



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A periodização do lucro tributável e o princípio da justiça

António Maria Medeiros Ribeiro de Araújo

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024

A periodização do lucro tributável e o princípio da justiça

António Maria Medeiros Ribeiro de Araújo

Orientador: Professor Doutor Filipe Cerqueira Alves

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024

Aos meus pais.

Epígrafe

“Toda a teoria deve ser feita para poder ser posta em prática, e toda a prática deve obedecer a uma teoria. Só os espíritos superficiais desligam a teoria da prática, não olhando a que a teoria não é senão uma teoria da prática, e a prática não é senão a prática de uma teoria”

Fernando Pessoa.

Agradecimentos

Ao meu Pai, por olhar sempre por mim desde lá de cima,

À minha Mãe, por toda a força e inspiração para alcançar mais,

À Mariana, por todo o apoio e carinho nesta viagem,

A todo o Departamento de Fiscal da PRA – Raposo Sá Miranda, pela paciência, discussões tidas e conselhos dados,

Ao Professor Filipe Cerqueira Alves, pela orientação e sabedoria transmitida.

Resumo

A presente dissertação versa sobre a sobreposição do princípio da justiça tributária, previsto na Lei Geral Tributária, ao princípio da periodização do lucro tributável ou da especialização dos exercícios previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Com efeito, a sistematização que se segue tem como ponto de partida, num primeiro momento, o modelo de dependência parcial adotado pelo CIRC, recorrendo-se à lei contabilística portuguesa e, num segundo momento a tributação pelo lucro real, por força do comando programático previsto na CRP e a concretização do regime do acréscimo na legislação fiscal.

De seguida, passamos à análise os respetivos fundamentos que justificam a sobreposição do princípio formal da especialização dos exercícios, mais concretamente o princípio da justiça material e a muitas vezes olvidada capacidade contributiva, olhando para as suas concretizações e materialidade no prisma tributário.

Ulteriormente, olharemos à jurisprudência dos Tribunais Centrais Administrativos, do Supremo Tribunal Administrativo e do Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária de modo a aprofundar as teses jurisprudências que se vêm formando ao longo do tempo, debatendo-se os pressupostos de que dependem a aplicação destas correntes que, como de seguida veremos, não têm vindo a ser aplicadas uniformemente.

Por fim, damos o nosso contributo ao proceder a uma definição concreta dos pressupostos que o contribuinte deve reunir para que a referida jurisprudência possa operar, cientes de que cada um dos requisitos cumulativos terá uma interpretação e preenchimento diferente consoante a factualidade subjacente. Mais a mais, louvamos a opção do legislador fiscal espanhol ao consagrar, no seu Impuesto sobre Sociedades, uma norma de exceção ao princípio da especialização que julgamos sanar as questões que suscitamos na presente dissertação.

Palavras-chave: periodização do lucro tributável; regime do acréscimo; fiscalidade; contabilidade; princípio da justiça; capacidade contributiva; Código do IRC; LGT.

Abstract

The present dissertation deals with the overlap between the principle of tax justice, laid down in the Portuguese General Tax Law, and the principle of periodization of taxable income or accrual, as defined in the Portuguese Corporate Income Tax Code and accounting standards.

The systematization of the dissertation starts with the partial dependency model adopted by the Portuguese Corporate Income Tax Code, since the taxable base has its starting point in accounting law and, secondly, taxation must take in account the real or actual profits, by virtue of the programmatic command provided for in the Portuguese Constitution and the implementation of the accrual regime in tax legislation.

As we move on to analyze the respective grounds that justify the overlapping of the formal principle of accrual accounting in the Portuguese Corporate Tax, we will analyze specifically the principle of material justice and the often-overlooked ability to pay justifications, looking at their meaning and materiality in the tax sphere.

We will then look at the case law of the Central Administrative Courts, the Supreme Administrative Court and the Administrative and Tax Arbitration Center to delve deeper into the case law that has emerged over time, debating the conclusions there made on which the application of this case law depends on, which as we will see, has not been applied uniformly.

Finally, we make our contribution by providing a concrete definition of the conditions that the taxpayer must meet for the case law to operate, aware that each of the cumulative requirements will have a different interpretation and fulfillment depending on the underlying facts. Furthermore, we appraise the Spanish tax legislator's decision to an exception to the principle of specialization or accrual in its Corporate Tax Code, which we believe resolves the issues raised in this dissertation.

Keywords: periodization of taxable profit; accrual regime; taxation; accounting; principle of justice; ability to pay; Portuguese Corporate Income Tax Code; Portuguese General Tax Law

Índice

Lista de siglas e abreviaturas	1
1. Introdução	1
2. A tributação do lucro real e a adoção do modelo de dependência parcial no CIRC	3
2.1. O artigo 104.º n.º 2 da CRP	3
2.2. A base de incidência do IRC: o ponto de partida contabilístico	4
2.3. O modelo de dependência parcial	5
3. A periodização do lucro tributável	7
3.1. O normativo contabilístico do acréscimo	7
3.2. O regime do acréscimo no CIRC: o princípio da especialização dos exercícios	8
3.2.1. A regra geral	8
4. O princípio da justiça	13
4.1. Na CRP	13
4.2. No CPA	14
4.3. Na LGT	16
5. A sobreposição do princípio justiça ao princípio da especialização dos exercícios	19
5.1. O fundamento do princípio da justiça	19
5.2. O fundamento da capacidade contributiva	20
6. A posição da AT	24
7. A jurisprudência	25
7.1. Nos TCA	27
7.2. No CAAD	32
7.3. No STA	34
7.4. Considerações finais	36
8. Conclusões	38

Lista de siglas e abreviaturas

Al. – Alínea

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

AR – Assembleia da República

Art. – Artigo

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CEF – Centro de Estudos Fiscais

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

CEF – Centro de Estudos Fiscais

CGI – Code Général des Impôts

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

EC – Estrutura Conceptual

IFRS - International Financial Reporting Standards

IV – Informação Vinculativa

IRC – Imposto sobre as Pessoas Coletivas

IS – Impuesto sobre Sociedades

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

N.º - Número

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunais Administrativos e Fiscais

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

POC – Plano Oficial de Contabilidade

1. Introdução

Pela presente dissertação propõe-se tratar do caso particular da sobreposição do princípio da justiça tributária ao princípio da especialização dos exercícios, estabelecendo este último que os réditos e os gastos devem ser registados contabilisticamente e concorrer para a formação do lucro tributável quando ocorram, e não quando o recebimento ou o pagamento ocorra.

Analisar-se-á o significado e concretização da tributação do rendimento real das empresas, de acordo com o art. 104.º n.º 2 CRP, bem como a opção do legislador fiscal pelo modelo da dependência parcial da contabilidade para apuramento do lucro tributável e as consequências de tal escolha, mais concretamente com a aplicação da lei contabilística aos contribuintes, e as consequências das mesmas.

Atendendo a que o legislador fiscal fez depender a determinação do lucro tributável tendo subjacente a contabilidade, haverá que analisar imperativamente o regime do acréscimo, no âmbito do normativo contabilístico vigente (SNC) e a sua concretização tributária no art. 18.º CIRC.

No que aqui nos concerne, o princípio da especialização dos exercícios tem vindo a ser interpretado pela AT em termos rígidos, na medida em que, salvo nos casos especialmente previstos na referida norma, é desconsiderada a imputação ao período de tributação posterior ao da obtenção do rédito ou suporte do gasto, realizando-se por parte daquela a respetiva correção ao lucro tributável e liquidando adicionalmente o imposto em falta.

Posteriormente, olhamos ao princípio da justiça, que vincula a AT na sua atuação com os contribuintes, analisando as suas consequências materiais no que diz respeito ao tema proposto a tratar, enquanto introdução ao tema em concreto, bem como a capacidade contributiva enquanto fundamento muitas vezes olvidado pela jurisprudência, nestas situações.

Aqui chegados, há necessariamente que olhar ao labor da jurisprudência judicial e arbitral no desenvolvimento do presente tema, que constitui o cerne da nossa temática. Com efeito, a jurisprudência tem vindo a mostrar-se sensível ao considerar procedente a argumentação dos contribuintes que demonstrem reunir determinados pressupostos,

como de seguida iremos ver, não desconsiderando as imputações a períodos diferentes em que as componentes positivas ou negativas do lucro tributável tenham ocorrido.

2. A tributação do lucro real e a adoção do modelo de dependência parcial no CIRC

2.1. O artigo 104.º n.º 2 da CRP

O artigo 104.º n.º 2 da CRP encerra uma norma programática¹ ao legislador fiscal, ao considerar que a tributação das empresas deverá ter em conta, fundamentalmente, o seu lucro real. Assim, atenta formulação tão ampla dirigida ao legislador fiscal, importa dissecar o seu significado e alcance, bem como as respetivas consequências da concretização do atual modelo de imposto sobre o rendimento das empresas, o IRC.

Com efeito e num primeiro momento, a referida norma constitucional pretende alargar a incidência subjetiva do imposto aos sujeitos que se organizem em forma coletiva e empresarial, ou seja, que desempenhem uma atividade económica relevante e geradora de rendimentos, não se limitando, assim, ao tipo de organização empresarial muitas vezes realizado através da adoção do modelo das sociedades comerciais².

