

Acórdãos TCAS

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

Processo: 01366/06
Secção: CT - 2.º JUÍZO
Data do Acórdão: 21-11-2006
Relator: JOSÉ CORREIA
Descritores: IMPUGNAÇÃO DE IRC
CUSTOS
INDISPENSABILIDADE
TICKETS RESTAURANTE

Sumário:

I) – Para que os custos sejam aceites para efeitos fiscais é necessário que se comprovem com documentos emitidos nos termos legais e que sejam indispensáveis para a realização dos proveitos, implicando a falta de qualquer destes requisitos a sua não consideração e o seu adicionamento ao resultado contabilístico.

II)- O ónus probatório dos pressupostos das correcções a que proceda incumbe à AT, cabendo ao e ao contribuinte 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)- Cobia, pois, à impugnante o ónus de provar que os ticket's restaurante foram entregues aos seus funcionários a título de subsídio de alimentação e/ou de prémio de produtividade, prova essa que não fez, pois as simples listagens não podem servir para comprovar a entrega do montante em causa aos funcionários da Recorrente.

IV)- Caso fosse indispensável para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, a impugnante devia ter feito de tal atribuição política empresarial na empresa, fazendo constar dos recibos de remuneração tal atribuição, sendo que a impugnante usou dois critérios na utilização dos referidos tickets restaurante, não tendo feito prova bastante de terem sido utilizados, na sua totalidade, para realização dos respectivos proveitos e como tal não devendo ser aceites como custo e dedutíveis como pretendeu.

V)- A aceitação dos pagamentos extra aos trabalhadores com os tickets restaurante e a consideração de tais pagamentos como custo dedutível, tem de passar pela referenciação clara de tais pagamentos, nomeadamente na sua inclusão nos recibos mensais dos salários, o que não aconteceu no caso sob apreço.

VI)- 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 se impõe a conclusão de que a impugnante não fez prova da indispensabilidade dos custos em causa e, como tal, deve conceder-se provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida.

Aditamento:

1

Decisão Texto Integral: Acordam nesta Secção do Contencioso do Tribunal Central Administrativo Sul:

1.– A EXCELENTÍSSIMA REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA, inconformada com a sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Almada que julgou procedente a impugnação deduzida por A...- ..., SA, contra a liquidação de IRC do exercício de 1994, dela recorreu para este Tribunal Central Administrativo do Sul, para o que apresentou alegações em que formulou as seguintes conclusões:

- 1.- A impugnante pagava mensalmente aos seus trabalhadores, quantias não identificadas, nem incluídas nos recibos de vencimento;
- 2.- De valor quase igual a esses vencimentos;
- 3.- Pagamentos feitos através da atribuição de tickets-restaurante;
- 4.- Que a entidade patronal/impugnante classificava como prémios pelo empenhamento no (que não realização de) trabalho fora da hora normal de trabalho;
- 5.- Ora, caso fosse indispensável para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, a impugnante devia ter feito de tal

atribuição pecuniária política salarial na empresa, fazendo constar dos recibos de remuneração tal atribuição;

6.- Não o tendo feito, tal atribuição era insusceptível de reclamação por parte dos trabalhadores, e por esse facto só era atribuído caso a impugnante assim o entendesse;

7.- Não estando em causa o custo suportado com tal aquisição, não ficou contudo comprovada a sua indispensabilidade para a realização dos proveitos (conforme exigido pelo artº 23º do CIRC);

8.- Nem ficou comprovada a sua indispensabilidade para a manutenção da fonte produtora (cf. mesmo preceito legal);

9.- Não se verificou assim a invocada ilegalidade de vício de violação de lei.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, requer que seja julgado PROCEDENTE o presente recurso, por provado, com todas as consequências legais.

Não foram apresentadas contra – alegações.

A EPGA emitiu a fls. 211 o seguinte douto parecer:

"I - A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Mmo Juiz do TAF de Almada que julgou procedente a impugnação que fora deduzida por "A... - ..., S.A." contra a liquidação de IRC e juros compensatórios de 1994, invocando nas conclusões do recurso a violação do art. 23º do CIRC determinante da respectiva revogação.

