

**Indispensabilidade dos gastos para efeitos de tributação
no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
Interpretação do artigo 23º do Código do IRC***

RÚBEN DANIEL CARDOSO DE JESUS

* Trabalho elaborado no âmbito do Mestrado em Direito dos Contratos e das Empresas na Escola de Direito da Universidade do Minho.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho, intitulado “Indispensabilidade dos gastos para efeitos de tributação no imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas”, tem como objectivo principal proceder à tentativa de interpretação do artigo 23º, nº.1 do Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Colectivas, nomeadamente averiguar o que se deve ter por indispensável para efeitos de gastos. Sendo a enumeração dos gastos aceites como dedutíveis meramente exemplificativa, a interpretação do artigo é pertinente para averiguar que mais gastos se podem enquadrar nesse grupo.

Apesar da extensão do artigo referido, orientaremos a nossa investigação no sentido de tratar um único conceito presente no artigo 23º do Código do IRC, bem como a sua conexão e integração com outros elementos do artigo em causa, procurando averiguar quais os gastos que são admissíveis e o porquê dessa admissibilidade.

Seguindo as regras interpretativas das normas jurídicas, tentaremos, em primeiro lugar, interpretar o conceito de “indispensável”¹, articulando-o, inevitavelmente, com o que se deve entender por “manutenção da fonte produtora”²e com a importância do “comprovadamente indispensável”³, num exercício que envolve os elementos literal e teleológico das regras de interpretação. Não concluiremos o trabalho sem antes abordar a origem do artigo 23º, o que nos levará à análise do artigo 26º do Código da Contribuição Industrial o qual utilizaremos como termo de comparação entre as duas disposições legais.

¹ Artigo 23º do Código do IRC.

²*Ibidem.*

³*Ibidem.*

INDISPENSABILIDADE DOS GASTOS – O ELEMENTO LITERAL

O artigo 23º do Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) diz respeito aos gastos que podem ser tidos em conta para efeitos de tributação em sede de IRC. Tal norma começa por indicar uma cláusula geral segundo a qual “consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”, seguindo-se um elenco de gastos que, de acordo com estipulação do legislador, se enquadram dentro da cláusula geral acima enunciada. Por fim, são reservados quatro números do artigo 23º que ditam quais os gastos que não são aceites para efeitos de tributação em IRC.

Apesar da extensão do artigo que nos propomos a analisar, o nosso trabalho de investigação centrar-se-á na análise da cláusula geral, mais propriamente no termo que, a nosso ver, apresenta maiores dificuldades interpretativas e que se reflectirá na aplicação do artigo em causa. Por conseguinte, é nosso objectivo analisar o que se deve entender por gastos “indispensáveis”.

O artigo 23º do Código do IRC, no seu n.º.1, indica que são tidos em conta os gastos que forem indispensáveis para que ocorram duas situações: para a realização dos rendimentos (proveitos ou ganhos, na redacção anterior) sujeitos a imposto ou para manutenção da fonte produtora. No primeiro caso, remete-nos para o artigo 20º do Código do IRC, enquanto o segundo caso já se apresenta mais vago.

O que nos incumbe, no seguimento desta investigação, é realizar um trabalho interpretativo que nos permita subsumir determinado gasto à qualificação de “indispensável” e, para tal, é necessário ter em conta as regras de interpretação de normas fiscais, nomeadamente o artigo 11º da Lei Geral Tributária (LGT), cujo número 1º começa por remeter para as regras comuns de interpretação legislativa resultantes do artigo 9º do Código Civil. Para Manuel Henrique de Freitas Pereira, tal remissão feita pelo artigo 11º da LGT justifica-se “tendo em

