



MARTINS, Fernando Lança, “A dedutibilidade de gastos em sede de IRC e a utilização do artigo 23.º do CIRC como norma anti-abuso. Comentário à Decisão Arbitral de 16 de Novembro de 2018, processo n.º 70/2018-T”

Índice: Introdução; 1. Síntese da Decisão Arbitral de 16 de Novembro de 2018 (Processo n.º 70/2018-T); 2. Comentário à Decisão Arbitral de 16 de Novembro de 2018 (Processo n.º 70/2018-T); 2.1. O regime geral de dedução de gastos previsto no artigo 23.º do CIRC; 2.2. A dedução de gastos decorrentes de empréstimos; 2.3. A função do artigo 23.º do CIRC e articulação com as normas anti-abuso; 2.4. Análise crítica da Decisão Arbitral de 16 de Novembro de 2018 (Processo n.º 70/2018-T)

Introdução

A reforma da tributação das sociedades de 2014 teve especial enfoque no regime de dedução de gastos consagrado no artigo 23.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), visando diminuir a litigância relativa a esta matéria e clarificar a fronteira entre gastos dedutíveis e indedutíveis em sede de IRC.

No entanto, sendo a dedução de gastos uma das vias primordiais de actuações tendentes à diminuição da carga tributária, continuam a proliferar nos tribunais tributários processos relativos à aplicação dessa norma, que se reconduzem, por um lado, aos pressupostos substantivos para a consideração de gastos no apuramento do lucro tributável e, por outro lado, à possibilidade de utilizar o artigo 23.º do CIRC como uma norma auxiliar no combate à elisão fiscal.

Neste contexto, partindo da Decisão Arbitral proferida no processo n.º 70/2018-T, a 16 de Novembro de 2018, analisaremos os pressupostos para a dedução de gastos ao abrigo do artigo 23.º do CIRC e, subsequentemente, aferiremos se este preceito se reconduz a uma norma anti-abuso relativa à dedução de gastos. Face ao objecto concreto deste litígio arbitral, analisaremos estas questões tendo em conta a dedutibilidade dos encargos financeiros relativos a empréstimos contraídos junto da banca.

1. Síntese da Decisão Arbitral de 16 de Novembro de 2018 (Processo n.º 70/2018-T)

No processo de arbitragem tributária n.º 70/2018-T, o Tribunal Arbitral (TA) apreciou a legalidade de correcções à dedução de encargos financeiros de empréstimos bancários.

Em síntese, a requerente, uma sociedade cuja actividade se reconduz à gestão, construção, organização, planeamento e exploração económica de infraestruturas desportivas, contraiu



empréstimos bancários, suportando juros e outros encargos, nomeadamente imposto de selo e comissões bancárias, que relevou como gastos para apuramento do seu lucro tributável. Tais financiamentos foram parcialmente alocados à concessão de empréstimos a outras entidades que integram o seu grupo societário, no âmbito dos quais a requerente repercutiu os juros suportados a montante, mas não os demais encargos.

A Autoridade Tributária (AT) considerou que os encargos não repercutidos a terceiros não poderiam ser relevados como gastos para apuramento do lucro tributável, *ex vi* artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

O TA, por seu turno, apreciou o litígio em referência ponderando, por um lado, se a parcela dos gastos suportados a montante pela requerente mas não repercutida a jusante é relevante para o apuramento do lucro tributável ao abrigo do artigo 23.º do CIRC, e, por outro lado, se as eventuais correções fiscais no contexto da relação jurídico-tributária em questão poderiam ter por base o regime geral de dedução de gastos previsto no artigo 23.º do CIRC ou, pelo contrário, apenas poderiam ser justificadas à luz do regime de preços de transferência previsto no artigo 63.º do CIRC.

Começando por afirmar que a requerente não tem um interesse próprio na concessão de empréstimos a outras entidades do seu grupo societário com as quais apenas tem uma conexão ascendente («sociedades-mãe» e «sociedades-avó») em condições mais desvantajosas face às que suportou junto da banca para obter os fundos emprestados, o TA acaba por enquadrar a matéria em causa no regime dos preços de transferência e não no âmbito do crivo geral à dedutibilidade de gastos em sede de IRC.

O TA fundamenta a sua decisão afirmando que não está em causa a dedutibilidade dos gastos na esfera da requerente, mas sim a existência de uma operação entre partes relacionadas, que não reflecte as condições de mercado, apenas sindicável nos termos do artigo 63.º do CIRC, e que o artigo 23.º do CIRC não pode ser utilizado como norma de matriz anti-elisiva.

