

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL**

Acórdão

Processo

Data do documento

Relator

187/04.3BELSB

16 de setembro de 2021

Vital Lopes

**DESCRITORES**

IRC > Despesas com deslocações e estadas > Despesas de publicidade > Despesas de representação > Qualificação.

**SUMÁRIO**

1. São os documentos de origem externa os adequados à comprovação de despesas incorridas perante terceiros e relevantes ao apuramento do lucro tributável de IRC;
2. Sem embargo, em favor da substância sobre a forma e da descoberta da realidade acontecida e relevante, para efeitos de tributação, a eventual inexistência de documentos de origem externa não é, necessariamente, impeditiva da consideração de tais despesas como custos fiscais, se e na medida em que o contribuinte demonstre, por meio admitido em direito, tê-las efectivamente suportado.
3. São qualificáveis como “despesas de publicidade e propaganda” e não como “despesas de representação”, as incorridas por sujeitos passivos que tenham por actividade principal o comércio por grosso de produtos farmacêuticos, com inscrições oferecidas a médicos para participar em congressos realizados no estrangeiro, seminários, viagens e despesas com alojamento.

**TEXTO INTEGRAL****ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA 2.ª SUBSECÇÃO DO CONTENTIOSO TRIBUTÁRIO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL****I. RELATÓRIO**

O **Exmo. Representante da Fazenda Pública** recorre da sentença do Tribunal tributário de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial apresentada por M..., S.A., contra a liquidação adicional de IRC do

exercício de 1997 e o despacho de indeferimento da reclamação graciosa dela deduzida, e anulou aquela liquidação e juros compensatórios na parte assente em correcções de custos contabilizados a título de “despesas com deslocações e estadas” e “despesas de publicidade e propaganda” e sujeição destas últimas a tributação autónoma.

O Recorrente terminou as suas **alegações** de recurso, formulando as seguintes e duntas conclusões:

«

«Imagem no original»

».

A Recorrida apresentou contra-alegações, que culmina com as seguintes e duntas conclusões:

«

i. Inconformada com a decisão do Tribunal a quo, a Fazenda Pública veio interpor recurso contra a Sentença proferida, em 6 junho de 2016, no âmbito do processo de impugnação judicial que correu termos no Tribunal Tributário de Lisboa, sob o número de processo 187/04.3BELSB, a qual julgou totalmente procedente a Impugnação Judicial apresentada pela ora Recorrida contra o ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e de juros compensatórios por referência ao exercício de 1997, na importância parcial de Eur. 45.028,84 (quarenta e cinco mil, vinte e oito euros e oitenta e quatro cêntimos).

ii. Para o efeito, em especial no que respeita a despesas atinentes a «deslocações e estadas», questiona genericamente a Fazenda Pública a prova produzida em sede de inquirição de testemunhas, alegando que a mesma não permitiu confirmar a veracidade dos valores inscritos nos documentos internos que serviram de base ao registo contabilístico das pretensas despesas, porquanto apenas confirmaram a existência de tais documentos internos.

iii. Tendo a prova testemunhal produzida nos presentes autos como principal intuito esclarecer os procedimentos adotados e não provar os valores inscritos, verifica-se que, em momento, algum esteve em causa a veracidade dos valores inscritos nos documentos internos - aliás não foi esse o fundamento das correcções promovidas em sede de inspeção tributária -, mas apenas o procedimento adotado pela Recorrida.

iv. Pelo que, para além da evidente essencialidade dos custos em causa incorridos com deslocações e estadas dos respetivos trabalhadores, ficou também demonstrado que os documentos internos existentes contêm todos os elementos necessários que justificam os custos registados, sendo que a forma como os mesmos são processados permite não apenas apurar a sua causa, natureza e montante de modo a permitir a sua arrumação contabilística, bem como a permitir o apuramento do lucro, nos termos do artigo 23.º do

Código do IRC, devendo em consequência, ser anulada a correção efetuada à matéria coletável com estes fundamentos;

v. De facto, não é concebível que a frota automóvel da Recorrida seja utilizada sem que existam custos com combustível, nem que os delegados da Recorrida se desloquem nos automóveis propriedade daquela sem que sejam incorridos custos com combustível, que, como é óbvio, não podem ser suportados pelos próprios funcionários;

vi. Acresce que, atenta a actividade particular desenvolvida pela Recorrida, as deslocações dos delegados de venda são essenciais para a concretização do seu objeto social, pelo que também o são os custos com o combustível incorridos com essas deslocações;

vii. Por outro lado, face ao número de veículos que constituem a frota automóvel da Recorrida afeta às deslocações dos seus delegados, é perfeitamente razoável o montante constante a título de despesas com combustíveis;

viii. Nessa medida, e face à jurisprudência superior invocada na decisão recorrida, em especial, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de abril de 2006 (Processo n.º 01194705), para efeitos de IRC a fatura não é a única forma de documentar e provar os custos incorridos, não existindo qualquer norma no Código do IRC e, muito menos nas normas contabilísticas, que exija a necessidade de fatura para documentar um custo.