conta a unidade do sistema jurídico”⁴e, por isso, as “normas jurídicas fiscais se interpretam como quaisquer outras normas jurídicas”⁵. Não nos alheamos aos problemas respeitantes à articulação entre o n.º 1 e o n.º 3 do artigo 11º da LGT, que contrapõe as técnicas de interpretação constantes do artigo 9º do Código Civil e a teoria de interpretação económica. Não nos iremos debruçar sobre a sua possível articulação ou exclusão mútua, por tal extravasar o objecto da nossa investigação, mas diremos apenas que o legislador pretendeu, a nosso ver, salvaguardar a primazia das técnicas de interpretação do artigo 9º do Código Civil e só “persistindo dúvidas sobre o sentido das normas de incidência a aplicar”⁶ recorrer à teoria da interpretação económica. Segundo tal entendimento, seguiremos a nossa investigação abraçando a remissão do n.º1 do artigo 11º da LGT para o artigo 9º do Código Civil. Desde logo, este artigo chama a atenção para a necessidade de, na actividade interpretativa, não nos cingirmos à letra da lei, mas de irmos mais além, tentando descobrir o espírito que está por detrás da norma. Para tal, é preciso ter em conta a “unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”⁷. No que toca ao primeiro elemento, o legislador demonstrou a preocupação de que a interpretação da norma se faça tendo em conta o ordenamento jurídico como um todo, para que não se interprete a norma como elemento isolado e assim manter o equilíbrio e unidade do sistema.

Em segundo lugar, o legislador indicou que a actividade interpretativa deve ser feita tendo em conta as circunstâncias que vigoravam à data de elaboração da lei, ou, por outras palavras, a *occasio legis*, isto é “ as circunstâncias existentes aquando da feitura da lei e que, pela ordem natural das coisas terão condicionado a sua elaboração ou interferindo nela”⁸. O que se pretende aqui é que sejam tidos em conta “os factores conjunturais de ordem política, social e económica que determinaram ou motivaram a medida legislativa em causa”⁹, o que nos pode ajudar a

⁴ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005, p.180.

⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2006, p.218.

⁶ Artigo 23.º, n.º 3 do Código do IRC.

⁷ Artigo 9º, nº1 *in fine* do Código Civil.

⁸ CORDEIRO, António Menezes, *Tratado de Direito Civil I*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2012, p.709.

⁹ MACHADO, João Baptista, *Introdução ao Direito e ao discurso legitimador*, Coimbra, Almedina, 2007, p.190.

determinar o fundamento que presidiu à criação da norma e assim auxiliar-nos na actividade interpretativa.

Por fim, é também necessário que se tenham em conta as condições do tempo em que a lei é aplicada, uma vez que só assim se poderá manter uma harmonização da ordem jurídica e “ajustar o próprio significado da norma à evolução entretanto sofrida (pela introdução de normas ou decisões valorativas) pelo ordenamento em cuja vida ela se integra”¹⁰.

Para uma correcta interpretação do conceito a que nos propusemos lidar, constante do artigo 23º do Código do IRC, devemos começar por ter em conta a letra da lei (o elemento gramatical) que desempenhará uma função negativa (constituirá um limite a interpretações que não se coadunem com a letra da lei) e uma função positiva (servirá de apoio a um dos sentidos possíveis e que melhor corresponda à letra da lei). De acordo com o artigo 23º, só se consideram gastos para efeitos de IRC os que forem indispensáveis para que se realizem os rendimentos sujeitos a imposto ou que permitam a “manutenção da fonte produtora”¹¹. Rui Duarte Morais identifica a indispensabilidade como aquilo que é “necessário”¹² por contraposição ao que é “obrigatório”¹³. A nosso ver, a utilização do termo “indispensabilidade” não foi utilizada como sinónimo de “necessário”, uma vez que aquela expressão está conotada com um sentido que revela grande delimitação prática e maior intensidade semântica. Isto é, a nosso ver, o legislador utilizou o termo “indispensável” por entender que se deveria submeter a apreciação dos gastos a serem tidos em conta para efeitos de tributação em IRC a um critério de *necessidade qualificada*. Cremos que, adoptando uma estrutura frásica diversa, o legislador queria, no artigo 23º, abarcar os gastos *sem os quais* não existiria produção de rendimento ou manutenção da fonte produtora. Pode, à primeira vista, ser um problema semântico, no entanto cremos que as palavras *indispensável* e *necessário*, apesar de poderem ser utilizadas em contextos análogos, são dotadas de conotações diferentes e que, no caso da aplicação do artigo em causa, se podem revelar decisivos.

¹⁰ MACHADO (nota 9), p.191.

¹¹ Artigo 23.º, n.º1 do Código do IRC.

¹² MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos de IRC*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 83.

¹³ *Ibidem*.

Esta concretização conceptual tem, desde logo, uma repercussão prática. Numa situação em que o empresário realizou um conjunto de gastos que se podem relacionar com realização de rendimento ou a manutenção da fonte produtora, o sujeito passivo pode deduzir apenas aqueles que foram indispensáveis ou, adoptando a expressão por nós utilizada, apenas os gastos *sem os quais* não existiria realização de rendimento ou manutenção da fonte produtora, constituindo assim um filtro à dedução em massa de gastos empresariais.

