, em relação a dois depósitos de 4825 contos cada, não havia qualquer prova da utilização desses

valores em benefício da empresa, pelo que a AF liquidou adicionalmente IRS a António Augusto Gregório (fls. 73 a 74 do p.a.).

Em relação às restantes três pessoas (uma accionista, director financeiro e uma pessoa estranha à recorrente, esta com residência fixa na África do Sul, mas pessoa muito próxima do Presidente do Conselho de Administração da recorrente), não foi possível analisar os extractos das contas bancárias, por força do sigilo bancário.

Deste modo, embora o administrador António Augusto Gregório tenha afirmado que a totalidade das quantias reembolsadas foi entregue aos trabalhadores, não foram apresentados aos Inspectores Tributários elementos de prova que demonstrem, sem quaisquer dúvidas, a existência desses pagamentos (fls. 73 a 76 do p.a.). Daí não ter aquela importância sido considerada como custo fiscal, da empresa e, como tal, procedeu-se às respectivas correcções ao lucro tributável que, por sua vez originaram as liquidações impugnadas.

A Mma. Juiz fundamentou a improcedência da impugnação do seguinte modo:

“” A questão a decidir nestes autos consiste em saber se os valores não aceites pela Administração Fiscal como custo, referentes à aquisição de Ticket’s Restaurant, correspondem efectivamente a custos do exercício.

Da fundamentação da prova produzida e dispensando a reprodução das razões pelas quais não se deu como provado a entrega daqueles valores aos funcionários constam já das razões que justificam não se ter dado como provado que aqueles valores tivessem sido entregues aos funcionários.

Estabelece o are 23º n.º1 do CIRC que:

"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, (...)".

Verifica-se assim que aquele preceito estabelece uma relação de nexos de causalidade entre os custos por um lado, e a realização dos proveitos sujeitos a imposto ou a manutenção da fonte produtora por outro.

A propósito refere-se no CIRC Anotado de F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, 4ª Edição, 1994, pág. 214: "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 para a manutenção da fonte produtora. Abandonou-se o critério da razoabilidade que constituía um poder discricionário da administração no regime anterior e que foi fonte de muitas injustiças e arbitrariedades, concorrendo para o clima de desconfiança entre o contribuinte e o Fisco. Hoje serão, assim, considerados todos os custos desde que devidamente documentados. A título exemplificativo indicam-se, nas diversas alíneas do n.º1, os custos que ocorrem dentro de uma normalidade e com mais frequência. São dois os requisitos indispensáveis para que os custos sejam aceites para efeitos do 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 importâncias deverão ser adicionadas ao resultado contabilístico."

Nestes autos a decisão passa essencialmente pela apreciação da prova produzida e esta matéria foi já exaustivamente discutida supra.

Não resulta da factualidade apurada que os custos a que se reportam os presentes autos tenham sido necessários à realização dos proveitos ou à manutenção da fonte produtora.

Destarte, não resultando dos autos que os custos em questão tenham sido realizados com aquele objectivo, bem andou a Administração Fiscal ao proceder à correcção e consequentes liquidações de imposto aqui impugnadas.

Nestes termos e pelos fundamentos expostos, julga-se a impugnação improcedente porque não provada absolvendo a fazenda Pública do pedido. “”

Salvo melhor opinião, a sentença recorrida deve ser mantida porque a Recorrente, compradora dos ticket’s restaurant, se comprou os mesmos para os entregar aos seus trabalhadores a título de subsídio de alimentação, ou mesmo como prémio de produtividade e se os distribuiu, como alega, deveria ter em seu poder documentos comprovativos da entrega dos mesmos ou do respectivo valor aos seus empregados, uma vez que esta documentação é necessária para se demonstrar que existiu custo. É que, ao contrário do que a Recorrente defende, a factura da compra dos ticket’s apenas comprova a compra e nada mais, até porque, enquanto a compradora tiver em seu poder os ticket’s, à data do fecho das respectivas contas, o valor despendido com a compra dos mesmos ainda não se deve

considerar como despesa propriamente dita, uma vez que os mesmos ticket's ainda constituem valores que podem ser utilizados posteriormente e a qualquer momento. Isto é, é como se a compradora ainda tivesse em seu poder o respectivo numerário. Como tal, só os documentos comprovativos da entrega dos mesmos aos respectivos funcionários, para pagamento de subsídio de alimentação e/ou prémio de produtividade, comprovam a respectiva despesa e, conseqüentemente, o custo.