Num segundo momento, o referido preceito constitucional estabelece que a tributação dever-se-á realizar “fundamentalmente sobre o lucro real”. Para tal, a base de incidência do imposto deverá ter em conta quaisquer rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, advenham eles da sua atividade económica normal, tendo em conta as transmissões de bens e prestações de serviços que realize, bem como quaisquer outros rendimentos que incorra no decurso da sua atividade – como, por exemplo, variações patrimoniais positivas que concorram para a formação do lucro tributável³, o rédito pela realização partes de capital, e, em certos casos, atribuindo relevância ao justo valor⁴, entre muitos outros.

¹ SANCHES (2007), p. 371 e ss.

² Tal preocupação encontra-se devidamente acautelada na consagração da incidência subjetiva do IRC, mais concretamente no artigo 2.º, n.º 1, al. a) e b) do CIRC, ao considerar como sujeitos passivos deste imposto as sociedades civis - como por exemplo as associações e fundações, que não possuem um caráter iminentemente lucrativo e, ainda, entidades sem personalidade jurídica que não sejam tributadas em IRS ou diretamente em IRC. Pense-se, ainda, no caso dos estabelecimentos estáveis localizados em Portugal que, muito embora não configurem a sede ou direção efetiva da entidade a que diz respeito, o legislador fiscal estende a obrigação de imposto aos rendimentos imputáveis ao território nacional, ou seja, aqueles que tenham a sua fonte neste território.

³ Cf. art. 21.º n.º 1 CIRC.

⁴ Cf. art. 18.º n.º 9 CIRC.

É ainda com o pressuposto da tributação do lucro real que o CIRC adota o conceito do rendimento-acrécimo, em sacrifício do conceito de rendimento-fonte, alargando assim a base de incidência do imposto para quaisquer rendimentos auferidos no decurso do exercício fiscal. Para este último conceito de rendimento, será ele aquele que resultasse periodicamente “da exploração de uma fonte duradoura”⁵, estando assim excluídos, à partida, quaisquer ganhos considerados fortuitos como as mais-valias, sejam elas provenientes de bens imóveis, partes sociais ou outros instrumentos de capital próprio.

Já no que concerne ao conceito de rendimento-acrécimo, empregue pelo CIRC, o mesmo corresponde a todo e qualquer incremento patrimonial obtido ou, como desenvolve COURINHA, “todas as oscilações patrimoniais incorridas pelo sujeito passivo ao longo de um determinado período”⁶. Por outras palavras, a incidência objetiva do imposto deverá ser o mais ampla possível, de forma a apreender todos os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, para efeitos de determinação do seu lucro tributável - sob pena de se excluírem ganhos fortuitos – com o fito de revelar a verdadeira capacidade económica do sujeito passivo.

2.2. A base de incidência do IRC: o ponto de partida contabilístico

O art. 3.º n.º 1, al.a) CIRC estabelece a base do imposto será o lucro das entidades aí mencionadas, enquanto resultado de atividades de natureza comercial, industrial e agrícola, dado pelo pela diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, como definido no n.º2 do mesmo artigo, com base no balanço mercantil. Já o n.º 4 do mesmo artigo vem acrescentar que se consideram como tais atividades aquelas que consistam em quaisquer operações “de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”. Assim, a base de incidência do IRC será o lucro que derive de uma atividade económica com carácter empresarial, com escopo lucrativo, bem como os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, que revelem capacidade contributiva.

Ora, apurado que esteja que o IRC incide sobre o lucro das sociedades e demais entidades mencionadas nas suprarreferidas normas, o CIRC apenas vem a definir, no seu art. 17.º, o que entende por lucro tributável – e não apenas sobre aquele que recai a base

⁵ PEREIRA (1986), p. 6 e ss.

⁶ COURINHA (2020), p. 12.

de incidência. Com efeito, se a base de incidência do imposto é o lucro apurado pela diferença entre o balanço no início e no fim do exercício, já o lucro tributável será determinado nos termos dados pela lei contabilística, tendo em conta o resultado líquido do período e demais variações patrimoniais não refletidas naquele resultado, quer positivas ou negativas.

Ora, o resultado líquido do período resultará, desde logo – perspetivada aqui, de um modo simplista - pela diferença entre os rendimentos apurados pelo contribuinte no exercício fiscal e os respetivos gastos incorridos, tendo em conta o conceito de rédito contabilístico e rendimento para efeitos fiscais, acrescidos de aumentos do ativo ou passivo fiscalmente relevantes e não evidenciados em conta de resultados ou gastos do período – mais concretamente, das variações patrimoniais positivas e negativas. Por outras palavras, o lucro fiscal parte da contabilidade, sendo conseqüentemente moldado pelas normas de ajuste presentes no CIRC.

2.3. O modelo de dependência parcial

Como temos vindo a desenvolver, o legislador constitucional estabelece que o lucro tributável das empresas será o lucro real, mas sem concretizar o que se entende pelo mesmo. Com efeito, deixando a CRP a tarefa ao legislador fiscal de determinar o que entende por ele, a opção deste pela determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, nos termos prescritos pela lei contabilística, traduz a adoção do modelo da dependência parcial, tendo em conta, fundamentalmente, o balanço comercial, a demonstração de resultados, bem como as variações patrimoniais positivas ou negativas não refletidas nela⁷.

A razão da adoção do modelo da dependência parcial da contabilidade para apuramento do lucro tributável é reconduzível a três ideais essenciais: a simplicidade, a igualdade de tratamento dos contribuintes e a solidez da base da lei contábil para determinação do lucro contabilístico, enquanto base para apuramento do lucro tributável.

No que toca ao fundamento da simplicidade, e considerando que a CRP não impõe ao legislador fiscal qualquer método de determinação do lucro tributável concreto, apenas afirmando que a tributação das empresas se realizará fundamentalmente pelo seu lucro real, o CIRC concretiza tal preceito constitucional através de inúmeras normas de ajuste

⁷ TAVARES (2011), p. 191 e 192.

à contabilidade dos sujeitos passivos⁸, tendo em conta as normas contábeis subjacentes⁹. Ao relegar para a contabilidade o apuramento do resultado líquido do período, a lei fiscal prescinde de adotar um modelo autónomo de imposto, ou seja, de concretizar, por si, todo um corpo de determinação do lucro fiscal, bastando-lhe assim efetuar correções pontuais à contabilidade quando certos interesses o acautelem. Mas tal argumento da simplicidade não está isento de críticas.

A simplicidade de um modelo de dependência parcial obriga aos sujeitos passivos do imposto de, a par e passo da lei contabilística, seguir de perto a lei fiscal, que muitas vezes assume um carácter extremamente técnico ao realizar ajustes à contabilidade. Contudo, tal complexidade da lei fiscal tem, no reverso da sua medalha, o fundamento da igualdade, na medida em que as normas de ajuste serão aplicáveis à generalidade dos sujeitos passivos, constituindo assim uma neutralidade desejável, na medida em que a lei fiscal não condicionará as opções destes últimos.

O modelo de dependência parcial tem ainda o grande conveniente de a ciência contabilística ter como principal vetor a demonstração financeira das sociedades de forma fiável, estando tal preocupação é demonstrada desde logo nos princípios contabilísticos da EC do SNC, mais concretamente nos seus § 21 a 46.

Ora, se o art.17.º CIRC remete, em parte, para a contabilidade das sociedades o lucro que servirá como ponto de partida para o apuramento do lucro fiscal, é por imposição do art.123.º n.º 1 do CIRC que a lei fiscal obriga aos sujeitos passivos deste imposto a

⁸ Para alguns exemplos das normas de ajuste consagradas no CIRC, veja-se, com maior relevância prática, o leque de gastos não aceites fiscalmente no art.23.º-A, os métodos de mensuração aceites fiscalmente nas perdas por imparidades em inventários no art.28.º CIRC face ao disposto na NCRF 12 – Imparidade de Ativos, a aceitação fiscal das perdas por imparidades em dívidas resultantes da atividade normal dos sujeitos passivos – art. 28.º-A e 28.º-B, todos do CIRC - face às perdas por imparidade contabilísticas dispersas noutras NCRF, as provisões fiscalmente aceites enquanto gastos do período, nos termos do art.39.º CIRC, face ao disposto na NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, entre outros.

⁹ Estamos aqui com C OURINHA (2020), p. 14, ao considerar que “as normas contabilísticas do resultado líquido do exercício são (...) elevadas à condição de norma de incidência fiscal”. Com efeito, a importação a que o Autor se refere – do lucro contabilístico – será o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável. Não obstante, jamais se poderia considerar que as normas de determinação do resultado líquido do período como verdadeiras normas de incidência, desde logo, porque tal competência é matéria de reserva relativa à AR, nos termos do art.165º n.º 1, al.i) CRP.

No mesmo sentido, T AVARES (2011), p.180 e 181, concretizando que as normas de ajuste e as normas de limitação da liberdade contabilística – dependência inversa, distinguindo-se das primeiras uma vez que não alteram o resultado - são matéria de reserva relativa da AR.

disporem de contabilidade organizada, decorrendo tal obrigação, do mesmo modo, do art.3.º do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprova o SNC¹⁰.

3. A periodização do lucro tributável

3.1. O normativo contabilístico do acréscimo

Como vimos, as sociedades têm a obrigação de dispor de contabilidade organizada para efeitos societários e fiscais, pelo que tal corpo de normas contabilísticas obriga estas entidades a regerem-se por uma série de princípios geralmente aceites de forma a, fíavelmente, demonstrarem a sua posição financeira perante os credores, investidores e, com maior relevância para nós, a AT. Mais a mais, como já vimos também, o resultado contabilístico é o ponto de partida para o resultado fiscal, sendo este percebido pelo CIRC e ajustado através das suas várias correções ou ajustes à contabilidade.