Em síntese, este litígio situa-se numa área de particular tensão entre a AT e os contribuintes: o enquadramento em sede de IRC dos encargos financeiros e dos financiamentos intra-grupo.

Tradicionalmente os Tribunais portugueses limitam-se a apreciar este tipo de litígios ao abrigo do artigo 23.º do CIRC, procurando apurar a dedutibilidade dos encargos financeiros. No entanto, no caso concreto, o TA abordou o litígio de uma perspectiva distinta.

Para o TA, ainda que «não se vislumbra[e] qualquer interesse da requerente no financiamento das sociedades do grupo», a dedutibilidade dos encargos financeiros suportados a montante não poderia ter sido sindicada através do artigo 23.º do CIRC. Assinalando que «não é curial admitir que teria feito uma operação com estas características se o mutuário fosse uma empresa fora do grupo», o TA conclui que a AT deveria ter subsumido esta matéria no regime de preços de transferência.



Neste contexto, esta Decisão suscita duas questões nevrálgicas no contexto da tributação das pessoas colectivas: qual a função do artigo 23.º do CIRC, que consagra o regime geral de dedutibilidade de gastos em sede de IRC, e como deve esta norma articular-se com as normas anti-abuso?

2. Comentário à Decisão Arbitral de 16 de Novembro de 2018 (Processo n.º 70/2018-T)

2.1. O regime geral de dedução de gastos previsto no artigo 23.º do CIRC

A identificação das componentes negativas do lucro é condição indispensável para alcançar uma imagem fiel da riqueza obtida pela empresa.

Reflectindo uma relação de dependência parcial com a contabilidade empresarial, o lucro tributável tem como ponto de partida os rendimentos e os gastos contabilizados pela empresa ao longo do período de tributação.

Face às dissonâncias entre as finalidades da contabilidade e do sistema fiscal¹ e redundando a relevação de gastos na diminuição da prestação tributária, o sistema fiscal não admite irrestritamente qualquer gasto contabilístico para o apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC.

É com este propósito que o artigo 23.º do CIRC prevê os pressupostos substantivos de acolhimento dos gastos contabilísticos no processo de apuramento do lucro tributável².

Como ponto de partida para a densificação de tais pressupostos, cumpre, desde logo, considerar que a actividade empresarial se encontra ancorada nos princípios da autonomia privada e da liberdade de iniciativa privada, previstos nos artigos 61.º, n.º 1, e 86.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Refira-se ainda que, nos termos do artigo 104.º, n.º 2, da CRP, a tributação das empresas encontra-se erigida em torno do princípio da tributação do lucro real, devendo as normas de incidência tributária considerar a actividade empresarial concretamente prosseguida pelos sujeitos passivos³.

¹ A contabilidade visa facultar aos *stakeholders* da empresa uma imagem fiel da sua situação patrimonial e respectivas perspectivas de evolução futura, pautando-se por um princípio de prudência. Por seu turno, o sistema fiscal visa apurar a real situação patrimonial da empresa, medindo a capacidade contributiva da empresa.

² Face à delimitação do objecto do presente trabalho, não serão analisados os pressupostos formais da dedução de gastos, consagrados no artigo 23.º, n.ºs 3, 4 e 6, do CIRC, dando-se tão-só nota que, em suma, o sujeito passivo deve estar na posse de elementos probatórios de natureza documental que demonstrem que os gastos por si deduzidos preenchem os pressupostos substantivos estabelecidos no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, evidenciando a relação entre os gastos e os ganhos tributáveis ou a actividade empresarial do sujeito passivo.

³ Ainda que se reconduza a um princípio orientador do legislador, a tributação do lucro real das empresas deve ser tida em conta como critério interpretativo das normas de incidência. Assim, entre duas opções interpretativas, deverá ser dada precedência à que assegure mais adequadamente o objectivo de tributar o lucro real.



Ou seja, o sistema fiscal, por um lado, deve abster-se de condicionar e sindicar as legítimas opções de gestão e, por outro lado, deve considerar a real capacidade contributiva da empresa.

Como tal, os pressupostos de dedutibilidade de gastos estabelecidos no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, não podem abrir ser uma via de intromissão do sistema fiscal nas escolhas empresariais, nem tão-pouco, redundar num instrumento de distorção do lucro real do sujeito passivo⁴.