ix. Ficou igualmente demonstrado que as despesas apresentadas pela Recorrida, no exercício de 1998, com reuniões, seminários nacionais e internacionais, objeto das correções levadas a cabo no ponto 1.4 das Conclusões do Relatório Final de Inspeção, foram incorridas com o escopo de publicitar os produtos comercializados pela Recorrida, e, conseqüentemente, incrementar as respetivas vendas e aumentar os lucros, razão pela qual que as despesas em causa devem ser consideradas despesas com publicidade, integralmente aceites, nos termos do artigo 23.º do CIRCI,

x. A Recorrida louva-se, assim, na sentença recorrida, a qual julgou bem a causa, sub judice, devendo ser mantida na íntegra, com as legais consequências.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, sempre com o duto suprimento de V. Exas., deverá ser julgado improcedente o recurso apresentado pela Fazenda Pública, e assim, confirmada a duta Sentença recorrida, nos seus exatos termos.».

A Exma. Senhora Procuradora-Geral Adjunta emitiu duto parecer no sentido da improcedência do recurso, mantendo-se o julgado.

Colhidos os vistos legais e nada mais obstando, vêm os autos à conferência para decisão.

## II. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO

O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões das respectivas alegações (cfr. artigo 635.º, n.º 4 e artigo 639.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2003, de 26 de Junho), sem prejuízo das questões de que o tribunal ad quem possa ou deva conhecer officiosamente, apenas estando este tribunal adstrito à apreciação das questões suscitadas que sejam relevantes para conhecimento do objecto do recurso.

Assim, analisadas as conclusões das alegações do recurso, a questão que importa apreciar reconduz-se a indagar se a sentença incorreu em erro de julgamento ao concluir pela ilegalidade das correcções dos custos contabilizados pela impugnante com “deslocações estadas” e com “publicidade e propaganda” e da sujeição destas últimas a tributação autónoma.

\*\*\*

## III. FUNDAMENTAÇÃO

### A) OS FACTOS

#### **Na sentença recorrida deixou-se factualmente consignado:**

«

Compulsados os autos e analisada a prova documental e testemunhal apresentada, encontram-se assentes, por provados, os seguintes factos com interesse para a decisão:

- 1.** A impugnante, tem como atividade principal o comércio por grosso de produtos farmacêuticos, com CAE 51460;
- 2.** Com base nas Ordens de Serviço nº 73122 e 73123 de 02/04/2003, foi efectuado procedimento inspectivo de âmbito parcial à sociedade M..., SA. aos exercícios de 1997 e 1998;
- 3.** A AT defende que a proposta de abertura de ordem de serviço externa teve origem na análise efectuada à declaração Modelo 22 relativa aos exercícios de 1997 e 1998 em que se detectou a existência de rubricas com valores elevados nos fornecimentos e serviços externos (deslocações e estadas, publicidade, ofertas) que neste sector de actividade, é comum registarem custos não aceites fiscalmente;
- 4.** A empresa fabrica alguns produtos que comercializa embora não tenha linha de produção própria, antes tem um contrato de fabricação com laboratórios (S...) dos quais recebe o produto acabado;
- 5.** A contabilidade está organizada de forma a permitir o cálculo dos impostos IVA e IRC e o seu controlo contendo todos os elementos legais previstos à data da produção dos factos;
- 6.** As correcções, ora contestadas, obtiveram a seguinte fundamentação: (...)2.1.1.2.- Conta 62227 - Deslocações e Estadas:

Registaram na conta Deslocações e Estadas o pagamento de quilómetros efectuados a funcionários da empresa pela utilização de viaturas da empresa, no valor de € 307 052,72, no exercício de 1997 dos quais

se expurgou o pagamento de km a funcionários da empresa pela utilização de viaturas próprias e o valor das portagens no montante de € 73.328,52 em 1997. Questionada a sociedade sobre tal procedimento fomos informados que os km pagos a funcionários da empresa pela utilização de viaturas da empresa dizem respeito ao pagamento de combustível utilizado nas mesmas. No entanto não existe legislação que permita o pagamento de quilómetros por utilização de viatura da empresa pelo que o mapa de Km apesar de registar o nº de Km percorridos pelas viaturas que pertencem ao seu activo ou por ele utilizadas em regime de locação, o nome dos funcionários que as utilizam e a matrícula das mesmas, não é suficiente para documentar a despesa, uma vez que a acompanhar este registo a empresa deveria ter documentos de suporte, tais como facturas de gasolina ou gásóleo que provem terem sido despendidas verbas em gasolina ou gásóleo correspondentes aos registos referidos não sendo por este motivo aceite como custo fiscal o montante de € 233.724,21, nos termos do artigo 41º, nº 1, alínea h) do CIRC - anexo II.”