A sentença recorrida fixou a fls. 134/135 dos autos, os factos que dá como provados e que servem de base à decisão sob apreço,

II.- Na sentença recorrida consta que a impugnante declarou no âmbito da acção inspectiva que a diferença apurada e mencionada no ponto E) do respectivo probatório (fls. 135) se refere a "tickets restaurante extra salário", constando também dos autos que tais pagamentos extra não constavam dos recibos de remuneração; a AT teve o cuidado de os destrinçar e referenciar conforme consta dos anexos ao relatório inspectivo e agora juntos aos autos a fls.198 e segs.

Tal como foi referido pelo Mº Pº na 1ª instância «...caso fosse indispensável para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, a impugnante devia ter feito de tal atribuição política empresarial na empresa, fazendo constar dos recibos de remuneração tal atribuição», sendo que a impugnante usou dois critérios na utilização dos referidos tickets restaurante, não tendo feito prova bastante de terem sido utilizados, na sua totalidade, para realização dos respectivos proveitos e como tal não devendo ser aceites como custo e dedutíveis como pretendeu.

A aceitação dos pagamentos extra aos trabalhadores com os tickets restaurante e a consideração de tais pagamentos como custo dedutível, tem de passar pela referenciação clara de tais pagamentos, nomeadamente na sua inclusão nos recibos mensais dos salários, o que não aconteceu no caso sob apreço.

Na sentença recorrida fez-se uma diferente interpretação dos factos dados por provados o que se afigura não ser condizente com a prova produzida nem com uma correcta interpretação dos preceitos legais aplicáveis.

Pelo exposto, entende-se que deve ser concedido provimento ao recurso."

Os autos vêm à conferência com dispensa de vistos.

*

2.- Na sentença recorrida com base na análise da prova produzida, deram-se como provados, com interesse para a decisão, os seguintes factos:

A)- Na sequência de uma acção de inspecção efectuada à contabilidade do impugnante ao exercício de 1994 foi elaborado o respectivo relatório de inspecção onde foram efectuadas correcções à matéria colectável em sede de IRC no montante de Esc. 9,999.150, sendo o montante declarado

pelo impugnante de Esc. 27.296.552 que foi corrigido para Esc. 37.295.702 (Cfr. fls 14).

B)-As correcções mencionadas na alínea anterior resultaram do entendimento dos serviços de inspecção de que a impugnante infringiu o art.º 23.º n.º I alínea d) do CIRC (Cfr. fls 15 e ss).

C)-A impugnante efectuou pagamentos de subsídio de refeição aos trabalhadores mediante tickets no montante de Esc. 21.554.650, contabilizando tais montantes enquanto custos (Cfr. fls 15 e 16 e anexos 22 a 33 e 34 e 35 e depoimento testemunhal).

D)- Os totais mensais pagos a título de subsídios de refeição a trabalhadores foi de Esc. 11.555.5000 (Cfr. fls. 15 e 16 e anexos 22 a 33 e 34 e 35).

E)- A diferença apurada pelos serviços de inspecção entre os montantes mencionados em C) e D) foi de Esc. 9.999.150 (Cfr. fls 15 e 16 e anexos 22 a 33 e 34 e 35).

F)- O impugnante declarou no âmbito da acção de inspecção mencionada em A) que a diferença mencionada na alínea anterior refere-se a "tickets extra salário", juntando os mapas discriminativos de atribuição de tais montantes por trabalhador que constituem os anexos 36 38, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais (Cfr. fls 16).

G)-Na sequência da fixação do lucro tributável nos termos na alínea A) foi efectuada a liquidação adicional IRC e juros compensatórios n.º 8310009834 relativa ao exercício de 1994, no montante total de Esc. 6.404.565 cuja data limite de pagamento voluntário terminou em 19/07/1999 (Cfr. fls 25 a 29).