Neste enquadramento, é possível identificar a partir do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, três núcleos de gastos relevantes para o apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC.

Desde logo, são dedutíveis os gastos que se encontrem numa comprovada relação directa, de causa-efeito, com concretos e identificáveis ganhos empresariais. Encontram-se neste núcleo os gastos operacionais que o sujeito passivo tem de suportar para poder «*obter*» os proveitos da sua actividade e que se traduzem, de imediato, na realização de ganhos.

Adicionalmente, e sob pena de tal preceito encerrar uma intromissão inadmissível na autonomia privada empresarial e desconsiderar o lucro real empresarial, são também relevantes os gastos que se encontrem numa potencial relação directa, de causa-efeito, com ganhos empresariais, independentemente da efectiva boa-fortuna do acto de gestão que os originou. Neste núcleo incluem-se os gastos operacionais, decorrentes de actos de gestão dos quais o sujeito passivo espera vir a «*obter*» ganhos sujeitos a IRC, independentemente de estes se concretizarem. Assim, o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, releva para o apuramento do lucro tributável os gastos que, à data em que foram incorridos e tendo em conta as circunstâncias na sua origem, podiam potencialmente permitir ao sujeito passivo «*obter*» ganhos, ainda que se tenham traduzido em negócios ruinosos.

No entanto, os gastos dedutíveis não se restringem aos que se encontrem numa relação directa, de causa-efeito, comprovada ou meramente potencial, com ganhos tributáveis. O artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, permite identificar um terceiro núcleo de gastos relevantes, nos quais se encontram aqueles que foram incorridos meramente para «*garantir os rendimentos*».

Para salvaguardar a utilidade deste segmento da norma sob exegese e face aos princípios constitucionais consagrados nos artigos 86.º, n.º 1, e 104.º, n.º 2, da CRP, necessariamente terá de considerar-se relevantes os gastos que decorrem de actos de gestão que não visam «*obter*» mas tão-só «*garantir*» rendimentos. Não estando subjacente a estes gastos a obtenção de rendimentos, e tendo em conta a referência literal à *garantia* de rendimentos, será possível incluir neste núcleo os exfluxos patrimoniais tendentes à manutenção da fonte produtora⁵, ou seja, gastos decorrentes de actos de gestão da empresa não enquadrados na sua actividade operacional, que vão além da

⁴ Apesar da nova redacção do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, decorrente da Reforma do IRC de 2014, consideramos que não houve alterações substanciais ao regime decorrente da norma até então em vigor.

⁵ Abandonamos a terminologia largamente adoptada pela jurisprudência e doutrina maioritária, que reconduz a dedutibilidade de gastos à noção de indispensabilidade, tão-só por se tratar de um conceito dado a equívocos, reminescente do regime em vigor na Contribuição Industrial.



mera finalidade lucrativa da sociedade, visando a continuidade da sua existência na ordem jurídica.

A dedutibilidade destes gastos não pressupõe assim uma relação causa-efeito entre gastos e rendimentos tributáveis⁶, passando a ser suficiente a ligação entre gastos e os fins da sociedade.

Critério decisivo para incluir um gasto neste terceiro núcleo será então o enquadramento do acto de gestão que o originou na capacidade jurídica do sujeito passivo⁷. Visando os actos enquadráveis na capacidade jurídica societária satisfazer os fins da sociedade⁸, é legítimo concluir que um gasto gerado no contexto de tal capacidade jurídica societária cumpre os pressupostos substantivos previstos no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

São assim dedutíveis os gastos imputáveis a um acto de gestão enquadrado nos interesses da empresa, independentemente de tal acto ter em vista a realização de rendimentos ou de traduzir uma boa opção de gestão, não estando a AT autorizada a imiscuir-se nas decisões de gestão dos sujeitos passivos para aferir a dedutibilidade dos gastos.

Em síntese, e de outra perspectiva, o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, visa obstar à consideração fiscal de gastos que, ainda que como tal contabilizados, não se enquadrem no âmbito empresarial⁹, dando relevo em sede de IRC aos gastos que se relacionem com a actividade do sujeito passivo.

Como tal, ficam de fora do núcleo dos gastos dedutíveis, aqueles gastos que resultem de actos desconformes com o escopo societário, ou seja, aqueles que não resultam da sua capacidade jurídica e como tal não se inserem no interesse da sociedade, dizendo respeito apenas a um interesse individual do sócio ou grupo de sócios¹⁰.