**7.** Com referência ao ponto 2.1.130 - Conta de Publicidade e Propaganda, Conta 62233310-Reuniões Seminários Nacionais, foi vertida no relatório inspetivo a seguinte fundamentação: “Os custos mais comuns respeitam a inscrições oferecidas a médicos para participar em congressos e cursos, despesas com almoços, com jantares e despesas com alojamento. 1-As referidas despesas não foram consideradas pelo sujeito passivo como despesa de representação, não tendo sido acrescidos no quadro 17 da declaração modelo 22 os correspondentes 20%, 40.843,41€ (=204 217,03 \* 20%). No entanto, em face da análise efectuada verifica-se que em diversos congressos os médicos convidados foram acompanhados de representantes da empresa (os encargos suportados com estes encontram-se registados na rubrica de deslocações e estadas), pelo que embora o objectivo principal do congresso seja a valorização profissional dos médicos, estará sempre subjacente a representação da M..., levada a cabo pelo seu representante, assim sendo, tais despesas são enquadráveis no nº 3 do artigo 41º do CIRC, deste modo, não será aceite como custo o montante de €40.843,41 nos termos da alínea g) do nº 1 do artigo 41º do CIRC - anexo III. 2- A empresa contabilizou ainda nesta subconta custos relacionados com passagens aéreas, cursos e estadias que depois de procedermos à sua análise entendemos que tais encargos não podem ser considerados como despesas de representação porque se, por um lado, não há evidência do acompanhamento por parte de um representante da empresa, por outro lado não há provas de que os convidados tenham estado efectivamente presentes no congresso.

Também não podem ser considerados custos com publicidade, uma vez que de acordo com o nº 2 do artigo 9º do Decreto-Lei n 100/94, de 19/04, o médico poderá ser influenciado, por via do comportamento de uma determinada indústria farmacêutica, na escolha do receituário, não estando, portanto, subjacente o incremento das vendas. Assim sendo e, ainda que tais encargos tenham como objectivo custear a valorização profissional dos médicos e/ou proporcionar-lhes deslocações e estadas de carácter recreativo e social, parece-nos não existir qualquer justificação para assumir tal custo, uma vez que em nada contribuem para a realização dos proveitos ou ganhos da empresa, não tendo, por isso, enquadramento no nº 1 do artº 23º do CIRC, pelo que não são de aceitar como custo fiscal, no montante total de €5.258,57 - anexo III”

**8.** Com referência do ponto 2.1.1.3.2 Conta de Publicidade e Propaganda, Conta 62233320-Reuniões

Seminários Internacionais, a correcção mereceu a seguinte fundamentação: “Nesta subconta estão contabilizadas as inscrições oferecidas a médicos para participar em congressos realizados no estrangeiro, seminários, viagens e despesas com alojamento. 1- A verba relativa às referidas despesas não foi considerada por parte da sociedade como despesa de representação, não tendo sido acrescidos no quadro 17 da declaração modelo 22 os correspondentes 20% ou seja, € 37.512,67 (=187.563,40€ \* 20%). Da análise efectuada a esta subconta e tal como já foi referido na rubrica anterior, os documentos identificados em anexo referem-se a despesas que estão enquadradas no n.3 do artigo 41º do CIRC, uma vez que em diversos congressos os médicos convidados foram acompanhados de representantes da empresa (os encargos suportados com estes encontram-se registados na rubrica de deslocações e estadas), pelo que embora o objectivo principal do congresso seja a valorização profissional dos médicos, estará sempre subjacente a representação da M..., levada a cabo pelo seu representante, assim sendo, tais despesas são enquadráveis no nº 3 do artigo 41º do CIRC. deste modo, não será aceite como custo o montante de € 37.512,67 nos termos da alínea g) do nº 1 do artigo 41º do CIRC - anexo IV. 2- Da análise documental efectuada a esta subconta considerou-se o montante de €8.348,90 discriminado em anexo como custos não aceites fiscalmente nos termos do artigo 23º do CIRC, por se referirem a encargos que não podem ser considerados como despesas de representação porque se, por um lado, não há evidência do acompanhamento por parte de um representante da empresa, por outro lado não há provas de que os convidados tenham estado efectivamente presentes no congresso.