RATIO LEGIS E INDISPENSABILIDADE

Este acrescento, feito no capítulo anterior, não nos confere solução sobre quais os gastos que são subsumíveis ao artigo 23º, sabendo apenas que têm de ser indispensáveis. Mas indispensáveis para quê? Sem os quais não existiria o quê? É aqui que terá de ser utilizado o elemento teleológico de interpretação, pois só através da análise da *ratio legis*, isto é “o fim visado pelo legislador ao elaborar a norma”¹⁴, será possível uma interpretação mais correcta. Nas palavras de Menezes Cordeiro “quando o intérprete-aplicador apreende o que visa a fonte a interpretar, ou seja, a *ratio legis*, tem disponível a ferramenta decisiva para apreender o seu sentido e para proceder a uma aplicação adequada”¹⁵ O artigo 23º ajuda-nos ao referir que os gastos subsumíveis ao conceito sob análise têm de se destinar à “realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”. Temos, portanto, duas situações diferentes: uma respeitante à criação de rendimentos (proveitos ou ganhos, na redacção anterior) e uma segunda, mais ambígua, relativa à manutenção da fonte produtora.

No primeiro caso, o artigo 23º leva-nos a ter em conta os artigos 20º e seguintes do Código do IRC, sendo por isso necessária uma articulação entre os artigos. Já no segundo caso, cumpre saber em que consiste a manutenção da fonte produtora e como se pode proceder para que tal seja conseguido. A nosso ver, e analisando o fim da norma sob análise, o legislador pretendeu que fosse permitido aos empresários a dedução de gastos que directamente se

¹⁴ MACHADO (nota 9), p.182.

relacionassem com a prossecução do fim empresarial, isto é, a sustentabilidade e estabilidade empresarial e conseqüente produção de lucro. As empresas são o motor da economia e, a nosso ver, o legislador pretendeu que fosse admitido a dedução de gastos que se revelassem indispensáveis para a empresa mantivesse a sua sustentabilidade. Este comportamento orientado por motivos estritamente empresariais permite-nos, de novo, fazer algumas limitações práticas. Assim (e utilizando um exemplo meramente académico), os custos que o empresário tenha ao comprar uma prenda para a sua secretária, ou os custos que advenham de jantares privados, não podem, à luz desta interpretação, ser subsumidos à aplicação do artigo 23º do Código do IRC por faltar esta orientação e motivação empresarial.

Rui Duarte Morais refere que “a expressão *manutenção da fonte produtora* não pode ser entendida num sentido estático (de conservação da empresa tal como ela existe), mas sim num sentido dinâmico”¹⁶. Tal não podia ser mais correcto, uma vez que o que se pretende é que a empresa siga o seu curso normal de crescimento e desenvolvimento pois só assim obtém estabilidade e sustentabilidade económica e financeira. Serão os gastos realizados na prossecução deste objectivo primordial que serão tidos em conta pelo artigo 23º.

SITUAÇÕES LIMITE E COMPROVAÇÃO

Por esta altura já conseguimos eliminar um conjunto de situações em que os gastos não são tidos por indispensáveis e, portanto, não podem ser deduzidos como tais, ou então porque não são orientados por uma intenção empresarial, não sendo subsumíveis à finalidade de manutenção da fonte produtora.

Há, no entanto, situações limite que nos podem deixar em dúvida sobre a admissibilidade de determinados gastos por serem, aparentemente, orientados por motivos diversos do que o fim empresarial, mas que podem ser reconduzidos indirectamente a este mesmo fim. Por exemplo, dissemos acima que os gastos com jantares privados não se enquadram no artigo 23º do Código

¹⁵ CORDEIRO (nota 8), p. 725 e 726.

do IRC por não corresponderem a objectivos de manutenção da fonte produtora. Mas suponhamos o caso em que o empresário realiza um jantar com possíveis investidores que podem ser essenciais para manter a sustentabilidade da empresa, permitindo a “realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”¹⁷. Aparentemente, trata-se de um jantar privado incapaz de influir no âmbito empresarial, mas de facto teve como objectivo a tentativa de obter alguns investimentos que permitam ao empresário manter a sustentabilidade financeira e económica da sua empresa.