2.2. A dedução de gastos decorrentes de empréstimos

⁶ Neste sentido, o Tribunal Central Administrativo Norte, em Acórdão de 14 de Junho de 2006 (Processo n.º 00253/04), afirma que está «arredada uma visão finalística da indispensabilidade, segundo a qual se exigiria uma relação de causa efeito, do tipo “conditio sine qua non”, entre custos e proveitos, por forma a que apenas possam ser considerados dedutíveis os custos em relação aos quais seja possível estabelecer uma conexão objectiva com os proveitos».

⁷ Nos termos do artigo 6.º do CSC, a capacidade jurídica das sociedades comerciais reconduz-se primordialmente aos direitos e obrigações necessários à obtenção de lucro, no entanto abrange também as liberalidades que «possam ser consideradas usuais, segundo as circunstâncias da época e as condições da própria sociedade».

⁸ Cfr., neste sentido, TOMÁS CANTISTA TAVARES, «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», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, página 136.

⁹ Como afirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdão de 30 de Novembro de 2011 (Processo n.º 0107/11), «a indispensabilidade deve assim ser aferida a partir de um juízo positivo da subsunção na actividade societária, o qual, por natureza, não deve ser sindicado pelo Direito Fiscal, que se não deve imiscuir, muito menos valorar as decisões empresariais do contribuinte».

¹⁰ Ou seja, os «actos anormais de gestão» - cfr. TOMÁS CANTISTA TAVARES, «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», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, páginas 138 a 145.

Assentes os pressupostos substantivos da dedutibilidade de gastos, o artigo 23.º, n.º 2, do CIRC, enuncia, a título exemplificativo, categorias de gastos que podem concorrer para a formação do lucro tributável. Através de tal exemplificação, o legislador, por um lado, densifica os pressupostos substantivos da norma geral de dedutibilidade de gastos – *i.e.* o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC – e, por outro lado, estabelece uma presunção de dedutibilidade das categorias de gastos elencados.

Tal não significa, contudo, que a dedutibilidade dos gastos elencados no artigo 23.º, n.º 2, do CIRC, deixe de depender de um nexó relacional com os ganhos sujeitos a tributação ou com a actividade empresarial nem tão-pouco permite concluir, a partir de interpretações *a contrario* pela não dedutibilidade de gastos que não se encontram nessa sede elencados.

É neste contexto que os encargos financeiros com empréstimos se encontram enunciados como gastos dedutíveis, no artigo 23.º, n.º 1, alínea c), do CIRC.

Assim, presumem-se como relevantes para o apuramento do lucro tributável as despesas que correspondam a «juros de capitais alheios aplicados na exploração» ou a «gastos com operações de crédito».

Face ao teor literal da norma, são, desde logo, dedutíveis os gastos relacionados com empréstimos que sejam contraídos para fazer face a custos operacionais do próprio sujeito passivo¹¹.

No entanto, não se sobrepondo tal norma ao critério geral de dedutibilidade de gastos nem existindo uma relação de especialidade entre essa norma e os pressupostos substantivos de dedutibilidade de gastos estabelecidos no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, não será legítimo concluir que apenas os empréstimos alocados à actividade operacional do sujeito passivo podem gerar gastos dedutíveis em sede de IRC¹²

¹¹ Neste sentido, o Tribunal Central Administrativo Sul afirma, em Acórdão de 12 de Dezembro de 2013 (Processo n.º 06826/13), que «os encargos provenientes de empréstimos que o sujeito passivo contraia para fazer face a custos operacionais ou de exploração - que são aqueles em que incorre para assegurar o exercício da sua actividade, nomeadamente, custos que dão origem a saídas de fluxos monetários, como salários, matérias-primas, energia, etc. - constituem um custo dedutível exemplificado na própria lei».