Também não podem ser considerados custos com publicidade, uma vez que de acordo com o nº 2 do artigo 9º do Decreto-Lei nº 100/94, de 19/04, o médico não poderá ser influenciado, por via do comportamento de uma determinada indústria farmacêutica, na escolha do receituário, não estando, portanto, subjacente o incremento das vendas. Assim sendo e, ainda que tais encargos tenham como objectivo custear a valorização profissional dos médicos e/ou proporcionar-lhes deslocações e estadas de carácter recreativo e social, parece-nos não existir qualquer justificação para assumir tal custo, uma vez que em nada contribuem para a realização dos proveitos ou ganhos da empresa”;

**9.** Os veículos utilizados pelos Delegados de Propaganda Médica da M..., encontram-se afetos a uso total dos mesmos, sendo que estes pagam, na totalidade, as despesas em que incorrem por causa da sua prestação de trabalho, nomeadamente, o consumo de combustível e parques de estacionamento - cf. depoimento da testemunha J..., M... e J...;

**10.** O delegado de propaganda médica tem uma planificação do trabalho, por locais e médicos a visitar que depende de aprovação superior e, da qual não pode afastar-se sem prévio sancionamento superior - cf. depoimento da testemunha J...;

**11.** O consumo de combustível gasto pelos Delegados de Propaganda Médica, era calculado (valor Km) com base num consumo médio de nove litros por cada cem quilómetros, tendo por referência o preço da gasolina sem chumbo conforme contrato colectivo de trabalho- cf. depoimento da testemunha J..., M... e J...;

**12.** Os Delegados de Propaganda Médica entregam mensalmente ao Chefe Regional de Vendas um “Mapa de Km.”, com a identificação da matrícula da viatura, o qual enuncia o dia da deslocação, o local onde é feita a deslocação e o número de quilómetros realizados ao serviço da empresa - cf. depoimento da

testemunha J... e M...;

**13.** Esse Chefe Regional de Vendas, ratificava os percursos e quilómetros percorridos, após a validação feita pelo chefe direto do funcionário - cfr. depoimento da testemunha J... e J...;

**14.** As despesas com as “deslocações”, supra, referidas, reportam-se a deslocações efetuadas pelos delegados de propaganda médica aos centros de saúde e hospitais com o fim de visitar médicos para promoção dos produtos da empresa - cfr. depoimento da testemunha M...;

**15.** A Impugnante foi notificada, em 26.01.2004, do despacho de indeferimento da Reclamação Gracioso apresentada da liquidação adicional de IRC do ano de 1997, proferido pelo Senhor Director de Finanças Adjunto, em 16.01.2004;

**16.** Em 10/02/2004, a impugnante apresenta no Tribunal Tributário de Lisboa, p.i. a qual consubstancia a presente impugnação;

**17.** Em 27.12.2002, a Impugnante efectuou o pagamento, através de “autodenúncia” elaborada ao abrigo do Decreto-Lei nº 248- A/02, de 14 de Novembro, da quantia de €167.659,05, correspondente ao IRC de 1997, beneficiando da dispensa de pagamento de juros nesse diploma previsto;

**18.** Empregados da Impugnante acompanhavam os médicos em congressos que debatiam matérias na área da medicina,

**19.** Nos congressos referidos no ponto anterior eram publicitados medicamentos afectos ao exercício da actividade da Impugnante.

## **II. 2- DOS FACTOS NÃO PROVADOS**

Não existem factos relevantes para a decisão que importe destacar como não provados.

## **II. 3 - MOTIVAÇÃO**

A convicção do tribunal formou-se com base no teor dos documentos não impugnados, juntos aos autos e expressamente referidos no probatório supra e com base na prova testemunhal seguinte:

**J...**, Chefe Regional de Vendas (zona sul) e funcionário da impugnante há mais de trinta e cinco anos.

Esta testemunha explicou a forma como se processavam as “deslocações” dos delegados de propaganda médica ao serviço da impugnante, afirmando que sem as deslocações efetuadas pelos delegados de informação médica que se destinavam a visitar os médicos para divulgar os produtos da empresa, não se tinham verificado os resultados obtidos pela impugnante.

**M...**, empregada da impugnante e responsável por toda a documentação da empresa, relatou os mesmos factos descritos pela testemunha anterior, explicando como se processavam as deslocações ao serviço da empresa e a respectiva comprovação das despesas.

**J...**, Diretor de Vendas desde 1995 ao serviço da impugnante, veio a corroborar a prática seguida pela impugnante quanto às deslocações efetuadas pelos Delegados de Propaganda Médica.

Para o efeito as testemunhas referem que a opção de efectuarem o pagamento de 9 litros de combustível por cada 100 Quilómetros resulta da convenção colectiva de trabalho. O pagamento do combustível e os correspondentes quilómetros eram sancionados pelo chefe direto do delegado de informação médica e pelo director de vendas e só depois os

boletins eram remetidos para a contabilidade. Os chefes dos delegados de informação médica tinham conhecimento dos locais a que os mesmos se deslocavam tendo também por isso a percepção dos

kilómetros efectuados.