Dentro dos vários princípios e usos contabilísticos, é de destacar aqui, para o que nos concerne, o regime do acréscimo ou da periodização económica, presente no § 22 da EC do SNC, segundo o qual “os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorreram” e não quando ocorra o seu recebimento ou pagamento do preço. Por outras palavras, os proveitos ou os gastos devem ser registados na contabilidade do sujeito passivo quando estes ocorreram, sem olhar ao momento financeiro - em que o rendimento é recebido, ou o gasto efetivamente despendido ¹¹ - mas sim ao momento económico¹².

A periodização do lucro trata-se de uma regra essencial quer no plano societário ¹³, quer no plano fiscal. Idealmente, como afirma FREITAS PEREIRA, o lucro das empresas só seria tributável no fim da sua vida, pois só aqui “não há riscos futuros a prever nem a necessidade de manter uma determinada capacidade produtiva – a eficiência produtiva da

¹⁰ Sem prejuízo do disposto no art.4º e 5.º do mesmo diploma, relativo as entidades que optem e estejam obrigadas à aplicação das IFRS e entidades sujeitas à supervisão de entidades reguladoras, respetivamente.

¹¹ Os recebimentos e pagamentos são efetuados contabilisticamente através da movimentação a débito ou a crédito, respetivamente, das contas de caixa – conta SNC 11 – Caixa ou 12 – Depósitos à ordem, sem prejuízo da movimentação de outras contas tendo em conta a operação subjacente.

¹² MORAIS (2009), p. 64.

¹³ Cf. art. 65.º e 66.º-A CSC.

empresa – pelo que o resultado total poderá obter-se pela diferença entre o valor que se investiu na empresa e o valor que deriva da liquidação da mesma”¹⁴.

Muito embora o lucro das sociedades seja considerado como contínuo, uma vez que a atividade produtiva ou as suas fontes gerarão rendimentos para lá do que apenas um exercício, a tarefa de apuramento do lucro tributável numa base anual simplifica, por um lado, a quantificação da obrigação tributária, na medida em que se considerará os resultados de um período temporal concreto e, a par e passo, traduz para a AT e para o Estado uma fonte de receitas estável e duradoura. Aliás, tal preocupação está desde logo acautelado no ponto 7 do preâmbulo do CIRC através da segmentação dos períodos de tributação por forma coincidente, de um modo geral, ao ano civil ¹⁵, podendo, em casos restritos, este ser inferior ou superior àquele¹⁶.

3.2. O regime do acréscimo no CIRC: o princípio da especialização dos exercícios

3.2.1. A regra geral

Sendo o IRC um imposto de base anual, periódico, circunscrito em períodos temporais, o regime do acréscimo contabilístico surge regulado no CIRC através do princípio da especialização dos exercícios, mais concretamente no seu art. 18.º, demonstrando a adesão do legislador fiscal à norma contabilística.

A compartimentação dos rendimentos e dos gastos, bem como as componentes positivas e negativas do lucro tributável, no período em que ocorram, é essencial para que os sujeitos passivos sejam tributados pelo seu lucro real, em homenagem ao já referido art. 104.º n.º 2 CRP, pois apenas assim se evidencia a verdadeira capacidade contributiva destes¹⁷.

¹⁴ FREITAS PEREIRA (1986), p. 21. Com efeito, o princípio da continuidade da exploração a que se refere este Autor na p. 42 e ss., tendo já previsão na vigência do POC, surge por sua vez na EC do SNC, mais concretamente no seu § 23.

¹⁵ Cf. art. 8.º CIRC. A generalidade dos sujeitos passivos de IRC adota o período de tributação entre 1 de janeiro e 31 de dezembro, sem prejuízo de, por sua iniciativa, optarem por um período de 365 dias com início e fim em dias para lá dos referidos momentos. Pense-se, por exemplo, nas sociedades desportivas, que muitas vezes optam por coincidir o período de tributação com a Primeira Liga de Futebol, ou entidades multinacionais inseridas em grupo societário que adotam o período de tributação da sociedade-mãe por motivos organizacionais.

¹⁶ Cf. art. 8.º n.º 4 e 8 CIRC, respetivamente.

¹⁷ Uma vez que a transferência de resultados ou gastos entre períodos que, em violação do art. 18.º CIRC, resultaria num imposto a pagar mais reduzido do que seria considerado se fossem imputados corretamente.

Nos termos do n.º 1 do da referida disposição do CIRC, os rendimentos e os gastos, bem como as componentes positivas ou negativas do lucro tributável, serão considerados no período de tributação “em que sejam obtidos ou suportados”, independentemente do seu recebimento ou pagamento¹⁸, sendo esta norma por sua vez desenvolvida no n.º 3, aí se considerando quais os momentos em que se devem considerar como realizadas as transmissões de bens e as prestações de serviços.

Para as primeiras, o rendimento e os respetivos gastos associados a este devem ser reconhecidos como rédito contabilístico e fiscal quando se dê a sua expedição ou entrega ou, quando anterior a estes momentos, se dê a transferência do direito de propriedade. Já no caso da existência de uma cláusula de reserva de propriedade, o momento relevante aqui será o da entrega material do bem.

Já para as prestações de serviços, o rendimento deve ser contabilizado quando as mesmas sejam concluídas - salvo quando se esteja perante uma prestação de serviços composta por mais do que um ato, ou quando se trate de um serviço continuado ou sucessivo, caso em que a o rédito e os gastos devem ser reconhecidos fracionadamente - devendo estas e aquelas serem mensuradas pela “quantia nominal da contraprestação”, em consonância com o disposto na lei contabilística¹⁹.

Mais a mais, quer para as transmissões de bens, quer para as prestações de serviços, haverá aqui que proceder ao balanceamento dos gastos com rédito, devendo estes ser inscritos na demonstração de resultados à medida em que se possa realizar uma ligação direta entre aqueles e estes²⁰. Tal aliás está patente no § 89 da EC do SNC, no § 34 da NCRF 18 – Inventários, segundo a qual os custos apenas são reconhecidos quando as mercadorias forem vendidas, assim como na NCRF 20 – Rédito, mais concretamente no seu § 19.

3.2.2. As exceções à regra

Ora, se a adesão ao referido princípio é integral, reexprimindo em termos fiscais o regime do acréscimo contabilístico, o legislador vem a elencar uma série de exceções e aprofundamentos à mesma, no n.º 2 e seguintes do art.18.º CIRC.

¹⁸ Art. 18.º n.º 1 CIRC

¹⁹ Cf. art.18.º n.º 4 CIRC e §9 a 12 da NCRF 20 – Rédito.

²⁰ MARQUES (2020), p. 173 e nota 375.

Desde logo, a principal exceção ao referido princípio estabelece que as componentes ou negativas do lucro tributável, bem como os rendimentos e gastos relativos a períodos anteriores apenas podem ser imputados a exercícios posteriores se fossem “imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas” aquando da data de encerramento das contas do exercício a que dizem respeito, cabendo ao contribuinte o ónus da prova dos referidos requisitos²¹. Com efeito, não será admitida a consideração de um proveito ou de um custo em período diferente daquele em que ocorreu quando o sujeito passivo tenha incorrido em erro a si imputável.

Já a Ley 27/2014, de 27 de novembro, que consagra o Impuesto sobre Sociedades no ordenamento jurídico espanhol, enquanto tributo homónimo ao IRC, vai mais longe relativamente às exceções ao princípio da periodização económica. O art.11.º n.º 1 do referido diploma considera, de modo igual ao art. 18.º n.º 1 CIRC, que “los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo em que se produzca su devengo (...)”, indo o seu n.º 3 mais longe ao afirmar que a imputação de rendimentos ou gastos em períodos posteriores aos obtidos ou suportados será objeto de uma correção no referido período de modo que seja imputada no exercício em que foi obtido ou suportado. Contudo, o legislador fiscal espanhol que não haja lugar à referida correção “siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores”.

Por seu turno, o CGI francês, determinando que o período tributável se encontra segmentado em períodos de 12 meses²², tendo por referência a diferença entre os valores do ativo líquido – ou seja, a diferença positiva ou negativa considerando os ativos e o passivo constituído por créditos de terceiros, amortizações e provisões²³ - no fecho e abertura do exercício, o que constitui o seu lucro tributável, os respetivos rendimentos e gastos imputar-se-ão ao referido período do balanço²⁴. Contudo, não se vislumbra qualquer exceção à imputação extemporânea de gastos ou rendimentos.

²¹ Em obediência ao disposto no art. 74.º LGT. Tal fundamentação deverá integrar o dossier fiscal do sujeito passivo, de acordo com o anexo I da Portaria n.º 92-A/2011 de 28 de fevereiro, na sua redação atual.

²² Art. 36 CGI.

²³ Art. 38 n.º 2 CGI.

²⁴ Art. 38 n.º 2 bis CGI.

Volvendo agora ao CIRC, este estabelece ainda regras próprias de imputação temporal dos rendimentos relativos aos contratos de construção²⁵, atendendo a que estes geralmente assumem uma duração prolongada no tempo.