H)- A impugnação judicial foi apresentada em 20/09/1999 {Cfr. fls 2). 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:

I)– A diferença dita na alínea E), refere-se a valores cujo pagamento não constava dos recibos de remuneração,

J)- Tendo a AT o cuidado de os destrinçar e referenciar conforme consta dos anexos ao relatório inspectivo e agora juntos aos autos a fls.198 e segs.

*

Quanto aos factos provados a convicção do Tribunal fundou-se na prova documental junta aos autos, e, em concreto, no teor dos documentos indicados em cada uma das alíneas *supra*.

Foram também tidos em consideração os depoimentos das testemunhas que revelaram conhecimento directo da factualidade pertinente.

*

Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que, por conseguinte, importe registar como não provados.

*

3.- Face à factualidade acabada de fixar, cabe agora aplicar o direito. Tal como a identificou a M^a Juíza recorrida, a questão essencial a decidir está em determinar se os montantes dispendidos na aquisição de tickets restaurante constituem custos fiscalmente dedutíveis ao abrigo do art.º 23.º do CIRC.

A impugnação foi julgada improcedente, no fundamental, com base na evocada doutrina constante do *Ac. do STA de 29/03/2006, proc. n.º 1236/05*, segundo a qual e transcrevendo o sumário do duto aresto, "I- *Constituem custos fiscalmente dedutíveis, para efeitos do disposto no artigo 23º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, os pagamentos feitos a restaurantes por uma empresa de construção civil como contrapartida do fornecimento de refeições tomadas por trabalhadores seus que desloca para obras situadas em vários locais. II -O facto de a empresa pagar aos mesmos trabalhadores subsídio de refeição não configura uma duplicação de custos capaz de*

afastar a dedutibilidade das despesas feitas nos restaurantes."

Ainda a M^a Juíza transcreve parte do discurso fundamentador do mesmo acórdão em que se expende que *"O juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos é exclusivo do empresário. (...) Mas todo o gasto que contabilize como custo e se mostre estranho ao fim da empresa não é custo fiscal, porque não indispensável. Entendemos, pois, que são custos fiscalmente dedutíveis todas as despesas que se relacionem directamente com o processo produtivo (para o nosso caso, não interessa considerar as de investimento), designadamente, com a aquisição de factores de produção, como é o caso do trabalho. E que, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não directamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objectivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial, ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa,"* (sublinhado nosso)". Aderindo à fundamentação do excerto aresto, veio a M^a Juíza a entender que no caso em apreço, da prova testemunhal produzida resultou, que a aquisição dos tickets restaurante destinava-se a atribuição dos mesmos aos trabalhadores da impugnante e constituía uma prática habitual com o escopo de incentivar a prestação de trabalho fora do horário normal; e, considerando que se trata de trabalhadores da impugnante, concluiu a julgadora que tais quantias revestem necessariamente a natureza de custos com trabalhadores, e como tal concorrem para a prossecução do interesse empresarial, e nessa medida consideram-se custos fiscalmente dedutíveis para efeitos do art.º 23.º do CIRC.

Dissentindo do assim fundamentado e decidido, sustenta a recorrente F^aP^a que a impugnante pagava mensalmente aos seus trabalhadores, quantias não identificadas, nem incluídas nos recibos de vencimento de valor quase igual a esses vencimentos, sendo os pagamentos feitos através da atribuição de tickets-restaurante que a entidade patronal/impugnante classificava como prémios pelo empenhamento no (que não realização de) trabalho fora da hora normal de trabalho. Ora, caso fosse indispensável para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, a impugnante devia ter feito de tal atribuição pecuniária política salarial na empresa, fazendo constar dos recibos de remuneração tal atribuição até porque, não o fazendo, tal atribuição era insusceptível de reclamação por parte dos trabalhadores, e por esse facto só era atribuído caso a impugnante assim o entendesse. Assim, não estando em causa o custo suportado com tal aquisição, não ficou contudo comprovada a sua indispensabilidade para a realização dos proveitos nem para a manutenção da fonte produtora (conforme exigido pelo artº 23º do CIRC).

