

[Acórdãos STA](#)**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo: 055/06
Data do Acórdão: 26-09-2007
Tribunal: PLENO DA SECÇÃO DO CT
Relator: LÚCIO BARBOSA
Descritores: IRC
CUSTO FISCAL
DESPESAS CONFIDENCIAIS
DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS
CHEQUE AUTO

Sumário: I - A aquisição de cheques-auto não é um custo fiscalmente dedutível.
II - Tal despesa deve antes ser qualificada como despesa confidencial ou não documentada.

Nº Convencional: JSTA0008284
Nº do Documento: SAP20070926055
Recorrente: A...
Recorrido 1: FAZENDA PÚBLICA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ **Texto Integral****Texto Integral:****Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:**

1. A..., SA, com sede na Rua ... , Lisboa, impugnou judicialmente, junto do TAF de Lisboa, o despacho de indeferimento no recurso hierárquico relativo à reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC do exercício do ano de 1997.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este STA. Aqui, por acórdão de 28 de Junho de 2006, foi negado provimento ao recurso.

Ainda inconformada, a impugnante trouxe recurso para o Pleno desta Secção de Contencioso Tributário.

Alegou oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator julgou verificada a oposição de acórdãos.

Em sede de alegações sobre o mérito da questão, a impugnante concluiu as mesmas do seguinte modo:

a) Pelo que ficou exposto e, salvo melhor opinião, com todo o respeito pelo douto acórdão recorrido, entendemos que não tem fundamento legal o princípio base que alicerça toda a argumentação da Administração Fiscal e, conseqüentemente, do acórdão nº 55/06, segundo o qual, a aquisição das senhas de combustível se traduz apenas na mera troca de moeda por outro meio de pagamento, comprovada através de recibos emitidos pela entidade bancária:

i) Porque os títulos físicos emitidos pelo BPSM representativos de cheques-auto têm inscrito: “cobertura garantida pelo banco aos estabelecimentos filiados no sistema”, o que significa que apenas as entidades fornecedoras de combustível, devidamente

autorizadas, podem depositar os cheques-auto junto do Banco e em troca receber dinheiro. Consequentemente, todas as restantes entidades que não são fornecedoras de combustíveis autorizadas – como acontece com o ora recorrente – apenas podem utilizar as senhas de combustível para a aquisição de combustíveis junto dos fornecedores autorizados;

ii) A função liberatória genérica dos meios de pagamento caracteriza-se pelo facto de quando apresentados para cumprimento de obrigações pecuniárias assumidas pelo devedor não poderem ser rejeitados pelo credor sem que com esse comportamento se constitua em mora, salvo acordo em contrário (cfr. artigo 813º do Código Civil);

iii) As senhas de combustível não assumem uma função liberatória genérica (não são moeda com curso legal, cfr. artigo 550º do Código Civil), não são meios de pagamento, são apenas títulos que incorporam um direito ao abastecimento de combustível.

b) A aquisição de senhas de combustível para efeitos contabilísticos é um custo na esfera do recorrente (registado na conta # 7400 - Combustíveis) e não uma mera troca de meios de pagamento, uma vez que as senhas de combustível são, juridicamente, um título que incorpora um direito de abastecer de combustível e, por esse facto, o recorrente incorre num custo aquando da sua aquisição, na medida em que despendeu dinheiro para adquirir um título, que em rigor jurídico, apenas lhe permite abastecer de combustível.

c) A não apresentação da documentação relevante para a comprovação da essencialidade do custo para efeitos do art. 23º do Código do IRC, não releva para a caracterização como confidencial ou não documentado do encargo em que se traduz a aquisição de senhas de combustível.

d) Não concordamos com a conclusão do Acórdão recorrido de que estamos perante despesas não documentadas e confidenciais

i) Porque os custos incorridos com a aquisição de senhas de combustível estão documentados através de notas de débito emitidas pelo BPSM, que confirmam o recebimento de determinadas quantias (de moeda em curso legal no País) destinadas a efectuar o pagamento das senhas de combustível, identificando quer o adquirente, quer o vendedor das mesmas, não tendo em qualquer momento neste processo sido questionada a validade ou a idoneidade dos referidos documentos.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos, cumpre decidir:

2. É a seguinte a matéria de facto fixada:

Na sequência da análise interna efectuada à declaração de rendimentos modelo 22 do exercício de 1997, foram efectuadas correcções ao lucro tributável, dos rendimentos sujeitos ao regime

geral, no montante de 50.747,05 Euros (10.173.871\$00), bem como ao cálculo do imposto no montante de 17.598,67 Euros (3.528.216\$00).

Em sequência das correcções efectuadas o lucro tributável declarado passou de 2.854.270,64 Euros (572.229.886\$00) para 2.905.017,69 Euros (582.403.757\$00).

A tributação autónoma incidiu sobre as despesas com a aquisição de senhas de gasolina, cheques-auto, contabilizadas na conta 7400 – “Combustíveis” - no total de 56.264,40 (11.280.000\$00), cujos comprovativos apresentados se consubstanciam em notas de débito e num extracto de conta do Banco Pinto & Sotto Mayor.

O cálculo da tributação autónoma foi efectuado com base no total evidenciado na conta 7400 – “Combustíveis” - em virtude da globalidade das operações estarem apoiadas em cheques-auto n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e talões de depósito de 21/04/97 e 18/05/97.

O valor do imposto em falta de 16.879,32 Euros (3.384.000\$00), resulta da aplicação da taxa de 30% a 11.280.000\$00.