Com efeito, não se tratará aqui de imputar o rendimento derivado pela prestação de serviços quando a empreitada esteja concluída, nem de o considerar assim que seja celebrado o contrato de empreitada, mas sim de o relevar segundo o critério da percentagem do acabamento²⁶, correspondente à proporção dada entre os gastos suportados até ao final do exercício e a soma dos gastos estimados para a conclusão da empreitada²⁷, de acordo com a NCRF 19 e o seus § 30 (a) e 31.

Mais a mais, os sujeitos passivos deverão ter aqui em conta o disposto no n.º 3 do art. 19.º do CIRC e os pressupostos dos § 22 a 24 da referida norma contabilística, para efeitos de mensuração do rédito decorrente dos contratos de construção.

No que diz respeito ao valor a reconhecer a título de rendimento, será ele o justo valor ou a contraprestação nominal o montante a ser considerado, salvo quando o desfecho do mesmo não possa ser determinado fiavelmente, de acordo com as referidas normas contabilísticas, devendo o rédito ser mensurado pelo somatório de todos os gastos incorridos.

Noutra senda, os sujeitos passivos que tenham contabilizados investimentos em subsidiárias ou empreendimentos conjuntos²⁸, os rendimentos, gastos e quaisquer variações patrimoniais – positivas ou negativas - que resultem do emprego do método da equivalência patrimonial ou do método de consolidação proporcional²⁹, respetivamente, não concorrem para a formação do lucro tributável – derogando, assim, a regra geral do art. 20.º n.º 1 CIRC – devendo antes sim ser considerados no período de tributação em que se adquirem os direitos aos mesmos. Por outras palavras, apenas se poderão imputar

²⁵ Art. 18.º n.º 3, al.c) e n.º 6 CIRC.

²⁶ Art. 19.º n.º 1 CIRC.

²⁷ Os contratos de construção estão regulados na lei contabilística através da NCRF 19 – Contratos de construção, onde o reconhecimento do rédito e dos gastos derivados destes contratos assumem tratamento igual ao estabelecido pelo CIRC. Neste sentido, veja-se os § 22 e ss. da referida norma contabilística, onde os sujeitos passivos devem adotar o método da fase do acabamento ou método da percentagem de acabamento.

²⁸ Art. 18.º n.º 9 CIRC

²⁹ Para o regime contabilístico do método da equivalência patrimonial e do método da consolidação proporcional, *cf.* a NCRF 13 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas. Os rendimentos derivados dos referidos métodos devem ser relevados no balanço em rubricas próprias, de forma a não concorrerem para a formação do lucro tributável.

os rendimentos e gastos decorrentes do método da equivalência patrimonial ou do método da consolidação proporcional quando se distribuem os respectivos lucros para a sociedade beneficiária – que beneficiará do regime da *participation exemption*, mediante a verificação dos seus pressupostos³⁰.

Já quando um ativo seja reavaliado³¹, nos termos da lei contabilística, pelo seu justo valor, tais rendimentos ou gastos contabilísticos não relevam quando tal reavaliação ocorra, exceto quando o mesmo diga respeito a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados. quando estes se tratem de instrumentos de capital próprio e tenham um preço formado em mercado regulamentado, e o sujeito passivo não detenha, de forma direta ou indireta, uma participação igual ou superior a 5% no capital social da entidade a que respeita este instrumento financeiro, o rendimento ou perda devem ser reconhecidos no exercício em que ocorre a reavaliação pelo justo valor.

Com efeito, verificamos desta norma que não se pretende tributar ganhos meramente contabilísticos – uma vez que, em bom rigor, não houve lugar a qualquer realização – deslocando-se assim o momento de consideração do rendimento ou perda quando o elemento ou direito que lhes dê origem seja alienado, exercido, extinto ou liquidado.

O art. 18.º CIRC dedica ainda, no seu n.º 9 e 10, duas normas relativas aos gastos com pessoal, mais concretamente aos rendimentos derivados de *stock options* e figuras afins e da constituição de benefícios dos trabalhadores.

No que diz respeito às primeiras, apenas se poderão considerar contabilista e fiscalmente como gastos do período em que os trabalhadores exerçam o seu direito de opção sobre as *stock options* ou, relativamente aos planos de subscrição, quando se dê o termo do *vesting period*, estando assim em linha com o disposto no CIRS sobre quando se devem considerar como obtidos estes rendimentos³².

³⁰ Art. 51.º e ss. CIRC.

³¹ Art. 18.º n.º 9 CIRC.

³² Tais rendimentos inserem-se, desde logo na categoria A – rendimentos do trabalho dependente, tal como decorre do art. 2.º n.º 3, al.b), n.º 7) CIRS. Tratando-se de rendimentos em espécie, o CIRS confere tratamento especial para quando os mesmos se devam considerar obtidos, conforme melhor desenvolvido no art. 24.º n.º 4 do mesmo Código, sendo que para as *stock options* releva o momento do exercício da opção ou de direito de efeito equivalente, correspondendo o rendimento à diferença entre o preço de subscrição ou, na falta deste, no seu valor de mercado e o montante pelo qual o trabalhador o adquiriu, acrescido do preço que haja sido pago para a aquisição do mesmo; para os planos de subscrição, o rendimento considera-se obtido quando, reunidas as condições previstas na al.e) do n.º 4 do art. 24.º CIRS, os trabalhadores tenham à sua total disposição – isto é, a possibilidade de alienação – sendo o ganho dado pela diferença entre o valor de mercado no fim do *vesting period* e o montante pago pelo trabalhador pela

Por último, quanto aos benefícios dos trabalhadores³³, seja eles por cessação do contrato de trabalho, benefícios de reforma ou quaisquer outros benefícios estabelecidos para estes³⁴, e no pressuposto de que os mesmos não constituam realizações de utilidade social, para efeitos do art. 43.º CIRC, nem rendimentos do trabalho dependente – por estarem excluídos ou isentos de tributação - os respetivos gastos com pessoal apenas serão imputáveis ao período em que sejam pagos ou colocados à disposição destes, e não quando os mesmos sejam suportados, em derrogação da regra geral do n.º 1 do art. 18.º CIRC.

4. O princípio da justiça

4.1. Na CRP

O princípio da justiça surge na CRP, mais concretamente no seu art. 266.º n.º 2, impondo que a AT, enquanto órgão da administração pública³⁵, atue sob o referido princípio. Com efeito, a referida norma constitucional nada mais consagra do que um comando geral para toda a administração pública, a ter em conta na atuação dos seus órgãos e pessoal, como já supra desenvolvido, desenvolvendo GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, que “[e]stes princípios são uma fonte de direito dotada de «conteúdo jurídico latente», particularmente importante no processo de concretização e de obtenção do direito levado a cabo pelos vários agentes da administração”³⁶.

Já no que diz respeito ao princípio da justiça na CRP e o seu conteúdo, o mesmo pode ser reconduzido aos diversos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, tais como o princípio da dignidade humana, igualdade, proporcionalidade na sua atuação, tendo assim um conteúdo diverso e mais abrangente daquele previsto no CPA e na LGT que, apesar disso, não pode ser descurado³⁷.

aquisição destes valores direitos ou valores. Note-se, contudo, que o CIRS tributa assim a título de rendimentos do trabalho dependente os ganhos derivados das *stock options* e figuras afins, bem como a título de mais-valias, quando tais ativos sejam alienados, conforme o art. 10.º n.º 1, al.b) CIRS, tributados à taxa autónoma de 28% conforme o disposto no art. 72.º n.º 1, al.c) CIRS, podendo ficar ainda sujeitas a uma taxa de tributação efetiva de 14%, se aplicável o disposto no art. 43.º-C EBF.

³³ Cf. art. 18.º n.º 12 CIRC.

³⁴ No plano contabilístico, os benefícios dos trabalhadores devem cumprir com o disposto na NCRF 28.

³⁵ Neste sentido, cf. art. 1.º n.º 1 do DL n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, que aprova a orgânica da AT. Com efeito, a AT estando integrada na administração direta e sob tutela do Ministério das Finanças, não se poderá discordar que o art. 266.º da CRP se lhe aplica. Neste mesmo sentido, GOMES CANOTILHO e MOREIRA, (2010), p. 793 e ss.

³⁶ *Ibid* p. 795.

³⁷ *Ibid* p. 802.

Como apontam aqui GARCIA e CÔRTEZ, este princípio constitucional, a par e passo dos demais consagrados no n.º 2 do art. 266.º CRP, “tem efeito irradiante ou, por outra perspectiva, gravitacional, entrando em relação dialética com as regras legais, o que significa que os princípios podem influir em qualquer juízo de interpretação, integração ou validade de quaisquer normas, atos, contratos ou quaisquer outras formas de exercício da função administrativa”³⁸. Com efeito, o princípio da justiça a nível constitucional contendrá, lado a lado, com as normas legais que a administração pública aplique, pelo que no caso de uma solução injusta pela aplicação das mesmas, deverá prevalecer o princípio da justiça.

4.2. No CPA

O princípio da justiça não pode ser sumariamente analisado olhando para as normas no domínio tributário. Se é verdade, por um lado, que a LGT consagra o referido princípio, haverá que analisar a sua substância, alcance e significado à luz do CPA, enquanto lei subsidiária da LGT, e à luz da CRP, na medida em que esta última projeta o seu art. 266º n.º 2 para a lei substantiva.

Como desenvolve FREITAS DO AMARAL, a conceção de justiça é fluída, sofrendo naturalmente mutações desde a organização do ser humano em sociedade ³⁹ – por mais rudimentares que fossem – até à atualidade.