O EPGA pronunciou-se no sentido de que na sentença recorrida se fez uma interpretação dos factos dados por provados o que se afigura não ser condizente com a prova produzida nem com uma correcta interpretação dos preceitos legais aplicáveis.

E isso porque na sentença recorrida consta que a impugnante declarou no âmbito da acção inspectiva que a diferença apurada e mencionada no ponto E) do respectivo probatório (fls. 135) se refere a "tickets restaurante extra salário", constando também dos autos que tais pagamentos extra não constavam dos recibos de remuneração; a AT teve o cuidado de os destrinçar e referenciar conforme consta dos anexos ao relatório inspectivo e agora juntos aos autos a fls.198 e segs.

Ora, tal como foi referido pelo M^oP^o na 1^a instância «...caso fosse indispensável para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, a impugnante devia ter feito de tal atribuição política empresarial na empresa, fazendo constar dos recibos de remuneração tal atribuição», sendo que a impugnante usou dois critérios na utilização dos

referidos tickets restaurante, não tendo feito prova bastante de terem sido utilizados, na sua totalidade, para realização dos respectivos proveitos e como tal não devendo ser aceites como custo e dedutíveis como pretendeu.

A aceitação dos pagamentos extra aos trabalhadores com os tickets restaurante e a consideração de tais pagamentos como custo dedutível, tem de passar pela referência clara de tais pagamentos, nomeadamente na sua inclusão nos recibos mensais dos salários, o que não aconteceu no caso sob apreço.

Quid juris?

Tal como foi dito pelas partes, dispõe o artigo 23º, n.º I, do CIRC que se consideram 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.

A essa luz, aceitando o Mº Juiz que cabia à impugnante provar que as questionadas verbas/despesas foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, logrando fazer a prova dessa indispensabilidade, deve a impugnação proceder.

Na verdade, no que concerne à comprovação de **custos**, (ao invés do que sucede em sede de IVA para efeitos de dedução de imposto em que só se admite a dedução do imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes que respeitem os requisitos formais do art. 35º, nº 5, do CIVA - cfr. art. 19º, nº 2, do CIVA), para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de **IRC**, é viável, no caso de inexistência de documento de origem externa (nos casos em que este devesse existir), a prova dos **custos** através de documento interno, que deverá conter os elementos essenciais das facturas, desde que a veracidade da operação subjacente seja inequivocamente assegurada por outros meios de prova.

(1)

Assim, sendo certo que era admissível a prova de um custo com base em prova testemunhal que, «in casu», foi produzida, não é verdade que, sem mais, face ao disposto no art. 41º nº 1 al. h) do CIRC, a lei permita a dedução fiscal dos encargos não devidamente documentados, mesmo quando contabilizados como **custos**.

Nesse sentido, retenha-se que o lucro tributável para efeitos de tributação em **IRC** tem como suporte o resultado apurado na contabilidade (cfr. art. 17º, nº 1, do CIRC), a qual deverá, designadamente, estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade e reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo (als. a) e b) do nº 1 do art. 17º do CIRC); e estar organizada nos termos da lei comercial e fiscal e permitir o controlo do lucro tributável (nº 1 do art. 98º do CIRC).

Cumpridos que se mostrem tais requisitos, i. é, estando a contabilidade organizada, «presume-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte» (art. 78º do CPT, em vigor à data dos factos; cfr., hoje, o art. 75º da LGT).

Acresce que uma das regras de organização da contabilidade que assume maior relevo para o direito fiscal é a estabelecida na al. a) do nº 3 do citado art. 98º do CIRC, de acordo com a qual «*Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de ser apresentados sempre que necessário*».

Todavia, no que respeita às aquisições de bens e serviços, a regra geral é a de que os respectivos documentos justificativos sejam de origem externa, sendo essa origem que lhes confere a presunção de autenticidade.