¹² Contrariamente, PAULO MARQUES, JOAQUIM MIRANDA SARMENTO e RUI MARQUES afirmam que apenas são dedutíveis os juros de empréstimos bancários cujo capital seja alocado à actividade operacional do sujeito passivo – cfr. PAULO MARQUES, JOAQUIM MIRANDA SARMENTO e RUI MARQUES, «IRC – Problemas Actuais» 2.ª Edição, Lisboa, AAFDL Editora, 2018, página 111. Discordamos desta interpretação. Partindo dos respectivo elementos literais e sistemáticos, a norma visa evidenciar positivamente gastos que em abstracto preenchem os pressupostos substantivos de dedutibilidade. Deste modo, este preceito não pode ser tido como uma base legal, autónoma face ao artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, para a dedutibilidade de gastos, nem tão-pouco como base legal para sustentar, *a contrario*, a indedutibilidade dos gastos nessa sede não enunciados. Refira-se também que contrariamente ao que sustentam os referidos Autores, a afirmação de um direito só exclui a afirmação de outro direito se o reconhecimento simultâneo de ambos se revelar incompatível. Como tal, não é admissível concluir que o reconhecimento expresso do direito à dedução de juros de capitais alheios alocados à exploração é incompatível com o reconhecimento do direito à dedução de capitais alheios ou próprios, alocados ou não à exploração. Nem se sustente ter de ser feita uma interpretação literal e restritiva dos preceitos relativos à dedução de gastos em sede de IRC, sob o pretexto de um pretensó princípio geral de proibição de dedução de gastos. Pelo contrário, à luz dos princípios constitucionais da autonomia privada e da tributação do lucro real, não pode deixar de se concluir pela existência de um princípio geral de dedutibilidade de gastos em sede de IRC, cabendo ao legislador precisamente a tarefa inversa de identificar expressamente os gastos cuja dedutibilidade pretende *ex ante* vedar, através de normas anti-abuso

Assim, nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, são dedutíveis os encargos financeiros decorrentes de empréstimos bancários que resultem de actos de gestão assentes na capacidade jurídica do sujeito passivo, independentemente de os capitais obtidos serem alocados à exploração ou não.

Neste contexto, são desde logo dedutíveis os encargos financeiros decorrentes de empréstimos alocados pelo sujeito passivo ao financiamento oneroso de outras entidades, ainda que tal não corresponda à sua actividade estatutária.

Isto é, ainda que o sujeito passivo não revista uma forma societária que evidencie um propósito de financiamento de terceiros, nem tão-pouco os seus estatutos prevejam de antemão tais actuações, os gastos de financiamento suportados com vista à concessão de tais empréstimos podem ser imputados a um acto de gestão, e como tal ser considerados no apuramento do lucro tributável.

Desde logo, o objecto social não limita a capacidade jurídica das sociedades comerciais conforme resulta expressamente do artigo 6.º, n.º 4, do Código das Sociedades Comerciais (CSC), podendo os actos praticados sem tal suporte ser imputados ao ente societário.

Por outro lado, por força do princípio da substância sobre a forma, inerente à construção das regras de incidência tributária¹³, não seria coerente conceber, em sede de dedutibilidade de gastos, uma abordagem limitada por condicionantes formais que, na realidade, não constituem verdadeiros obstáculos à actividade empresarial.

Refira-se ainda que, tendo presente que a imputação de um gasto a um acto de gestão não depende da existência de uma relação causal com um correspondente ganho, poderá também concluir-se pela dedutibilidade dos gastos associados a empréstimos contraídos para concessão de financiamentos gratuitos a terceiros.

Efectivamente, mesmo que concedido a título gratuito, um financiamento pode ser imputado a um acto de gestão enquadrado na actividade empresarial¹⁴. Englobando a capacidade jurídica das sociedades, à luz do artigo 6.º, n.º 2, do CSC, liberalidades «usuais, segundo as circunstâncias da época e as condições da própria sociedade, não são havidas como contrárias ao fim desta», não

específicas, em matéria de gastos. Finalmente, a posição sustentada pelos referidos Autores conduziria a resultados incoerentes e inaceitáveis. Pense-se, por exemplo, num sujeito passivo que, não se dedicando estatutariamente a actividades financeiras, contrai empréstimos bancários aplicados, mediante remuneração, no financiamento de outras entidades do seu grupo. Neste caso, sendo os juros recebidos pelo sujeito passivo como contrapartida dos financiamentos por si concedidos rendimentos tributáveis *ex vi* artigo 20.º, n.º 1, do CIRC, a indedutibilidade dos juros por si suportados para obter tais capitais seria incoerente com o sistema de tributação em que assenta o IRC, do qual resulta uma tendencial relação simétrica entre ganhos e correspondentes gastos.

¹³ Cfr. artigo 11.º, n.º 3, da LGT.