Os depoimentos das três testemunhas inquiridas confirmaram, no essencial, os factos alegados pelo impugnante, nomeadamente, como se processavam as deslocações efetuadas ao serviço da impugnante, sendo que da análise aos documentos juntos nos autos, nomeadamente, os “Mapas de Kms”, em confronto com o depoimento das testemunhas, resultou a convicção que os depoimentos foram credíveis e esclarecedores, havendo uma relação lógica entre a prova testemunhal e a prova documental.».

## B.DE DIREITO

Como ressalta do probatório, a impugnante, ora recorrida, foi objecto de uma acção de fiscalização referenciada ao exercício de 1997 de que resultaram, entre outras, correcções a valores registados na conta 62227 – “Deslocações e estadas”.

Apurou a Administração tributária que valores registados nessa conta se referiam a pagamentos a funcionários de quilómetros por utilização em serviço de viaturas da própria empresa.

E, no entendimento de que “...não existe legislação que permita o pagamento de quilómetros por utilização de viatura da empresa pelo que o mapa de Km apesar de registar o nº de Km percorridos pelas viaturas que pertencem ao seu activo ou por ele utilizadas em regime de locação, o nome dos funcionários que as utilizam e a matrícula das mesmas, não é suficiente para documentar a despesa, uma vez que a acompanhar este registo a empresa deveria ter documentos de suporte, tais como facturas de gasolina ou gásóleo que provem terem sido despendidas verbas em gasolina ou gásóleo correspondentes aos registos referidos”, não aceitou como custo fiscal o montante de € 233.724,21, nos termos do artigo 41º, nº 1, alínea h) do CIRC.

A sentença, na linha do propugnado pela impugnante, não sancionou a posição da AT no entendimento de que a prova testemunhal produzida permitia concluir pela efectividade dos custos com combustível em medida correspondente aos valores inscritos nos documentos internos de despesa.

Será assim?

Já ao tempo, dispunha o art.º 78.º do CPT que «Quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, 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».

Uma das regras de organização da contabilidade que assume maior relevo para o direito fiscal é consagrada no art.º 98.º, n.º 3, alínea a), do CIRC, segundo a qual «Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de ser apresentados sempre que



necessário».

No que respeita às aquisições de bens e serviços, situação que ora nos interessa, a regra geral é de que os respectivos documentos justificativos sejam de origem externa, sendo essa origem que lhe confere a presunção de autenticidade.

Por outro lado, face ao disposto no art.º 41.º, n.º 1, alínea h), do CIRC, não podem ser considerados como custos os encargos não devidamente documentados.

E custos não devidamente documentados serão aqueles relativamente aos quais não exista documento externo na contabilidade do contribuinte ou em que este não cumpra com as exigências legais de forma previstas no art.º 35/5 do Código do IVA.

Nesses casos, de inexistência de documentos externos de suporte dos custos ou de documentos que não respeitem as exigências legais de forma, para que esses custos possam ainda relevar na determinação do lucro tributável torna-se necessário que o contribuinte demonstre inequivocamente a realidade da operação subjacente ao lançamento contabilístico efectuado e dos elementos que permitam a quantificação do mesmo.

E, como se diz no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 03/09/2006, tirado no proc.º00132/04, «...aqui reside a grande diferença entre os regimes do IVA e do IRC no que respeita às exigências formais dos documentos de suporte: enquanto que em sede de IVA apenas se admite que seja deduzido o imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes que respeitem os requisitos formais do art. 35.º, n.º 5, do CIVA (cfr. art. 19.º, n.º 2, do CIVA), para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC admite-se que, no caso de inexistência de documento de origem externa, nos casos em que este devesse existir, ou de esse documento não respeitar as exigências legais de forma, a prova dos custos seja feita por outros meios de prova - documental e ou testemunhal - que assegurem a veracidade da operação subjacente e o montante do gasto.

Referindo-se à inexistência de documento externo, à qual podemos, com as devidas adaptações, equiparar a situação do documento que não respeita as formalidades legais, diz FREITAS PEREIRA: «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» (() Cfr. FREITAS PEREIRA, no Parecer do Centro de

Estudos Fiscais do Ministério das Finanças com o n.º 3/92, de 6 de Janeiro de 1992, publicado na Ciência e Técnica Fiscal n.º 365, págs. 343 a 352., cuja exposição temos vindo a seguir de perto.).

Mais salienta o mesmo autor que aqueles elementos de prova 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, também TOMÁS DE CASTRO TAVARES, refere que «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» ((() 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, estudo publicado na Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 7 a 177.).

Ou seja, sendo inequívoco que é ao contribuinte que compete demonstrar os custos em relação aos quais a contabilidade tenha deixado de merecer crédito, quer porque não existe documento externo de suporte, quer porque este, existindo, não cumpre com as exigências legais de forma, não pode julgar-se comprovado um custo a menos que seja apresentada prova da materialidade da operação subjacente ao lançamento contabilístico efectuado e aos demais elementos que permitam a quantificação do mesmo».