Significa então que a falta do documento externo justificativo da

operação contabilizada implica que esse lançamento contabilístico é fictício?

Na senda de *Freitas Pereira no seu Parecer emitido no CEF n.º 3/92, de 6/1/1992, publicado na CTF n.º 365, págs. 343 a 352*, «A inexistência de documento externo destinado a comprovar uma operação para a qual ele devia existir afecta necessariamente, e em princípio, o valor probatório da contabilidade e essa falta não pode ser suprida pela apresentação de um documento interno. É que o valor probatório de uma contabilidade assenta essencialmente nos respectivos documentos justificativos e, quanto aos que o devam ser, é a origem externa que lhes confere um carácter que se pode designar por presunção de autenticidade. Um documento de origem interna só pode substituir um documento de origem externa quando sejam reunidas provas adicionais que confirmem a autenticidade dos movimentos nele reflectidos.

Assim, a falta de documento externo pode ser suprida por outros meios de prova que demonstrem de forma inequívoca a justeza do lançamento efectuado». os quais devem incidir «não só sobre a materialidade da operação em si mesma mas também sobre os demais elementos indispensáveis à quantificação dos respectivos reflexos».

No mesmo sentido se pronunciou *Tomás de Castro Tavares in Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos, CTF n.º 396, págs. 7a 177*): «ao comprador compete, pois, a prova da ocorrência do custo, com a determinação do seu efectivo montante. Para tal, não basta que evidencie um documento interno (por si mesmo realizado). Ao lado desse suporte terá de demonstrar, por qualquer outro meio, a existência e principais características da transacção. Nessa tarefa poderá carrear quaisquer meios de prova (testemunhas, documentos auxiliares, explanação da sua contabilidade), competindo ao juiz aquilatar sobre o preenchimento da prova. Deste modo, um custo não documentado assume efeitos fiscais se o contribuinte provar, por quaisquer meios ao seu dispor, a efectividade da operação e o montante do gasto».

Note-se, porém, na esteira do *Acórdão do TCA de 15-06-2005, Recurso n.º 563/05 que "A norma do art.º 41.º n.º1 do CIRC, sob a epígrafe **Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais**, dispunha na sua alínea h) que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial.*

A expressão «*despesas confidenciais ou não documentadas*», têm vindo a ser utilizadas em diplomas legais, normalmente, com o mesmo sentido e alcance. É assim, no art.º 27.º do Dec-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto (na redacção inicial e na introduzida pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro), art.º 89.º n.º3 da Lei n.º 101/89, de 29 de Dezembro e no art.º 4.º do Dec-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho (na redacção inicial e nas introduzidas pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro e pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), sendo aquele primeiro diploma como o definidor do «regime das despesas não documentadas por parte das empresas».

Despesas confidenciais são despesas que, «como a sua própria designação indica, não são especificadas ou identificadas, quanto à natureza, origem e finalidade- Cfr. neste sentido o *acórdão do STA de 23.3.1994, recurso n.º 17 812*.

Tratam-se de despesas que, pela sua própria natureza, não são documentadas- Cfr. neste sentido *Vítor Faveiro, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, Vol. II, pág. 602, nota*.

No contexto destes diplomas, em face da referência cumulativa a despesas confidenciais e a despesas não documentadas, as primeiras serão aquelas relativamente às quais não é revelada a sua natureza, origem e finalidade, enquanto as segundas serão despesas relativamente

às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem e finalidade. Todas elas, no entanto, serão despesas não comprovadas documentalmente e como tal, excluídas como custos para efeitos de determinação do lucro tributável.

Assim, na referida alínea h) do n.º 1 do art.º 41.º do CIRC, incluir-se-ão as despesas relativamente às quais não existem os documentos exigidos por lei, independentemente de ser revelada ou ocultada a sua natureza, origem e finalidade.

O encargo não estará devidamente documentado quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ele foi efectivamente suportado pelo sujeito passivo e a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa- Cfr. neste sentido o *Acórdão do STA de 5.7.2000, recurso n.º 24 632*.