Em relação a esta questão, ainda que relativo a senhas de gasolina, pode ver-se o douto Ac. do STA, de 15/6/2005, Proc. 045/05, votado por unanimidade, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro António Pimpão e cujo Ac. pode ser consultado em www.dgsi.pt/jsta.nsf, e em cujo sumário se lê:

“” A aquisição de cheques auto traduz-se numa operação de mera troca de meios de pagamento que não se traduz num custo efectivo, pois que a despesa só ocorre aquando da compra do combustível.

Podia e devia a impugnante documentar a despesa correspondente com a aquisição do combustível, pois que se a impugnante continuasse a ter na sua disposição os referidos cheques auto não teria suportado qualquer despesa.

(...) “”.

Deste modo, ao contrário do que a Recorrente defende na 5ª conclusão, a factura da compra dos ticket's não é suficiente para documentar a despesa para efeitos de se considerar a mesma como custo fiscal.

Por outro lado, tendo a Recorrente devolvido ticket's (71,46% do total) à empresa fornecedora e depositado o respectivo montante nas contas bancárias do seu administrador, de uma accionista, do director financeiro e de uma pessoa estranha à sociedade, cabia-lhe o ónus de provar que, apesar desse depósito, o respectivo montante acabou por ser entregue aos seus funcionários, isto é da recorrente, a título de subsídio de alimentação e/ou de prémio de produtividade, prova essa que não fez.

Por outro lado, as listagens e as 2ªs vias dos recibos entregues pela Recorrente aos Inspectores Tributários não podem servir, salvo melhor opinião, para comprovar a entrega do montante em causa aos funcionários da Recorrente, uma vez que a Recorrente não justifica porque é que, sendo os mesmos relativos aos exercícios de 1994 a 1996, a Recorrente só inclui nas listagens, e respectivos recibos (uns e outros entregues aos Inspectores Tributários) funcionários ao serviço da recorrente à data da fiscalização, isto é, em inícios de 1998.

Reformando, como reformou, as listagens e as 2ªas vias dos recibos, não contemplando os funcionários que, entretanto, saíram da empresa, o que demonstra é que só pretendeu justificar, de algum modo, as saídas dos ticket's, ou do seu valor, sem cuidar, ou sem lhe interessar, demonstrar a que “bolsa” foi parar o respectivo valor. Assim sendo, é manifesto que tais documentos, salvo melhor opinião, não correspondem à realidade que se viveu naqueles exercícios de 1994 a 1996 e, como tal, não podem ser tidos como comprovativo dos respectivos pagamentos.

Ora, 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 factos 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...» } (...) “”

Por outro lado, também não se verifica uma situação de fundada dúvida, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 121º do CPT, porque a dúvida que implica a anulação do acto impugnado não pode considerar-se «fundada», se assentar na ausência ou na inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante.

Este não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida «a existência e quantificação do facto tributário».

Cabe-lhe o ónus da prova de tais factos, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar também comprová-los.

Só mediante a prova concludente de tais factos é que é possível concluir-se pelo fundamento daquela dúvida.

Assim, não tendo a recorrente demonstrado que o montante dos reembolsos dos ticket's foi distribuído pelos seus funcionários, isto é, pelos funcionários ao seu serviço nas respectivas datas, não se pode qualificar a despesa como sendo indispensável para a formação dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora e, como tal, não pode ser tida como custo fiscal pelo que, apesar do teor das conclusões formuladas pela Recorrente, entendemos que, salvo melhor opinião, a Recorrente não fez prova da indispensabilidade dos custos em causa e, como tal, deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se na ordem jurídica a sentença recorrida.

D. DECISÃO

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo do Sul, em conferência, em negar provimento ao recurso e, em consequência em manter na a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente, com cinco UCs de TJ.

Lisboa, 2006-06-27

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

LISBOA, 27/06/2006

IVONE MARTINS

JORGE LINO

PEREIRA GAMEIRO