Para o referido Autor, o conceito de justiça pode ser entendido como um “conjunto de valores que impõem ao Estado e a todos os cidadãos a obrigação de dar a cada um o que lhe é devido em função da dignidade da pessoa humana” ⁴⁰, sendo que tais valores têm, em última instância, a sua fonte normativa em vários lugares – motivações religiosas, consciência social ou universal, direito natural ou razão humana – pelo que a tónica, entre nós, estará em saber qual o ideal de justiça segundo a AT deve proceder na sua atuação com os contribuintes. Segundo a referida conceção – e transpondo-a para o domínio tributário - é imperativo que ao contribuinte seja assegurada uma atuação justa, dado já ser algo seu, que lhe é adquirido e pertence.

³⁸ In MIRANDA e MOREIRA (2020), p. 493.

³⁹ FREITAS DO AMARAL (2016), p. 102 e ss.

⁴⁰ *Ibid*, p. 104.

Atenta a estrutura da relação jurídica tributária, estabelecida entre a AT enquanto sujeito ativo e o contribuinte, enquanto sujeito passivo⁴¹, o critério de justiça individualmente considerado assume primordial relevância, devendo aquela tratar o último sob os ditames da boa-fé, igualdade e imparcialidade, enquanto subprincípios do princípio da justiça. Em boa verdade, quer os princípios definidos no art. 55.º LGT, quer no art. 8.º CPA são reconduzíveis a este último. Mais a mais, se a administração fiscal for confrontada com uma solução, atendendo à factualidade do caso concreto, que se demonstre incompatível “com a ideia de Direito” ou que entre em confronto com o ideal de justiça da norma, deverá a administração abster-se de tal comportamento, como já anteriormente referido

Note-se que, como refere A ROSO DE ALMEIDA, o art. 8.º CPA decompõe-se em dois princípios: o da justiça e da razoabilidade⁴². Mas será que o segundo será aplicável *ex vi* o disposto no art. 2.º al.c) LGT? A razoabilidade deverá ter como seu eixo central a equidade, pelo que se poderá colocar a questão da incompatibilidade deste subprincípio com as normas de incidência tributária.

Como aponta LEITE DE CAMPOS *et al*⁴³, o art. 2.º LGT impõe que esta se sobreponha à demais legislação complementar, como não poderia deixar de ser; mas isso não exclui que, na falta de uma solução aí expressa se procure uma resposta na legislação prevista no referido artigo da CPA. Com efeito, apontam os mesmos Autores que, no âmbito do procedimento tributário, será de considerar o disposto no CPA, quando não haja regulação em sentido contrário na LGT, pelo que consideramos, atentos estes desenvolvimentos, que a AT deverá atender igualmente ao princípio da razoabilidade, mesmo que assuma um papel residual.

É que o princípio da justiça *strictu sensu*, tal como configurado no art. 8.º CPA e transponível para o domínio tributário, deverá ter em conta a razoabilidade enquanto elemento inserido no referido princípio, uma vez que uma desrazoável correção à matéria tributável, por parte da AT, será, conseqüentemente, injusta. Aliás, para AROSO DE ALMEIDA, o sentido do art. 8.º CPA *in fine* aponta que o princípio da justiça, tal como aí configurado, terá como corolário a rejeição de soluções manifestamente “incompatíveis

⁴¹ Cf. art. 18.º LGT.

⁴² AROSO DE ALMEIDA (2022), p. 159 e ss.

⁴³ LEITE DE CAMPOS *et al* (2003), p. 46 e ss.

com a ideia de Direito”⁴⁴, sendo que esta “ideia de direito” terá associada uma ideia de justiça, conformada com os objetivos prosseguidos por uma concreta norma.

Em súmula, e aderindo à posição do referido Autor, estaremos perante o princípio da justiça e não da razoabilidade, na medida em que “tanto do conteúdo intrínseco do dever de rejeitar as soluções ‘incompatíveis com a ideia de Direito”, como da circunstância de esse dever figurar na norma ao lado *ao lado* de um dever que já parece esgotar o conteúdo do princípio da razoabilidade (...) tal dever constitui (...) [a] concretização do princípio da justiça, e não do princípio da razoabilidade”⁴⁵.

Assim sendo, o grupo de casos em que a falta de razoabilidade possa ser motivo para se violar o tal princípio cingem-se aos poderes discricionários da administração, e não vinculados. Com efeito, a AT está adstrita ao cumprimento da lei fiscal, por força do princípio da legalidade⁴⁶, pelo que se esvaziaria, em princípio, a utilidade do recurso ao princípio da razoabilidade tal como consagrado no CPA, dado que, por um lado, os créditos tributários são indisponíveis, de acordo com o n.º 2 do art. 30.º LGT.

4.3. Na LGT

Já no domínio tributário, o princípio da justiça encontra-se plasmado no art. 55.º LGT, no âmbito dos princípios do procedimento tributário que vinculam a AT, sendo que a atuação desta, tendo subjacente o interesse público, deverá ter em conta ainda outros princípios como o da legalidade, igualdade, proporcionalidade, imparcialidade, celeridade e, no que nos concerne, da justiça.

Muito embora a LGT não contenha uma concretização expressa do princípio da justiça, atento o disposto no art. 2.º al. c) do referido diploma, sendo subsidiariamente aplicável as normas constantes do CPA, há que olhar ao disposto no seu art. 8.º, onde se pode ler que “[a] Administração Pública [leia-se, para nós, a administração fiscal] deve tratar de forma justa todos aqueles que com ela entrem em relação, e rejeitar as soluções manifestamente desrazoáveis ou incompatíveis com a ideia de Direito, nomeadamente em matéria de interpretação das normas jurídicas e das valorações próprias do exercício da

⁴⁴ *Ibid* p. 160.

⁴⁵ *Ibid* p. 161.

⁴⁶ *Cf.* art. 55.º LGT

função administrativa”. Tal princípio deriva da consagração no CPA e na LGT do comando previsto no art. 266.º n.º 2 CRP.

Ou seja, a AT deverá abster-se de, nos procedimentos que tenha com os contribuintes, de adotar soluções que não se compaginem com as normas tributárias aplicáveis, devendo em certos casos – como de seguida veremos – o princípio da justiça prevalecer sobre princípios de direito material.

Embora o elemento sistemático possa levar a crer que, numa primeira abordagem, o princípio da justiça tributária seria aplicável apenas no âmbito do procedimento tributário – *maxime* procedimentos de reclamação graciosa, pedido de revisão do ato tributário, atribuição de benefícios fiscais, pedidos de informação vinculativa – há que ver que o mesmo deve nortear toda a atuação da administração fiscal.

Com efeito, cremos que a administração fiscal deverá, no âmbito das suas atribuições, ter subjacente que se a solução não se compagine com os objetivos da norma de incidência ou norma de ajuste, no âmbito do CIRC, deverá, mediante certos a reunião de determinados requisitos, desaplicar a norma tributária, como *infra* melhor desenvolvemos, sob pena de um resultado materialmente injusto.

A questão coloca-se essencialmente nos poderes vinculados da administração tributária, na medida em que se estará perante a aplicação de normas de incidência, onde o confronto entre a bondade, equidade e justiça e o princípio da legalidade⁴⁷, que demarca o âmbito de atuação da AT, entram em nítido conflito. Por um lado, a desconsideração da norma de incidência implicará a não tributação de um rendimento e um vício de violação de lei por parte da administração – e, potencialmente ainda, na desconsideração da indisponibilidade dos créditos tributários – mas que, atento o princípio da justiça material sobre o qual a AT deve atuar, o tal vício deve ceder perante este princípio.

Para NETO e TRINDADE, a desaplicação de uma norma tributária estará vedada por completo, na medida em que estando a AT vinculada ao cumprimento das mesmas, não pode a mesma abster-se de as aplicar mesmo que o resultado se traduza numa injustiça para o contribuinte⁴⁸. Em sentido contrário, MORAIS⁴⁹ considera que se a atuação da AT está circunscrita ao disposto na lei fiscal, restringindo os casos em que esta possa vir a

⁴⁷ Cf. art. 8.º LGT e art. 103.º n.º 2 CRP.

⁴⁸ NETO e TRINDADE (2017), p. 108 e ss.

⁴⁹ MORAIS (2012), p. 12 e ss.

aplicar uma solução diferente do que a dada pelo legislador, há que atender às exigências do princípio da justiça. Perante a aplicação da lei ou a solução justa, a administração fiscal deverá optar pela segunda. Esta tensão entre o princípio da legalidade e o princípio da justiça leva a que a jurisprudência venha a adotar decisões que, mediante a verificação de certos pressupostos, e atenta a factualidade subjacente, a norma fiscal ceda perante o princípio da justiça, pugnando o referido Autor por uma cláusula geral que “legitime tais ‘medidas de equidade’ por parte da administração”, à semelhança de outros ordenamentos jurídicos⁵⁰.

Não podemos concordar com as referidas Autoras, com o devido respeito, uma vez que o princípio da justiça se trata igualmente de um princípio do procedimento com emanção constitucional e consagração na LGT, deve ser compatibilizado com as normas de incidência e o princípio da legalidade.