Retornando aos autos e acompanhando com as devidas adaptações a linha decisória do acórdão deste tribunal de 13/10/2009, tirado no proc.º 02305/08, Rel. Lucas Martins, cujo objecto é o mesmo destes autos, dir-se-á que a questão a resolver se reconduz a saber se a recorrente tinha ou não o direito a considerar como custos fiscalmente relevantes, do exercício de 1997, os valores contabilizados como relativos ao pagamento aos seus funcionários (delegados de propaganda médica) a título de combustível utilizado nas viaturas que lhes foram distribuídas para o e no desempenho das respectivas funções.

Antes do mais importa ter presente que a dilucidação de tal questão se tem de operar, exclusivamente, por referência à fundamentação, formal e substancial, a que se ancorou a AT, para proceder às correcções em causa; e essa, face aos elementos coligidos para os autos, apenas pode ser a constante do relatório da acção inspectiva, reproduzida no ponto 6., do probatório.

Sendo assim, torna-se irrecusável a conclusão de que as correcções em causa, operadas pela AT, se ancoraram, apenas e só, na insuficiência da documentação das despesa em questão (consumo de combustível), nos termos do preceituado na al. h), do n.º 1, do art.º 41.º, do CIRC, na redacção então em vigor, por inexistência de facturas relativas à respectiva aquisição; por consequência não cabe aqui tratar de saber se tais custos, uma vez assentes, foram ou não indispensáveis à realização dos proveitos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora e, por consequência, da legalidade dos respectivos critérios

de aferição, nem, tão pouco, se à relevância das despesas em causa a questão de saber onde estariam “inseridas” as despesas com a manutenção das viaturas, pela simples razão de que a AT não se arrimou a tal tipo de fundamentação, no que concerne às despesas que aqui exigem ponderação.

Ora, nesta vertente do problema, tem-se por pacífico o entendimento, quer doutrinal, quer jurisprudencial que, mau grado os custos incorridos devam estar suportados pelos documentos externos respectivos, na medida em que adequados a conferirem-lhes credibilidade e, na medida em que compondo uma contabilidade legalmente organizada, à luz do direito (comercial, fiscal e contabilístico), criadores de uma presunção de verdade, a circunstância de o não estarem não tem, necessária e vinculadamente, a respectiva desconsideração no apuramento do lucro tributável, em consonância da prevalência da substância sobre a forma, no sentido de que o que, nuclearmente, releva, para o direito fiscal, é o apuramento da efectiva realidade acontecida e relevante para efeitos de tributação.

E nesta linha de entendimento, importará realçar que a AT, nunca questionou, directa ou indirectamente, que:

- a) a recorrida dispusesse de viaturas, próprias e em regime de locação financeira, no número referido nos autos, e que se encontravam distribuídas aos seus delegados de propaganda médica, para exercício das respectivas funções;
- b) essas viaturas tenham sido efectivamente utilizadas por aqueles referidos delegados de propaganda médica no exercício das respectivas funções;
- c) os quilómetros por referência aos quais foram contabilizadas as despesas de combustível, constantes dos documentados mapas internos fornecidos pela recorrida, não tivessem aderência à realidade, quanto mais não fosse por excessivos;
- d) a consideração de um valor de 9/l por cada 100 quilómetros como o consumo padrão adequado a cada uma daquelas referidas viaturas fosse fictício, e, finalmente,
- e) os delegados de propaganda médica suportassem o encargo inicial dos abastecimentos das viaturas que lhes estavam distribuídas.

Antes o que, no essencial, sustenta, é que a aquisição do referido combustível, por parte dos delegados de propaganda médica, destinando-se, quer ao uso das viaturas para o desempenho das respectivas funções, quer para o respectivo uso pessoal, sem as respectivas facturas de aquisição, não era passível de ser conhecido o que e em que medida se destinava a um fim e a outro, sendo que, se ao pagar aos seus funcionários, por Km, como pagou, pagou mais do que o devido para os reembolsar dos encargos, a tal título, suportados, procedeu a uma remuneração complementar e encapotada dos mesmos.

Ora, salvo o devido respeito, propende-se no sentido de que tal tipo de extrapolação é infundado.

Desde logo não se vislumbra em que é que a disponibilidade das referidas facturas, se tivessem sido solicitadas, era susceptível de conferir qualquer credibilidade acrescida no sentido de que teriam sido

pagos, pela recorrida, os Kms efectivamente percorridos pelos seus delegados de propaganda médica em serviço.