¹⁴ Neste sentido, TOMÁS CANTISTA TAVARES afirma que «pagar juros pela obtenção de empréstimo, cujo produto se empresta, sem juros a uma outra entidade pode inserir-se no escopo lucrativo da entidade sacrificada, de forma mediata ou numa perspectiva omnicompreensiva a longo prazo» - cfr. TOMÁS CANTISTA TAVARES, «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», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396.



poderá rejeitar-se liminarmente a dedutibilidade em sede de IRC de gastos incorridos em empréstimos de terceiros canalizados para financiamento gratuito de terceiros.

Sendo a obtenção de um empréstimo e subsequente canalização para financiamento de terceiros, à luz da capacidade jurídica societária, se não necessário, pelo menos útil à actividade empresarial¹⁵, será possível, com base no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, deduzir os gastos suportados a montante. Neste caso, existirá uma relação causal e justificada entre os gastos e a actividade empresarial do sujeito passivo, independentemente de existir, na esfera da entidade beneficiária, simultaneamente, um benefício, porventura até superior ao que existe na esfera do sujeito passivo¹⁶.

2.3. A função do artigo 23.º do CIRC e articulação com as normas anti-abuso

Ao consagrar os pressupostos substantivos e formais da relevância dos gastos empresariais para o apuramento do lucro tributável em sede de IRC, o artigo 23.º do CIRC, define o conceito de gasto fiscal, assumindo-se como uma norma de incidência, que delimita, negativamente, a vertente quantitativa do facto tributário.

Deste modo, o artigo 23.º do CIRC, identifica os elementos da realidade material que serão incorporados no sistema fiscal como componente negativa do lucro tributável em sede de IRC.

Reconduzindo-se a vertente material do elemento objectivo do facto tributário em IRC à realização do rendimento empresarial – *i.e.*, o lucro, enquanto diferença positiva dos ganhos e dos gastos empresariais –, o artigo 23.º do CIRC recorta os elementos que integram a componente negativa da equação da qual resultará a matéria colectável de IRC.

Ou seja, o artigo 23.º do CIRC limita quantitativamente o facto tributário, concretizando legalmente os critérios que devem nortear os sujeitos passivos e a AT na identificação dos gastos relevantes para o apuramento do lucro tributável, integrando-se assim no processo de verificação do facto tributário. Em suma, esta norma serve de parâmetro à identificação dos factos materiais – *i.e.*, gastos empresariais – que são acolhidos no facto tributário moldando a medida da obrigação tributária.

¹⁵ Neste sentido, COUTINHO DE ABREU afirma que «Actos gratuitos podem entrar na capacidade societária [...] quando se relevem necessários ou, ao menos, convenientes à consecução de lucros. Imagine-se que a sociedade A subscreve uma letra de câmbio de favor para possibilitar que a sociedade B seja financiada por um banco, ou que aquela sociedade empresta (sem juros) dinheiro à segunda: a sociedade B é um cliente importante de A e a sua sobrevivência perigaria se a sociedade A não a auxiliasse praticando um daqueles actos (gratuitos); ora, concordar-se-á em que tais actos são úteis, se não mesmo necessários, à prossecução do fim do lucrativo da sociedade A» - cfr. COUTINHO DE ABREU, «Curso de direito Comercial, Vol. II das sociedades comerciais», 4.º Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2002, página 186.

¹⁶ Em sentido diverso, o Supremo Tribunal Administrativo sustenta, designadamente no Acórdão de 19 de Abril de 2017 (Processo n.º 0925/16), uma análise unidimensional dos interesses subjacentes à concessão de um empréstimo gratuito e conclui que os gastos associados não são dedutíveis por estar em causa apenas o interesse de terceiros.

Neste contexto, não será admissível conceber e aplicar o artigo 23.º do CIRC como instrumento legal para obstar à *fraus legis* tributária ou ao abuso de dedução de gastos em sede de IRC.

Com efeito, o *iter* de aplicação da norma em referência esgota-se na análise da existência de umnexo relacional entre o gasto e os rendimentos tributáveis ou a actividade empresarial do sujeito passivo.

Deste modo, uma vez estabelecido esse nexos, serão irrelevantes, para concluir pela dedutibilidade do gasto à luz do artigo 23.º do CIRC, as eventuais intenções de obtenção de vantagens fiscais, mediante actuações abusivas do sujeito passivo.

Na verdade, pode até conceber-se que integra o interesse empresarial a prática de actos que se traduzam na obtenção de vantagens fiscais reconduzíveis à diminuição da matéria colectável por via do aumento dos gastos dedutíveis¹⁷.