Com efeito, perante uma aplicação maquinal das normas de incidência em obediência ao princípio da legalidade e cujo resultado se traduza numa injustiça para o contribuinte, deverá a AT abster-se desta solução, uma vez que o princípio da justiça material excepciona, permite e flexibiliza a aplicação do princípio da legalidade. Tal entendimento é igualmente partilhado pelo STA no seu acórdão de 19/11/2008, proc. n.º 325/08 ⁵¹, ao considerar que:

“(…) nos casos de exercício de poderes vinculados, a obediência a uma determinada lei ordinária se sobrepõe aos princípios constitucionais referidos, pois estes princípios fazem também parte do bloco normativo aplicável, eles são também definidores da legalidade e, como normas constitucionais, são de aplicação prioritária em relação ao direito ordinário. (...) Para definir a legalidade a que a Administração está vinculada, terão de se ter em conta todas essas normas e fazer uma ponderação e escolha entre elas caso a sua aplicação global, abstractamente compatível, se demonstre inviável em determinada situação concreta”.

Outra faceta do princípio da justiça será a da descoberta da verdade material, devendo a AT ativamente realizar diligências para a obtenção dos factos relevantes para o enquadramento da situação tributária do contribuinte, quer através dos seus meios internos – nomeadamente através da consulta dos elementos que tenha em seu dispor – quer através de meios externos, concretamente através de pedidos de elementos ao

⁵⁰ Exemplo de tais cláusulas, segundo o Autor, são o caso dos § 163, 184 e 227 do Abgabenordnung. Solução semelhante, a propósito da periodização do lucro tributável, é aquele presente no art. 11.º do Impuesto sobre Sociedades.

⁵¹ Vide 6.3..

contribuinte ou outros com quais este se relacione. Como refere FREITAS ROCHA, “[a]s actuações procedimentais, neste sentido, apenas deverão ter por finalidade averiguar tal capacidade contributiva e concluir pela tributação ou não tributação em função dos resultados de tal averiguação⁵²”.

Ora, apenas carreados para na fase de instrução do procedimento tributário todos os factos e circunstâncias que compõem o rendimento a tributar é que se poderá ajuizar pela aplicação do princípio da justiça, pois só aqui estarão reunidos os factos a partir dos quais a jurisprudência poderá laborar sobre.

5. A sobreposição do princípio justiça ao princípio da especialização dos exercícios

5.1. O fundamento do princípio da justiça

Sobre a rigidez do princípio da especialização e a sua relação com o princípio da justiça, já se pronunciou a doutrina, ainda que de modo superficial e não tendo em conta a jurisprudência mais recente.

Se, por um lado, se depreende das considerações tecidas *supra* em 3. que a rigidez do referido princípio, se levada ao seu expoente máximo, poderá levar a um resultado materialmente injusto para o contribuinte, na medida em que a desconsideração da componente negativa do lucro tributável para o exercício em que o mesmo foi suportado, sem a correção ao lucro tributável no período em que o mesmo foi considerado contabilística e fiscalmente, o resultado dessa atuação será uma tributação sobre rendimentos inexistentes.

Por outras palavras, a correção do gasto sem a respetiva correção simétrica resultará numa solução injusta para o contribuinte, na medida em se esta deixa de ser considerado no apuramento do imposto, o sujeito passivo não é tributado pelo seu lucro real, apurando-se um montante de imposto a pagar superior àquele que tivesse sido efetuada a correção simétrica.

Neste mesmo sentido vai MORAIS, ao defender que se a AT, em sede inspetiva, averiguar que determinado rendimento ou gasto foi erroneamente imputado a um exercício que não o devido, a mesma estará obrigada a proceder à correção do resultado

⁵² FREITAS ROCHA (2008), p. 85 e ss.

tributável ao acrescer o gasto, para o período apropriado período, em obediência ao art. 18.º CIRC. Contudo, a AT “tem, também, o dever de fazer a ‘correção simétrica’, ou seja, a relativa ao exercício em que tal custo, correctamente, deveria ter sido contabilizado”, mais acrescentado o referido que não sendo esta correção possível, “o custo, ainda que indevidamente contabilizado, deve ser aceite⁵³”, sob pena de violação do princípio da tributação pelo rendimento real, decorrente do art. 104.º n.º 2 CRP.

De igual modo para LEITE DE CAMPOS *et al*, “esta deve proceder a correção da matéria colectável, fazendo acrescer o proveito ou custo ao ano a que entende que ele deve respeitar e, correspondentemente, deveria abater tal proveito ou custo à matéria colectável do ano ao qual o contribuinte a imputou ⁵⁴”, pois o imposto pago no exercício em que o gasto foi imputado pelo contribuinte será objeto de liquidação adicional e, no período para o qual a AT o deslocou, uma diminuição do imposto devido, procedendo-se assim à cobrança da diferença mediante o respetivo acerto de contas que acompanha a liquidação.

Do exposto, é possível inferir que o princípio argumento invocado pela doutrina é o princípio da justiça material, segundo o qual, como já vimos, a AT deve se abster de aplicar soluções desrazoáveis ou injustas para o contribuinte.

5.2. O fundamento da capacidade contributiva

Por outro lado, a capacidade contributiva, enquanto fundamento, tem tido um papel de segundo plano no âmbito da jurisprudência que analisaremos e, a par e passo do princípio da justiça, deverá ser considerado igualmente por esta.

O conceito de capacidade contributiva deve ser, antes de mais, analisado tendo em conta o momento histórico sobre o qual se debruça sobre ele. Com efeito, se este conceito, em sede de impostos sobre o rendimento, veio a sofrer sucessivas mutações desde os domínios feudais, olhando em momento posterior igualmente ao património como elemento para aferir a capacidade económica, haverá, apesar de todas as mudanças de conceção operadas, até ao presente dia traços essenciais a reter.

A capacidade contributiva terá como principal função o apuramento do *quantum* ideal da obrigação tributária com base na capacidade económica do sujeito passivo da relação tributária, tendo, a par e passo deste papel, ter em conta que ela assume uma função

⁵³ RUI MORAIS (2009), p. 58 e 59.

⁵⁴ LEITE DE CAMPOS *et al* (2003), p. 242 e ss.

essencialmente de igualdade tributária, sem olhar ao concreto benefício direto ou indireto que se retire da contribuição individual⁵⁵.

Mais a mais, a capacidade contributiva, tendo por base a capacidade económica ou *ability to pay* do contribuinte, deverá considerar o seu rendimento líquido, ou seja, aos rendimentos apurados pelo contribuinte deverão ser deduzidas as despesas necessárias para a sua subsistência ou atividade, consoante estejamos perante um imposto sobre pessoas singulares ou coletivas. Tal consideração é necessária, por um lado, para assegurar que o imposto não assume contornos confiscatórios – pois a tributarem-se rendimentos brutos, a capacidade contributiva enquanto critério ficaria obsoleto - e, por outro, permite aferir com maior ou menor precisão a verdadeira capacidade do sujeito passivo em contribuir, na proporção da sua capacidade económica líquida, no que tange aos impostos sobre o rendimento.

E se tais preocupações deverão acompanhar o preenchimento do conteúdo do conceito de capacidade contributiva, o conceito de rendimento a ser empregue pelo legislador ordinário deve ter por base todos os rendimentos que o sujeito passivo aufera, quer se trate daqueles derivados do exercício de atividades produtivas, quer daqueles cuja intervenção do contribuinte seja inexistente. Contudo, este postulado, enquanto exigência da capacidade contributiva, não fornece, de igual modo, o quê, o como e o modo de tributar⁵⁶.

Assim sendo, não se pode descurar do facto do legislador fiscal, tendo em conta os preceitos programáticos do art. 103.º e 104.º da CRP, goza de uma grande amplitude para concretizar a capacidade contributiva nas normas de incidência, que visam tributar manifestações de riqueza, devendo este mesmo, a par e passo, assegurar a referida justiça fiscal, ou seja, tributar de igual modo os sujeitos que evidenciem uma similar capacidade económica e tributar de modo diferente aqueles que a revelem menos⁵⁷.

Mas a capacidade contributiva, enquanto conceito, não faz desvendar quaisquer limites concretos ao que se deva entender por confiscatório e o *quantum* do mínimo social

⁵⁵ CELORICO PALMA (2001), p. 116 e ss. Com efeito, o conceito de capacidade contributiva contrapõe-se, como assinala a Autora, ao princípio do benefício, segundo o qual o contribuinte estaria sujeito a um imposto superior consoante a proporção do benefício dos serviços e bens prestados pelo Estado a si. Embora, no plano didático, o benefício obtido pelo contribuinte pudesse ser o critério pelo qual se apuraria o montante de imposto devido, resulta claro que a mensuração do concreto benefício terá graves inconvenientes que colocam o colocam em xeque.

⁵⁶ CELORICO PALMA (2001), p. 136.

⁵⁷ TAVARES (1999), p. 24 e ss.

de existência, como já vimos, pelo que o equilíbrio de tributação a que a capacidade contributiva pretende aludir estará à mercê de fatores políticos, económicos e sociais⁵⁸. Não obstante, sempre se dirá que o conteúdo contemporâneo da capacidade contributiva, bem como a sua concretização nos impostos sobre o rendimento, implicará a tributação de rendimentos que revelem um aumento capacidade económica – afastando-se assim a tributação pela capacidade de pagar baseada em fatores pessoais como educação, formação profissional, entre outras – e estes sejam efetivamente obtidos ou realizados, sob pena da revelação de uma capacidade inexistente

Mais a mais, haverá que ter em conta o rendimento líquido do sujeito passivo, de forma a proceder ao apuramento do encargo tributário e diferenciar a respetiva capacidade contributiva derivado dos gastos pessoais ou familiares incorridos, assim como fomentar a poupança e o investimento⁵⁹.