Quando comparado com situações em que os empresários incorrem em gastos em maquinaria ou na procura de novos produtos ou técnicas de produção, a situação acima descrita parece extravasar o âmbito da indispensabilidade prevista no artigo 23º do Código do IRC. Mas numa altura de crise como a que se vive, pode ser bem possível presumir a existência de situações como aquela e que podem constituir o limite entre a sustentabilidade ou então a insolvência de uma empresa.

Creemos ser aqui que surge a importância de um outro termo constante do artigo 23º. De facto, o artigo referido não exige apenas que os gastos sejam indispensáveis mas sim “que comprovadamente sejam indispensáveis”¹⁸. Na nossa opinião, principalmente nas situações limite em que existem dúvidas sobre a indispensabilidade de determinados gastos é legítimo que a autoridade tributária exija ao empresário que esteja em condições de comprovar não só a existência desses gastos, como também de comprovar a sua indispensabilidade. Se empresário incorreu em gastos orientado por motivos empresariais (o “intuito objectivo da transacção”¹⁹), então caso a administração Fiscal tenha dúvidas sobre a inclusão desses gastos no âmbito do artigo 23º, deve estar em condição de comprovar, em processo tributário, a indispensabilidade do gasto para realização do rendimento ou para manutenção da fonte produtora.

¹⁶ MORAIS (nota 12), p.83.

¹⁷ Artigo 23º do Código do IRC *in fine*.

¹⁸ Artigo 23º do Código do IRC.

¹⁹ MORAIS (nota 12), p.87.

PRECEDENTES HISTÓRICOS. ARTIGO 26º DO CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL

Depois da análise do artigo 23º, cumpre verificar qual a redacção dada ao artigo 26º do Código da Contribuição Industrial, cuja epígrafe era “custos ou perdas” e segundo o qual “consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício os que, dentro dos limites tidos como razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e dos Impostos, se tornou indispensável suportar para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para manutenção da fonte produtora”. Este artigo faz, à semelhança do artigo 23º do Código do IRC, referência ao critério da indispensabilidade, no entanto contém um elemento que não passou para a redacção actual do artigo sob análise: o critério da “razoabilidade”. De facto, à luz do Código da Contribuição Industrial, os custos ou perdas teriam de ser indispensáveis, mas dentro dos limites de razoabilidade ditados pela Direcção-Geral das Contribuições e dos Impostos. Ficava assim a análise dos custos ou perdas sujeita a dois critérios cumulativos. Tal colocava nas mãos da Direcção-Geral das Contribuições e dos Impostos um poder de controlo elevadíssimo sobre os custos a ter em conta, tendo que passar obrigatoriamente por “dois testes” antes de serem ou não aceites como custos dedutíveis.

O desaparecimento deste requisito da razoabilidade, considerado por Pitta e Cunha como “uma conquista muito importante”²⁰ justifica-se, de acordo com Rui Duarte Morais, pelo facto de “se os custos são necessários, serão também razoáveis”²¹, havendo uma correlação necessária entre os dois requisitos. A nosso ver, o requisito da razoabilidade não se afigura assim tão desnecessário como parece à primeira vista, uma vez que este “segundo filtro” poderia ter importância nos casos em que, por exemplo, um qualquer empresário declara determinados custos que se afiguram indispensáveis nos termos do artigo 23º do Código do IRC, mas cujo montante é excessivamente elevado quando comparado com situações similares, o que pode indicar uma tentativa de enganar a Administração Fiscal. O critério da razoabilidade seria

²⁰ CUNHA, Paulo de Pitta e, *A fiscalidade dos anos 90*, Coimbra, Almedina, 1996, p.36.

utilizado aqui como maneira de proceder à redução do valor em causa (já que o gasto se afigura indispensável), permitindo assim repor a justiça da situação. Mas, tal só seria correcto se fosse admitido recorrer de uma possível redução do valor, sendo permitido ao empresário que fizesse prova dos valores e os justificasse. No entanto, Rui Duarte Morais chama à atenção para o artigo 78º do Código da Contribuição Industrial, onde vem estipulado que “os valores calculados, determinados e fixados pelo chefe de repartição das finanças (...) não são susceptíveis de reclamação nem impugnação (...) salvo se tiver havido preterição de formalidades legais (...)”²², sendo a discricionariedade da Direcção-Geral das Contribuições e dos Impostos bastante acentuada.