Como tal, o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, não pode ser utilizado para combater o abuso do direito à dedução, sendo necessário para esse efeito recorrer às normas anti-elisivas¹⁸, *maxime*, à norma geral anti-abuso consagrada no artigo 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT). Entendendo a AT que um gasto resulta de um acto que, pese embora real, foi praticado com objectivos abusivos de obtenção de vantagens fiscais, deverá fundamentar a desconsideração do mesmo para o apuramento do lucro tributável de IRC através da aplicação da norma anti-abuso mais adequada para o efeito. Certo é que não poderá socorrer-se do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, para obstar à dedução abusiva de gastos¹⁹ evitando, desse modo, as condicionantes e procedimentos específicos subjacentes à aplicação de normas anti-abuso.

2.4. Análise crítica da Decisão Arbitral de 16/11/2018 (Processo n.º 70/2018-T)

Tendo em conta as considerações acima expostas, em particular quanto aos pressupostos para a dedução dos gastos de financiamento suportados em empréstimos bancários, analisaremos a Decisão do TA em referência sobre os seguintes prismas: i) os pressupostos da dedutibilidade de gastos previstos no artigo 23.º do CIRC e ii) a demarcação do campo de aplicação do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, *vis-a-vis* o campo de aplicação das normas anti-abuso, em concreto, o regime de preços de transferência consagrado no artigo 63.º do CIRC.

¹⁷ Neste sentido, afirma FREITAS DA ROCHA, que «do ponto de vista dos administradores e pessoas colectivas, o dever de poupança consubstancia uma verdadeira obrigação juridicamente vinculativa em relação a estas» – cfr. FREITAS DA ROCHA, «Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal», in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, Coimbra, Almedina, 2012, páginas 1213 e ss.

¹⁸ Desde logo, às normas anti-abuso sectoriais em matéria de gastos, previstas no artigo 23.º-A, do CIRC.

¹⁹ Neste sentido, afirma SALDANHA SANCHES que «o art. 23.º não pode ser considerado como uma cláusula geral anti-abuso *avant la lettre*, a aplicar sem quaisquer garantias de natureza procedimental, como por vezes parece pensar a Administração» – cfr. SALDANHA SANCHES, «*Os limites do planeamento fiscal*», Coimbra, Coimbra Editora, 2006, página 215.

Relativamente à dedutibilidade de gastos, o TA afirma que ao abrigo do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, é exigida a existência e uma «relação causal de indispensabilidade (interesse)» com os «proveitos» ou a «manutenção da fonte produtora», a qual se reconduz a um «*interesse egoístico*» do sujeito passivo na operação geradora dos gastos.

Neste contexto, o TA conclui que os gastos controvertidos não são dedutíveis uma vez que a requerente não tinha um interesse próprio no empréstimo de fundos obtidos na banca a sociedades do seu grupo em condições mais desvantajosas para si do que as suportadas.

Esta posição do Tribunal afigura-se-nos criticável, por não reflectir um adequado enquadramento do momento temporal relevante para fixar a dedutibilidade do gasto de financiamento, nem tão-pouco do conceito de interesse societário relevante para a dedutibilidade de gastos em sede de IRC.

De facto, o Tribunal não considera *per se* o acto de gestão que originou os gastos – *i.e.* a obtenção de fundos junto da banca –, e passa a fazer depender a dedutibilidade dos gastos de financiamento do destino que é dado aos capitais mutuados, e dos benefícios decorrentes dessa operação subsequente. Ou seja, o Tribunal desloca o foco para fixar a dedutibilidade dos gastos de financiamento do momento em que os mesmos foram incorridos, para o momento em que o requerente alocou os fundos obtidos em empréstimos concedidos a outras entidades do seu grupo societário.

Esta abordagem, que carece de qualquer suporte directo no artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, é criticável, desde logo, porque na prática poderá impor a requalificação da dedutibilidade de um gasto de financiamento incorrido no exercício *n-1* (e nesse período relevado para o apuramento do lucro tributável), à luz do destino dado no exercício *n-2* aos fundos obtidos.

Ora, face à verdadeira função do artigo 23.º do CIRC, a metodologia sustentada pelo Tribunal acaba por criar uma cisão entre o elemento temporal e o elemento quantitativo do facto tributário ou, no limite, implicando que se conceba o facto tributário em sede de IRC como precário quanto ao seu elemento quantitativo, cuja plena verificação depende de pressupostos futuros.