Mas, enquanto as despesas não documentadas mas não confidenciais são susceptíveis de sobre elas ser produzida outro tipo de prova, designadamente a prova testemunhal para prova do bem fundado do seu lançamento na contabilidade (Cfr. neste sentido quanto a tal prova, o *acórdão deste Tribunal de 25.3.2003, recurso n.º 7236/02*), já quanto às despesas confidenciais, tal prova não faz qualquer sentido, porque desde logo perderiam essa qualidade, sendo certo que apenas estas últimas podem ser tributadas à taxa autónoma como *despesas confidenciais*." Quanto à **indispensabilidade** dos **custos**, dispõe o art. 23º do CIRC, que os **custos** ou perdas relevam se forem indispensáveis para a realização de proveitos ou ganhos correspondentes, enunciando-se desde logo, nas diversas alíneas deste normativo, certas despesas que assim devem ser consideradas.

Do que vem dito decorre que 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. Mas isso não quer dizer, que essa relação é uma relação de causalidade necessária, uma genuína *conditio sine qua non* ou de resultados concretos obtidos com o acto, mas antes tendo 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 maximizada de resultados.

Sendo assim, a questão do ónus da prova da **indispensabilidade** do custo passa ao lado da presunção de veracidade da escrita correctamente organizada (arts. 78º do CPT e 75º da LGT) pois não se questiona a veracidade (existência e montante) da despesa contabilizada mas a sua relevância, face à lei, para efeitos fiscais, no caso, da sua qualificação como custo dedutível.

Daí, pois, que 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**.

É que em tal desiderato, 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 (*cf. ac. do TCA, de 26/6/2001, Rec. n.º 4736/01*). Na esteira do *Cons. Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado, 2ª edição, pág. 470)*, «o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Embora esta regra (art. 74º/1 LGT) esteja prevista para o 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...».

Aplicando tal doutrina ao caso dos autos, temos que [vd. probatório pontos C) a F)-] a impugnante efectuou pagamentos de subsídio de refeição aos trabalhadores mediante tickets no montante de Esc. 21.554.650, contabilizando tais montantes enquanto custos, sendo os totais mensais pagos a título de subsídios de refeição a trabalhadores foi de Esc. 11.555.5000 e a diferença apurada pelos serviços de inspecção entre os montantes atrás mencionados de Esc. 9.999.150, mencionando a impugnante no âmbito da acção de inspecção de que foi alvo que a aquela diferença se refere a "tickets extra salário", juntando os mapas discriminativos de atribuição de tais montantes por trabalhador. Assim, vê-se que a impugnante declarou no âmbito da acção inspectiva que a diferença apurada e mencionada no ponto E) do respectivo probatório (fls. 135) se refere a "tickets restaurante extra salário", constando também dos autos que tais pagamentos extra não constavam dos recibos de remuneração, havendo a AT tido o cuidado de os destrinçar e referenciar conforme consta dos anexos ao relatório inspectivo e agora juntos aos autos a fls.198 e segs.

Tal como foi referido pelo M^o P^o na 1^a instância e é secundado pelo EPGA junto desta «...caso fosse indispensável para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, a impugnante devia ter feito de tal atribuição política empresarial na empresa, fazendo constar dos recibos de remuneração tal atribuição», sendo que a impugnante usou dois critérios na utilização dos referidos tickets restaurante, não tendo feito prova bastante de terem sido utilizados, na sua totalidade, para realização dos respectivos proveitos e como tal não devendo ser aceites como custo e dedutíveis como pretendeu.

A aceitação dos pagamentos extra aos trabalhadores com os tickets restaurante e a consideração de tais pagamentos como custo dedutível, tem de passar pela referenciação clara de tais pagamentos, nomeadamente na sua inclusão nos recibos mensais dos salários, o que não aconteceu no caso sob apreço.