Para além disso, o desaparecimento deste requisito da razoabilidade beneficiou os empresários, aos quais deve ser garantida a sua liberdade de gerir a empresa, de tomarem as decisões que considerem necessárias para prosseguir os objectivos normalmente associados à actividade empresarial. Diminuindo o grau de discricionariedade da autoridade tributária, aumenta a margem de manobra dos empresários para deduzirem gastos sem correr o risco de verem o seu valor reduzido sem possibilidade de recurso. De acordo com Casalta Nabais “o princípio da livre disponibilidade económica exige que se permita, com maior amplitude possível, a livre decisão do indivíduo em todos os domínios da sua vida”²³, a quem se junta Diogo Leite de Campos quando escreve que “a pessoa singular ou colectiva deve poder tomar as suas decisões com toda a liberdade, correndo os respectivos riscos e tendo direito aos erros de gestão que não se podem considerar-se ‘faltas’ fiscais”²⁴

Independentemente da utilidade ou não do critério da razoabilidade, é um facto que a eliminação deste da redacção do artigo 23º do CIRC contribuiu para uma simplificação do processo de análise dos gastos a serem tidos em conta para efeitos de tributação em IRC.

²¹ MORAIS (nota 12), p.85.

²² MORAIS (nota 12), p.84, nota 185.

²³ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar imposto*, Coimbra, Almedina, 1998, p.204.

²⁴ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, 2ª edição, Belo Horizonte, DelRey, 2001, p.165.

Do preâmbulo do DL 45 103 consta que “sem se afastar do seu objecto tradicional – o de assegurar recursos ao Estado – o imposto pode actuar como estimulante da actividade económica e factor de equilíbrio no processo do seu desenvolvimento”²⁵, procurando que haja uma “articulação da política fiscal com a política de fomento”²⁶. Cremos ser possível inserir o então artigo 26º nesta intenção do legislador em promover um estímulo à economia, permitindo que fossem dedutíveis custos ou perdas. Tal só era, no entanto, possível se passassem os testes da indispensabilidade e da razoabilidade que a lei impunha, dois critérios que permitiam à Direcção-Geral das Contribuições e dos Impostos não só rejeitar determinados custos por não serem indispensáveis, mas também conferiam poderes para, por exemplo, reduzir o valor da dedução em razão da razoabilidade do custo. Os empresários viam assim a existência da possibilidade de verem os seus custos não serem considerados indispensáveis, assim como poderiam ver custos ou perdas por si assumidos em determinado montante serem reduzidos nesse mesmo valor para efeitos de dedução caso a Direcção-Geral das Contribuições e dos Impostos entendesse que não eram montantes razoáveis. Neste último aspecto, era concedido ao sujeito passivo do imposto que pedisse informações prévias àquele órgão do Estado para aferir da sua opinião relativamente à razoabilidade de determinados custos, antes de o empresário os encetar ou deduzir. Caso não optasse por esta via, poderia deduzir tais custos ou perdas e sujeitar-se à apreciação posterior da Direcção-Geral das Contribuições e dos Impostos. A capacidade fiscalizadora era grande, diminuindo a margem de manobra para os empresários e aumentando a dissuasão dos mesmos em incorrer em custos ou perdas que poderiam vir a não ser tidos como dedutíveis.

²⁵ Ponto 12 do preâmbulo do Decreto-Lei de 01 de Julho de 1963.