De facto, a única coisa que as facturas eram susceptíveis de atestar era de que, por referência a uma determinada viatura concreta, a um determinado momento (dia e hora), havia sido adquirido uma determinada quantidade de um certo tipo de combustível; isto é a factura não tem o condão de demonstrar o que quer que seja da realidade acontecida após o abastecimento a que se reporte, sendo certo que, logo para a primeira deslocação de serviço elas tiveram de ser, previamente, abastecidas.

Por isso que, não sendo a emissão de factura obstáculo a que se possam obter outras, posteriores, da mesma natureza, sem que daí se possa fazer uma extrapolação precisa do tipo de utilização que lhe foi dado, crê-se, ao contrário e como sustentado pela recorrida, que o pagamento aos seus funcionários com suporte nas facturas de aquisição de combustível lhe acarretava um controlo dos pagamentos que, a tal título, lhe fossem exigidos, muito mais precário e falível do que aquele que utilizou, isto é, de controlo prévio das deslocações dos delegados de propaganda médica, decorrentes das programações antecipadas, pelo conhecimento generalizado e acessível, das respectivas distâncias quilométricas; para além de que, face à utilização mista dada às viaturas em causa, tal iria exigir que todos os dias, no princípio e no final do dia de trabalho, elas fossem atestadas, para, dando de barato que durante o dia apenas tivessem sido utilizadas no exercício de funções, se pudesse concluir que o abastecimento correspondia ao efectivamente gasto a tal título, o que se afigura pouco praticável.

E a ser assim, e sendo assertivo que a exigência da documentação dos custos se prende com a respectiva demonstração, então a exigência de facturação, de forma complementar, enquanto necessária à prova da realidade substancial apresenta-se-nos, “in casu”, como redundante, já que nunca poderia demonstrar mais do que aquilo que certificassem; a aquisição, em determinado momento e por referência a determinada viatura, de uma determinada quantidade de combustível o que, ao que aqui releva, nada era susceptível de certificar.

Com isto não se pretende que a al. h), do n.º 1, do art.º 41.º do CIRC não tem relevância; simplesmente, se demonstrada a realidade das operações, por qualquer dos meios probatórios em direito admissíveis, ainda que os documentos de suporte sejam meramente internos, os custos respectivos não podem ser desconsiderados para efeitos fiscais.

Diga-se, aliás, que sendo incontroverso que os veículos em causa não podem deixar de consumir combustível, por um lado, e, por outro, que foram efectivamente utilizados ao serviço da recorrida, mesmo que se questionassem as distâncias contabilizadas como percorridas ao seu serviço – o que, reafirme-se, no caso concreto em momento algum sucedeu -, não se nos afigura legítimo o procedimento redutor de expurgar toda e qualquer despesa a tal título.

Conclui-se, por isso, que a circunstância de a sentença ter valorado positivamente a prova produzida (vd. pontos 9 a 14 do probatório) no sentido da efectividade dos gastos contabilizados em “deslocações e estadas” com o abastecimento das viaturas em medida correspondente ao que consta da documentação interna de suporte não enferma do apontado erro de julgamento só porque tal juízo se formou prescindindo das facturas do combustível abastecido.

É, pois, de confirmar o decidido na sentença quanto a esta correcção.

No que concerne à correcção dos valores registados na conta “Publicidade e Propaganda”, que a AT requalificou como despesas de representação, vejamos.

O art.º 41.º do CIRC (na versão em vigor à data e que resultou da Lei do Orçamento n.º 39-B/94, de 27/12) enuncia encargos que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, mesmo que contabilizados como custos de exercício, designadamente, as despesas de representação.

Nos termos do n.º 3 dessa norma, consideram-se despesas de representação: “(...) nomeadamente os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades”.

Tais despesas não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável na proporção de 20% (cf. art.º 41.º, n.º 1, g) do referido Código).

Especificamente, em relação à indústria farmacêutica, estabelecia o art.º 9.º do Decreto-Lei n.º 100/94, de 19 de Abril que “nas acções de promoção de vendas, o acolhimento deverá ser sempre de nível razoável e ter um carácter acessório em relação ao objectivo principal da reunião, não devendo ser alargado a pessoas que não sejam profissionais de saúde”.

Esta norma foi alterada com a publicação do Decreto-Lei n.º 48/99, de 16 de Fevereiro, que, em transposição da Directiva 92/28/CEE, de 31 de Março, veio clarificar, designadamente, os casos em que podem ser suportados custos de acolhimento com vista à participação dos médicos em acções de formação.

Dispõe o art.º 9.º, n.º 2 do referido diploma que “o disposto no número anterior não obsta a que o titular da autorização de introdução no mercado, bem como a empresa responsável pela promoção do medicamento, suportem, total ou parcialmente, custos de acolhimento de pessoas habilitadas a prescrever ou a dispensar medicamentos em eventos científicos e acções de formação e de promoção de medicamentos, desde que, em qualquer caso, tais incentivos não fiquem dependentes ou constituam contrapartida da prescrição ou dispensa de medicamentos”.