Ora, sendo no conceito de indispensabilidade insito no art^o 23^o do CIRC que radica a questão essencial da consideração fiscal dos custos empresariais e que assenta o a distinção fundamental entre o custo efectivamente incorrido no interesse colectivo da empresa e o que pode resultar apenas do interesse individual do sócio, de um grupo de sócios ou do seu conjunto e que não pode, por isso, ser considerado custo; e, no caso, como refere a recorrente, a impugnante pagava mensalmente aos seus trabalhadores, quantias não identificadas, nem incluídas nos recibos de vencimento e de valor quase igual a esses vencimentos, sendo tais pagamentos feitos através da atribuição de tickets-restaurante e que a entidade patronal/impugnante classificava como prémios de empenhamento no (que não realização de) trabalho fora da hora normal de trabalho.

Pertinente é ainda a consideração da recorrente de que, caso fosse indispensável para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, a impugnante devia ter feito de tal atribuição pecuniária política salarial na empresa, fazendo constar dos recibos de remuneração tal atribuição; não o tendo feito, tal atribuição era insusceptível de reclamação por parte dos trabalhadores, e por esse facto só era atribuído caso a impugnante assim o entendesse.

E, na verdade, o "custo fiscal", é uma despesa com um fim empresarial o que não quer dizer que tenha desde logo um fim imediata e directamente lucrativo, mas que tem, na sua origem e na sua causa, um fim empresarial, concedendo a lei à AT poderes bastantes para recusar a aceitação como custo fiscal de despesas que se não possam considerar compatíveis com as finalidades a prosseguir pela empresa - cfr. *J. L. Saldanha Sanches, Os Limites do Planeamento Fiscal, pág. 214.*

Como se salienta no *Acórdão deste TCAS de 27-06-2006, Recurso nº 01190/03* 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.

O que está em causa neste recurso, como se disse acima, não é a aquisição ticket's restaurant por parte da impugnante, mas o destino dos mesmos, a sua atribuição aos seus trabalhadores.

Ora, como se cogita no aresto acabado de citar, 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.

E nos autos apenas constam as listagens com os nomes dos trabalhadores beneficiários mas não os recibos de vencimento em que constem tais verbas.

Deste modo não foram apresentados pela impugnante elementos de prova que demonstrem, sem quaisquer dúvidas, a existência desses pagamentos.

Isso sem embargo de a Recorrente ter sido a compradora dos ticket's restaurant, pois o que releva é se 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.

Na verdade, 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, o que equivalia a que a compradora ainda tivesse em seu poder o respectivo numerário. 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.

Ainda que relativo a senhas de gasolina, é lapidar sobre a questão em debate o *Ac. do STA, de 15/6/2005, Recurso nº 045/05*: "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."

Cabia, pois, à impugnante o ónus de provar que os ticket's foram entregues aos seus funcionários a título de subsídio de alimentação e/ou de prémio de produtividade, prova essa que não fez, pois as simples listagens não podem servir para comprovar a entrega do montante em

causa aos funcionários da Recorrente.

Cabendo à impugnante demonstrar o factos que invocou, mormente que as despesas foram feitas no interesse da contribuinte, quanto a esta matéria nada foi feito, uma vez que a veracidade daqueles não resulta dos elementos existentes no processo administrativo, com a certeza jurídica necessária.

Assim, não tendo a impugnante 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 se impõe a conclusão de que a Recorrente não fez prova da indispensabilidade dos custos em causa e, como tal, deve conceder-se provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida.

Daí que procedam as conclusões do recurso *«in totum»*.

*

4.- Termos em que se judica conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação mantendo o acto tributário impugnado na ordem jurídica.

Custas pela recorrida fixando-se a taxa de justiça em 5 Ucs.

*

Lisboa, 21/11/2006

(Gomes Correia)

(Eugénio Sequeira)

(Ivone Martins)

(1) Nesse sentido se evoca o *Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul de 18-01-2005, no Recurso nº 66/03*, cuja fundamentação, *data venia*, se vai seguir de perto.