²⁶ *Ibidem*.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A indispensabilidade assume, de acordo com a nossa opinião, um sentido de *necessidade qualificada*, reportando-se aos gastos *sem os quais* não existe realização de rendimento ou manutenção da fonte produtora. Distinguem-se, assim, dos gastos que forem meramente obrigatórios, uma vez que “identificar indispensabilidade com obrigatoriedade conduziria, em termos práticos, a pouco mais que afastar a dedutibilidade das meras liberalidades”²⁷. Mas ficar pelo elemento literal de interpretação, ignorando o fim da norma, seria imprudente e incorrecto, não nos permitindo explorar a totalidade do âmbito da mesma. Assim, esta *necessidade qualificada* tem de se verificar nos gastos que permitam a realização do rendimento ou então que permitam que se mantenha a fonte produtora. Esta última tem de ser analisada, como se disse na exposição, com um sentido dinâmico de sustentabilidade e estabilidade empresarial conseguida através da criação de lucro e crescimento económico. Não se trata apenas de manter o estado em que a empresa se encontra, mas antes prosseguir o fim a que a empresa se destina, ao crescimento e desenvolvimento da mesma, como forma de fazer face aos desafios do mercado e da economia. Desta forma, só são abrangidos pelo artigo 23º os gastos que foram motivados por objectivos empresariais (análise do “intuito objectivo da transacção”²⁸), pois só esses é que permitem realizar rendimento ou manter a fonte produtora. A exclusão, para efeitos do artigo 23º, de gastos pessoais é, portanto, inevitável. Nas palavras de Vítor Faveiro “tem de haver como indispensável todo o acto gestionário que tenha por objecto a aplicação dos factores com o objectivo da realização dos fins da actividade da empresa; independentemente da efectividade, positiva ou negativa, do efeito concreto de tal aplicação”²⁹

Mesmo excluindo os gastos motivados por objectivos extra-empresariais e os gastos que não são indispensáveis, pode sempre haver dúvidas sobre a indispensabilidade de certos custos. Neste caso, assume especial importância a expressão *comprovadamente indispensável*. O

²⁷ MORAIS (nota 12), p.83.

²⁸ *Idem*, p.87

empresário, ao deduzir determinados custos como sendo indispensáveis, tem de estar em condições de, caso a autoridade tributária tenha dúvidas, comprovar a indispensabilidade dos custos que deduziu. Neste sentido segue também Joaquim Fernando Rocha quando diz, no que toca aos gastos, que “impões comprovar a sua indispensabilidade”³⁰. Para Vítor Faveiro, por outro lado, a comprovação “não se reporta, obviamente, à demonstração da indispensabilidade dos custos, mas sim à efectividade da realização destes”³¹. Discordamos deste último, uma vez que a comprovação da realização dos custos é óbvia já que é a única forma de garantir a sua efectiva realização. A redacção do artigo 23º, nº.1, leva-nos a interpretar que a própria indispensabilidade deve ser comprovada, coisa que é perfeitamente possível se se expuserem as circunstâncias em que se realizaram os gastos e, a partir daí, concluir se perante tais factos existia indispensabilidade ou não. Obviamente, é exigível ao empresário que tenha capacidade de comprovar a indispensabilidade de todo e qualquer custo e não só daqueles que se podem situar em situações limite, mas é nestas últimas que a comprovação assume especial importância.

Caberá à administração fiscal ou aos Tribunais a análise da indispensabilidade dos custos deduzidos. É necessário chamar à atenção que tal apreciação não pode ser feita com base nos resultados que tais gastos provocaram. Ou seja, a indispensabilidade de um gasto não pode ser analisada pelo facto de ter realmente gerado rendimento ou ajudado para a manutenção da fonte produtora, seria incorrecto fazer tal apreciação pois seria uma análise *a posteriori* onde já seriam conhecidos novos factos que à data em que o empresário incorreu em gastos eram desconhecidos ou incertos. Nas palavras de Diogo Leite Campos “admitir um juízo administrativo *a posteriori* sobre a gestão financeira, comercial, etc., da empresa, envolveria o risco constante de este juízo se apoiar sobre elementos suplementares que não existiam, ou não existiam claramente, no momento da tomada de decisão e que não podiam ter sido levado em conta pelo administrador”³².

²⁹ FAVEIRO, Vítor António Duarte, *O estatuto do contribuinte*, Coimbra, Almedina, 2002, p.847.

³⁰ RICARDO, Joaquim Fernando, *Direito Tributário – colectânea de legislação*, 12ª edição, Porto, Vida Económica editorial, 2010, p.272.

³¹ FAVEIRO, (nota 29), p.848.

³² CAMPOS (nota 24), p.165.

Para que a apreciação da indispensabilidade de determinado gasto seja feita correctamente, a autoridade fiscal ou o Tribunal deve atender “às circunstâncias em que o mesmo aconteceu”³³.

A indeterminabilidade dos conceitos analisados permitirá sempre a existência de dúvidas, no entanto, foi nossa tentativa tentar perceber a origem e finalidade do artigo de forma a fornecer algumas linhas gerais que permitam, de alguma forma, “estabelecer ordem no caos”.

³³ MORAIS (nota 12), p.87.