De acordo com o art.º 10.º do mesmo diploma: “1. Para efeitos do n.º 2 do artigo 9.º consideram-se custos

de acolhimento das pessoas habilitadas a prescrever ou a dispensar medicamentos os encargos com a respectiva inscrição, deslocação e estada em manifestações de carácter exclusivamente científico e ainda em acções de promoção de medicamentos que comportem uma efectiva mais-valia científica ou ganho formativo para os participantes. 2. A estada não deverá exceder o período compreendido entre o dia anterior ao do início e o dia seguinte ao do termo do evento (...) nem comportar benefícios de carácter social prevalecentes sobre o objectivo científico ou profissional”.

Como decorre do n.º 2 supra-referido e do n.º 3 da mesma norma, foi mantida a regra da acessoriedade do acolhimento em relação ao objectivo principal da reunião.

Estas disposições legais têm um carácter interpretativo e, nessa medida, o seu regime deve aplicar ao caso dos autos (1997), por força do art.º 13.º, n.º 1 do Código Civil.

Regressando aos autos, verifica-se que foram requalificadas pela AT como despesas de representação as contabilizadas pela impugnante em despesas de publicidade e propaganda, nomeadamente por se ter constatado que os médicos eram acompanhados nesses eventos por um empregado da impugnante, pelo que sempre estaria em causa a representação da sociedade impugnante.

Porém e salvo o devido respeito, não procede o argumento de que por serem acompanhados, nestes congressos, de representantes da empresa, tais despesas com a inscrição, deslocação e estada dos médicos, deixa de poder ser considerada um custo de acolhimento, nos termos supra-referidos.

Pelo contrário, a factualidade vertida nos pontos 18. e 19. do probatório aponta no sentido de que nos encontramos perante despesas que se destinam, não a representar a sociedade impugnante onde esta não se encontra presente (portanto, fora da sua actividade principal), mas a assegurar o normal desenvolvimento do seu objecto social, dentro do circuito económico onde este naturalmente se manifesta. Por outras palavras, não nos encontramos perante despesas de representação, mas antes perante custos inerentes ao normal desenvolvimento da actividade principal da sociedade impugnante, ora recorrida, de acordo com a definição do mesmo constante do ponto 1. do probatório (comércio por grosso de produtos farmacêuticos), assim devendo enquadrar-se no art.º 23, n.º.1, al. b), do CIRC, enquanto despesas de publicidade, conforme se entendeu, e bem, na decisão recorrida.

Em relação às despesas que não foram aceites fiscalmente por não haver evidência do acompanhamento por parte de um representante da empresa, nem prova de que os convidados tenham estado efectivamente presentes no congresso (cf., supra, ponto 8., do probatório), é manifesto que o primeiro argumento necessariamente improcede em vista da qualificação das despesas incorridas (com inscrições oferecidas a médicos para participar em congressos realizados no estrangeiro, seminários, viagens e despesas com alojamento) como despesas de publicidade e, não, como despesas de representação; quanto ao segundo argumento, haveremos de convir que a Administração Fiscal lançou mão de um critério de

simples suspeita (quanto à não evidência da participação dos médicos em tais congressos) que não é suficiente para convencer o Tribunal dos pressupostos legitimadores da sua actuação, já que os custos estão devidamente documentados, o que vale por dizer que encontra aqui inteira aplicação o princípio da presunção de veracidade vertido no já referido art.º 78.º do Código de Processo Tributário (vd. o recente acórdão deste TCAS, de 12/16/2020, tirado no proc.º 7247/13.8BCLSB, que se debruçou sobre questão idêntica).

A correcção dos encargos contabilizados pela impugnante em “despesas de publicidade e propaganda” por via da sua requalificação como “despesas de representação” e as consequências que dessa requalificação extraiu a AT nomeadamente quanto à sua sujeição a tributação autónoma, padecem de ilegalidade por erro nos pressupostos, sendo de anular como bem se decidiu na sentença recorrida.

Concluindo, a sentença recorrida não enferma dos apontados erros de julgamento, antes tendo decidido no alinhamento da jurisprudência superior, nomeadamente a deste tribunal, que também nós aqui acompanhamos, pelo que é de manter o julgado e negar provimento ao recurso.

#### **IV. DECISÃO**

Por todo o exposto, acordam em conferência os juízes da 2.ª Subsecção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul em **negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.**

Custas a cargo do Recorrente.

Lisboa, 16 de Setembro de 2021

[O Relator consigna e atesta, que nos termos do disposto no artigo 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13.03, aditado pelo artigo 3.º do DL n.º 20/2020, de 01.05, têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes Juízes-Desembargadores integrantes da formação de julgamento, **Luísa Soares** e **MÁRIO REBELO**].

**Vital Lopes**

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>