Atento o exposto, consideramos que as breves considerações tecidas sobre a capacidade contributiva se aplicam, *mutatis mutandis*, ao IRC. Com efeito, já vimos *supra*⁶⁰ que a tributação deverá incidir sobre o rendimento real, empresarial, tendo optado o legislador ordinário, atento o comando deixado na CRP, pela tributação do resultado líquido do exercício apurado nos termos da contabilidade e eventualmente corrigido nos termos do CIRC, e não, por exemplo, com base no rendimento bruto, da aplicação de coeficientes aos gastos incorridos na atividade, das contas da atividade ou do *cash flow*⁶¹

Ora, a adesão à teoria do balanço mercantil, enquanto opção legislativa, não poderia assim olvidar a tributação pelo rendimento líquido do contribuinte, em homenagem ao princípio da igualdade⁶², através da importação implícita ou reexprimida nos termos da lei fiscal dos sãos princípios da contabilidade, afastando-se da tributação do lucro normal, ou seja, com base em coeficientes e presunções e do resultado puro dado pela contabilidade.

Mas para que a tributação incida sobre o rendimento real, o legislador fiscal deve admitir a dedução aos rendimentos os gastos incorridos com intuito empresarial, sem prejuízo de, fundadamente, recusar certos dispêndios que pela sua natureza ou

⁵⁸ CASALTA NABAIS (2022), p. 123 e ss.

⁵⁹ ENGLISH (2014), p. 656. No mesmo sentido, CELORICO PALMA, ob. cit., p. 136 e ss.

⁶⁰ Mais concretamente, em 2. - A tributação do lucro real e a adoção do modelo de dependência parcial no CIRC.

⁶¹ CASALTA NABAIS (2022), p. 221 e ss.

⁶² SANCHES (2007), p. 370.

características, sejam em parte ou no todo não admitidos⁶³. Por outras palavras, impõe-se assim ao legislador fiscal a admissão dos gastos empresariais na prossecução da atividade⁶⁴ e, a par e passo, numa conceção de rédito fiscal que se aparte da fonte, mediante a consagração da tese do rendimento-acréscimo.

Mas, por um lado, este alongamento do conceito de rendimento e de gasto há de ser temperado, essencialmente ao nível dos custos. Nesta senda, se o atual modelo de imposto, tendo por base o rendimento líquido objetivo, deverá permitir a dedução dos gastos considerados relevantes pela lei fiscal, esta própria poderá não considerar a sua dedução, total ou parcial, quer por razões de prevenção de planeamento fiscal abusivo, quer pela natureza dos gastos, quer por não terem o denominado *business purpose*, quer pelo seu intuito dificilmente apreensível, que oscila entre a empresarialidade e pessoalidade⁶⁵.

Se para o apuramento do resultado tributável em sede de IRC dever-se-á ter em conta as suas componentes positivas ou negativas, a sua desconsideração por atrasos na execução das normas contabilísticas e fiscais não deverá prevalecer, em homenagem ao princípio da especialização ou da periodização. Com efeito, a capacidade contributiva exige, na contabilização do resultado contabilístico e fiscal, que sejam consideradas todas as componentes do lucro tributável, pelo que as excluir por força de um princípio formal esbarra com o referido conceito que temos vindo a desenvolver.

Aqui chegados, cremos serem de valer as breves considerações a propósito da capacidade contributiva no âmbito do IRC. Não obstante o princípio da justiça, enquanto fundamento empregue pela generalidade da jurisprudência para suplantarmos o princípio da periodização do lucro tributável, não poderá ser descurado aqui o princípio da tributação pelo rendimento real – na maior das vezes, olvidado por aquela – enquanto unidade de medida da capacidade contributiva em sede de IRC.

Com efeito, cremos que o princípio da capacidade contributiva deverá ser igualmente um vetor para se aferir a legitimidade das correções efetuadas pela administração fiscal.

⁶³ Para a contraposição entre os gastos fiscalmente aceites e não aceites, *cf.* art. 23.º e 23.º-A do CIRC e, neste mesmo sentido, *vide* Ac. do TC n.º 506/2021 par. 8 e 9. Na doutrina, MIRANDA e MEDEIROS, (2018), p. 241 e 242.

⁶⁴ ENGLISH (2014), p. 294 e TAVARES (1999), p. 32 e ss.

⁶⁵ Tais gastos, atento o seu caráter iminentemente pessoal, poderão ser objeto de tributação autónoma, de acordo com o art. 88.º CIRC, não obstante, serem ou não fiscalmente aceites, caso se insiram no elenco do art. 23.º-A do mesmo diploma. Para uma análise dos fundamentos da tributação autónoma *cf.*, entre muitos outros, o recente Ac. do TC n.º 245/2024, de 20/03/2024.

É ela aliás em maior medida sai gorada, uma vez que a desconsideração do custo efetivo, real e documentado, sem a respetiva imputação ou correção simétrica, seria “permitir a duplicação do imposto sobre o mesmo facto tributário”⁶⁶, o que traduz, em última análise, numa solução injusta, violadora da capacidade contributiva do sujeito passivo.

6. A posição da AT

Antes de partirmos para a análise da jurisprudência sobre o tema proposto a tratar, cumpre antes de mais analisar as instruções administrativas difundidas ainda no âmbito da Contribuição Industrial, imposto antecessor ao IRC.

O tema da imputação de custos em período posterior àquele em que ocorreu teve foi objeto de análise pela própria AT, através do seu parecer com o proc. n.º 36/83 do CEF, motivado pela interpretação que os serviços vinham a data a realizar.

Com efeito, o referido parecer recaiu sobre o conteúdo e âmbito de aplicação do Ofício-Circular C-1/71, de 11 de janeiro, da DGCI, instrução administrativa onde se pode ler que “[s]e o saldo da conta aparecer influenciado por proveitos ou custos de exercícios anteriores (...) há que punir a inexatidão”.

Ora, daqui se depreende a interpretação dada ao princípio da especialização dos exercícios constante do art. 22.º CCI pela administração fiscal, que à data da referida instrução administrativa era já interpretada em termos rígidos, parecendo seguir a tese formalista a que aludimos *infra*.

No âmbito do referido parecer, o CEF procede a uma caracterização, ainda que geral, dos rendimentos e gastos referentes a períodos anteriores e a sua origem:

- i. As componentes positivas e negativas do lucro tributável resultam de omissões ou inexatidões:
 - a) voluntárias ou descuidados inadmissíveis;
 - b) de omissões ou inexatidões involuntárias reconduzíveis à estrutura empresarial ou a fatores exteriores a esta;
 - c) ou resultantes de erros ou lapsos de escrita, cálculo ou duplicação.

⁶⁶ TAVARES (1999), p. 86.

- ii. Por outro lado, estaremos perante rendimentos e gastos relativos a exercícios anteriores quando os mesmos eram manifestamente desconhecidos ou improváveis no encerramento das contas.

Perante o grupo de casos analisado, adota-se o entendimento de que para as situações em que a omissão ou inexatidão é voluntária, trazendo consigo vantagens fiscais, o rendimento ou gasto não deve ser aceite. Já para os restantes casos, a administração fiscal não deverá proceder à correção.

Sobre o referido parecer recaiu, posteriormente, despacho de concordância do Secretário de Estado do Orçamento, revogando-se o entendimento sancionado no referido Ofício-circular n.º C1-/71 de 11 de janeiro e substituindo-se pelo Ofício-circular n.º C-1/84⁶⁷, cujo conteúdo é equivalente ao do referido parecer.

Tal orientação administrativa, segundo julgamos, é o pontapé de saída para a elaboração dos pressupostos que o contribuinte terá de reunir para que o princípio da justiça se sobreponha à inflexibilidade do princípio da periodização do lucro tributável, pressupostos estes desenvolvido *a posteriori* pela jurisprudência. Mais a mais, permite ainda estabelecer o início da tese atual ou materialista, olhando antes à justiça da solução do que à formalidade e rigidez do princípio da especialização dos exercícios, conforme agora melhor desenvolvemos *infra*.

7. A jurisprudência

Atendendo ao tema que temos vindo a desenvolver ao longo da presente dissertação, cumpre fazer agora necessária referência à jurisprudência dos TCA, CAAD e STA, relativa ao confronto entre o princípio da justiça e o princípio da especialização dos exercícios.

No âmbito do presente capítulo tentaremos desvendar quais os argumentos empregues pela jurisprudência para fundamentar a sobreposição do princípio da justiça ao princípio da periodização do lucro tributável, bem proceder à delimitação dos pressupostos exigidos por esta para que tal sobreposição seja admitida e eventuais discordâncias sobre os mesmos.

⁶⁷ Para o integral conteúdo das referidas instruções administrativas, *vide* Anexo I, uma vez que as mesmas não constam do Portal das Finanças tendo em conta a sua data de publicação.

Foram selecionados, para o efeito, jurisprudência cuja factualidade dada como provada – bem como dada como não provada – e respetiva fundamentação surgem como principais eixos sobre os quais o leitor, intérprete ou julgador se possa apoiar.

Como aponta aqui T AVARES⁶⁸, a jurisprudência veio, por um lado, a desenvolver a apelidada tese primitiva ou formalista, segundo a qual o princípio da especialização dos exercícios não merecia ceder perante o princípio da justiça.