Qualquer uma destas implicações colide, desde logo, com o princípio da periodização do lucro tributável e revela, na verdade, uma tentativa, ainda que não assumida, de aplicar o artigo 23.º do CIRC como se de uma norma anti-abuso se tratasse.

Ainda que o empréstimo contraído pelo sujeito passivo e a utilização dos fundos em financiamentos subsequentes coincidam no mesmo exercício, não sendo assim posto em causa o princípio da periodização do lucro tributável, não será de aceitar a abordagem do Tribunal.

Com efeito, o enquadramento do gasto na actividade económica, decorrente da respectiva imputação a um acto de gestão, é revelado imediatamente pelo enquadramento deste acto na capacidade jurídica do sujeito passivo. Efectivamente, apenas os actos aí enquadráveis se relacionam com o interesse societário na obtenção de rendimentos ou na *manutenção da fonte*

produtora. De outra perspectiva, visando a capacidade jurídica assegurar aos entes societários os meios necessários à realização dos seus fins, não será legítimo concluir que um acto enquadrado nessa capacidade jurídica não visa satisfazer os seus interesses.

Saliente-se ainda que, mesmo não existindo um «*interesse egoístico*», não deixará de estar em causa um acto de gestão decorrente da autonomia da vontade do sujeito passivo. Assim, apenas no caso de tal autonomia individual ter sido dirigida à obtenção de uma vantagem fiscal, poderá o sistema fiscal desconsiderá-la, não com recurso ao artigo 23.º do CIRC, mas apenas à luz das normas anti-abuso.

Relativamente ao segundo prisma de análise da Decisão Arbitral – a demarcação do campo de aplicação do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, *vis-a-vis* o campo de aplicação das normas anti-abuso – o TA afirma expressamente que tal preceito «não deve ser aplicado sistematicamente como uma cláusula anti abuso; pois ele contém, antes de mais, uma condição geral a respeitar para a dedutibilidade de gastos».

Estando na origem do litígio correcções relativas a financiamentos intra-grupo que não reflectem as condições de mercado, por a requerente não ter repercutido a jusante a totalidade dos encargos financeiros suportados a montante para obter os capitais financiados, constata-se estar em causa matéria enquadrável nas normas anti-abuso específicas relativas a preços de transferência.

Saliente-se, aliás, que a AT não questionou a dedutibilidade dos juros suportados a montante pela requerente e que foram por esta repercutidos a jusante, nos financiamentos intra-grupo. Ora, a natureza e a finalidade do gasto não são alteradas em consequência de este deixar de ser repercutido total ou parcialmente às sociedades financiadas pela requerente.

Como tal, as operações de financiamento intra-grupo em causa apenas poderiam ser sindicadas à luz do artigo 63.º do CIRC ou, porventura, como acima referido, da norma geral anti-abuso prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

Tudo ponderado, a Decisão Arbitral em análise acaba por correctamente reconhecer que o artigo 23.º do CIRC não pode ser utilizado para obstar a actos de elisão fiscal.

Quanto a este ponto, a Decisão Arbitral em análise constitui um relevante contributo para a clarificação da verdadeira função do artigo 23.º do CIRC no contexto da tributação das sociedades.

No entanto, já é questionável a posição do Tribunal quanto aos pressupostos substanciais de dedução de gastos previstos no artigo 23.º do CIRC. Na verdade, e como salientado no voto de vencido lavrado nesta Decisão, a abordagem do Tribunal é metodologicamente inaceitável: concluindo-se pela indedutibilidade de um gasto ao abrigo do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, não será necessário convocar qualquer outra norma para aferir a relevância fiscal do mesmo. As



disposições anti-abuso apenas intervêm uma vez, ultrapassado o crivo da dedutibilidade dos gastos, não existindo entre essas normas e o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC uma relação concursal.

Assim, o Tribunal acabou por escrever direito por linhas tortas, anulando um acto tributário ilegal à luz do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, e negando correctamente a esta norma uma função anti-elisiva. Contudo, esta Decisão assenta num erro metodológico. Se é certo que o abuso de dedução de gastos não pode ser questionado através do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, contrariamente ao que afirma o Tribunal, não será necessário convocar as normas anti-abuso para sindicar a dedutibilidade de um gasto que não passa o crivo do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

Lisboa, Junho de 2019