A reclamação foi indeferida por despacho de 12 de Março de 2002, do Director de Finanças da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa, com os seguintes fundamentos:

“Os cheques-auto contabilizados são suportados por documentos bancários, o que significa que apenas existe o comprovativo de uma aquisição de meios de pagamento;

“Só no momento da aquisição do bem, com a emissão da respectiva factura/recibo ocorre o custo relevante para efeitos fiscais, ao não serem apresentados os documentos justificativos desses custos, e a correspondente identificação dos respectivos beneficiários, encontram-se verificados os condicionalismos para aplicação do Decreto-Lei 192/90, de 9 de Junho, considerando-se legal a tributação autónoma efectuada em fase inspectiva”.

“Os encargos com cheques-auto não comprovam a aquisição de combustíveis, não sendo por isso aceites como custos, uma vez que não titulam qualquer aquisição ao fornecedor de combustível. De facto, os utilizadores dos respectivos cheques-auto, tanto podem trocá-los para a aquisição de gasolina ou outros produtos proporcionados pelos fornecedores de combustíveis, bem como solicitar parte desses cheques em dinheiro, que é o mesmo que dizer que os cheques-auto não são mais que meios de pagamento à vista.

“A aquisição de cheques-auto consubstancia-se em meios de pagamento à vista, pelo que no caso em análise se verificou apenas uma troca de moeda por outro meio de pagamento, comprovada através de recibos e extracto de conta passados pela entidade bancária. O que está em causa é a comprovação do custo (aquisição de combustível), através dos recibos das gasoleiras, a fim de se conhecer a quantidade, a identificação da viatura e o beneficiário. Assim, não se tendo verificado os referidos

requisitos, os encargos suportados por cheques-auto consideram-se despesas confidenciais, sendo acrescidos ao lucro tributável, nos termos da alínea h) do n. 1 do artigo 410 do Código do IRC, bem como produzido o acréscimo à colecta, correspondente à tributação autónoma, nos termos do artigo 40 do Decreto-Lei n. 192/90, de 9 de Junho”.

3. A questão a decidir é esta: a aquisição de senhas de combustível (concretizada em cheques auto) é uma despesa confidencial ou não documentada, ou deve ser antes qualificada como um custo fiscal? Ali haverá uma tributação autónoma. Aqui, não.

A resposta a esta questão foi oposta em ambos os acórdãos (acórdão recorrido e acórdão fundamento), podendo pois adiantar-se, desde já, que a solução jurídica, perante um mesmo quadro normativo, é divergente.

Daí que se possa dizer que estamos perante uma oposição de acórdãos, como foi decidido pelo Mm. Juiz relator.

Vejamos então.

Disponha o artº 41º, nº 1, al. h) do CIRC, na redacção então vigente, que “não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável... os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial”.

Por sua vez, estabelecia o art. 4º do DL nº 192/90 de 9/6, na redacção aqui aplicável, que “as despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8º e 9º do respectivo Código são tributados autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 25%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do nº 1 do artigo 41º do CIRC”.

Quid juris?

Afigura-se-nos para nós inequívoco que tais despesas não são um custo fiscal.

Os cheques auto destinam-se à aquisição de combustível ou outros produtos afins comercializados pelos fornecedores de combustível. E não mais do que isso.

Assim, o custo é, não esse cheque, mas a concretização do mesmo. Ou seja: só com a aquisição do combustível (ou afim) é que se concretiza a despesa que será um custo.

É assim realmente certo que a comprovação (e efectivação) do custo há-de apenas ocorrer através do recibo do respectivo abastecedor de carburante, pois só assim se poderá saber qual a quantidade de carburante utilizado, a identificação da viatura e do proprietário.

Só então se pode falar em custo, pela comprovação da afectação da viatura ao contribuinte.

É pois realmente verdade que esses cheques-auto são um meio de pagamento. Que mesmo que possam apenas ser utilizados para

aquele fim, não deixam de ser um meio de pagamento específico.

Restrito, é certo, mas um meio de pagamento.

O custo fiscal dedutível é o encargo com a compra de combustível ou outro produto afim disponibilizado pelo respectivo fornecedor e não o cheque auto.

É certo que, como bem refere o recorrente, não são os cheques-auto moeda com curso legal.

Mas não deixam de ser um meio de pagamento com um escopo específico. Destinam-se ao pagamento de combustível ou produtos afins comercializados pelos respectivos fornecedores.

Mas não deixam de ser um meio de pagamento. Restrito e específico, é certo. Mas um meio de pagamento.

Mais ainda. Nada impede que os beneficiários dos cheques-auto os possam até trocar por dinheiro.

Aliás, nem sequer se mostra revelado o destino final.

Podemos pois concluir que só a aquisição do carburante (ou outro produto afim), comprovada pelo respectivo documento, com a identificação do veículo e do seu proprietário, poderia ser deduzida como custo fiscal.

Ou seja: só a concretização do fornecimento de combustível, nos termos descritos, é que lhe retira a natureza de despesa confidencial ou não documentada.

Até lá não se pode falar em custo fiscalmente dedutível. Não está realmente documentada a essencialidade para a realização dos proveitos ou ganhos da impugnante.

Deve antes a aquisição dos cheques-auto ser considerada uma despesa confidencial ou não documentada.

É assim de sufragar a tese do acórdão recorrido.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 400 € e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. – *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (relator) – *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* – *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* – *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* – *António Francisco de Almeida Calhau* - *Domingos Brandão de Pinho*.