Por outro lado, surgiu simultaneamente a tese material, segundo a qual, mediante a reunião de certos pressupostos que *infra* desenvolveremos, o princípio formal da especialização dos exercícios é contornado pelo princípio da justiça, em virtude de um resultado da AT materialmente injusto.

Para a primeira corrente, o princípio da especialização é levado ao extremo ao não aceitar que se inscreva um rendimento ou gasto em exercício que não foi aquele em que foi obtido ou suportado, o que contraria, desde logo, o princípio da continuidade refletido na EC do SNC e a abertura que as normas contabilísticas dão ao contribuinte para emendar erros de exercícios anteriores⁶⁹.

Por outro lado, a corrente atual ou materialista olha antes ao resultado das correções efetuadas pela AT e ajuíza sobre as mesmas, concluindo pela sua justiça ou injustiça. Contudo, como aponta o referido Autor e como veremos melhor de seguida, a aplicação desta tese não está isenta de críticas: por um lado, olha ao comportamento do contribuinte e ao aferir se a sua atuação é censurável, valora subjetivamente o facto tributário que é alheio a esta; por outro, os requisitos nem sempre são uniformemente aplicáveis – sendo também verdade que a factualidade subjacente ditará se os mesmos se verificam ou não; por fim, o modo como o contribuinte logra em preencher os requisitos de que dependem a presente tese nem sempre são idênticos, havendo assim jurisprudência que interpreta os mesmos de modo mais ou menos exigente.

Com efeito, são vários os fundamentos empregues pela jurisprudência para a flexibilização do princípio da periodização do lucro tributável. Em primeiro lugar, surge-

⁶⁸ TAVARES (2011), p. 63 e ss, assim como *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 3, Número 4, p. 247 e ss., Almedina, 2011, Lisboa.

⁶⁹ Mais concretamente a conta SNC 6881 – correções relativas a períodos anteriores, no que diz respeito aos gastos, e a SNC 7881 - correções relativas a períodos anteriores por outro, relativamente aos rendimentos.

nos o princípio da justiça, enquanto fundamento invocado originalmente pelos tribunais para justificar a rigidez do disposto no art. 18.º CIRC. A par e passo do referido fundamento, alguma jurisprudência tem invocado, ao lado do primeiro princípio, a capacidade contributiva enquanto critério para aferir a admissibilidade das correções efetuadas pela AT às declarações dos contribuintes, quando estes registem qualquer gasto ou rendimento fiscal em momento posterior ao da sua ocorrência ou obtenção, ainda que de modo secundário.

7.1. Nos TCA

A tese jurisprudencial da flexibilização do princípio insito no art.18.º CIRC surge tratada no acórdão do TCAS de 28/03/2007, proc. n.º 01551/06, cuja factualidade dada como provada se subsume às correções efetuadas às declarações periódicas modelo 22 de IRC dos exercícios de 2000 e 2001 levadas a cabo pela AT, com o fundamento de que deveriam ser imputados aos referidos períodos proveitos relativos à venda de bens imóveis, enquanto atividade económica a que se dedica a Recorrente, e não ao exercício de 2002, momento em que a esta registou contabilisticamente os proveitos e relevando-os fiscalmente para efeitos de resultado líquido do período.

A referida jurisprudência, para lá da exceção prevista no art. 18.º n.º 2 CIRC, vem considerar como outros fundamentos para distorcer a rigidez da regra geral do n.º 1 do referido artigo “as situações em que a administração fiscal não teve qualquer prejuízo com o erro praticado pelo contribuinte” e “esse erro não [resulte] de omissões voluntárias ou intencionais, com vista a operar as transferências de resultados”.

Daqui se retira que o sujeito passivo, ora recorrente, deveria ter demonstrado, atendendo ao disposto no art. 74.º LGT relativo à distribuição do ónus da prova, factos que comprovassem a inexistência de culpa e a inexistência de prejuízo para a AT ou, ainda, da existência de prejuízos para si, algo que o TCAS considerou não ocorrer.

Mais a mais, ficou demonstrado, em sede de recurso, que a omissão da recorrente em considerar estes proveitos resultou no prejuízo para a administração fiscal, na medida em que com a imputação em período diferente daquele legalmente estabelecido pelo art.18.º CIRC permitiu uma poupança fiscal de 2%, aliás reconhecida por aquela nas suas contra-alegações de recurso.

Por sua vez, o acórdão do TCAS de 30/09/2020, proc. n.º 1011/09.6BESNT vem tratar da imputação de gastos fiscais, tal como concretizados pelo art. 23.º CIRC, à luz da imputação temporal no exercício que os mesmos sejam suportados decorrente do art. 18.º n.º 1 CIRC, desenvolvendo por sua vez o pressuposto da inexistência de prejuízos para a administração fiscal.

Subjacente a este aresto está em causa a venda de uma máquina à recorrente por parte de um fornecedor neerlandês, titulada através de fatura emitida em 17/03/2004, para posterior revenda desta ao Banco Comercial Português. O sujeito passivo, por sua vez, aquando do preenchimento da declaração modelo 22 de IRC do exercício de 2005, declarou no respetivo campo do quadro 7, relativo a correções referentes a períodos anteriores, o montante de 263.018,65€, dos quais 255.000,00€ correspondem ao preço de aquisição da referida mercadoria, argumentando que o referido documento apenas foi rececionado neste último período.

O entendimento vertido pelo TCAS foi de que a recorrente violou o princípio da especialização dos exercícios – e consequentemente vedada a sobreposição do princípio da justiça ao princípio da especialização, na medida em que tendo pago o respetivo preço ao seu fornecedor e tendo este emitido uma fatura pro-forma, o gasto não é manifestamente desconhecido ou improvável, mas sim efetivo e conhecido.

Mais a mais, fundamenta o aresto que é ao contribuinte que cabe o ónus da prova da inexistência de prejuízos para a AT, “e não tendo impugnado a matéria de facto apurada nos autos nas respectivas conclusões, dos factos apurados e definitivamente fixados nos autos não resulta qualquer possibilidade deste Tribunal aferir se daquela afectação de custos ao exercício em causa nos autos resultaria ou não um prejuízo efectivo à F.P”.

Já a decisão do TCAS de 30/09/2021, proc. n.º 2312/09.9BELRS, relativo ao reconhecimento contabilístico do rédito fiscal decorrente da alienação de frações de um projeto imobiliário desenvolvido pela recorrente em período posterior ao do obtido, considerando o TCAS “que o que importaria demonstrar consiste em saber se o erro em exame foi ou não intencional ou, ao invés, se deveu a circunstâncias exógenas à própria sociedade”, uma vez que o contribuinte reconheceu, ela própria, o lapso. Com efeito, de forma a preencher o requisito da inexistência de omissões ou inexatidões contabilísticas, é ao sujeito passivo que caberá demonstrar factos que afastem uma atuação culposa sua, mais concretamente dolosa, pelo que bastará à AT demonstrar a existência dessas

omissões, fazendo cessar a presunção de veracidade das declarações do sujeito passivo⁷⁰, para o ónus da prova se deslocar para este último.

No mesmo sentido, veja-se o acórdão do TCAN de 06/07/2023, proc. n.º 00008/07.5BEPRT, cuja factualidade se subsume, no que aqui nos importa, à imputação no exercício de 2002 da Contribuição Autárquica relativa ao ano de 1995, esgrimindo a recorrida que tal custo não foi considerado por lapso, alegando que este não se deveu a omissões ou inexatidões voluntárias suas, não tendo, por outro lado, a AT no seu RIT provado uma atuação dolosa da primeira.

Perante tais elementos, o TAF do Porto considerou que caberia à AT em sede procedimental apurar a existência de omissões ou inexatidões culposas da impugnante, ora recorrente, e inconformando-se aquela com a decisão de primeira instância, acabou o TCAN por decidir em sentido a favorável a esta última.

Com efeito, cabendo o ónus da prova dos pressupostos de que dependem a aplicação do princípio da justiça sobre o princípio da especialização dos exercícios, não é à AT que caberá averiguar se as omissões ou inexatidões foram involuntárias. Para tal o aresto fundamenta que “o cumprimento da norma [que] contenda com o princípio da justiça sempre teria de ser invocada pelo contribuinte (...) e não investigada pela Administração fiscal, como se de um requisito de aplicação da norma se tratasse, o que, manifestamente, não encontra qualquer sustento na respetiva redação”.

Ora, do referido aresto do TCAN podem retirar-se duas conclusões para além daquelas já tecidas: por um lado, não bastará a mera alegação da inexistência de omissões ou inexatidões voluntárias, cabendo ao contribuinte o ónus de demonstrar os factos constitutivos da inexistência da sua culpa – dolosa ou negligente – em obediência ao disposto no art. 74.º da LGT, assim como demonstrar que a eventual omissão não prejudicou a AT, através de quaisquer meios ao seu dispor como.

Por outro lado, no acórdão do TCAN de 23/11/2023, proc. n.º 01139/17.9BEPRT, o referido pressuposto chega a ser flexibilizado, na medida em que não estando alegado no procedimento inspeto levado a cabo pela AT elementos que atestem que houve lugar a uma omissão ou inexatidão culposa do contribuinte, e caso este não tenha igualmente em

⁷⁰ Art. 75.º LGT.

sede administrativa ou judicial carreado elementos que comprovem que não houve lugar à referida omissão, o princípio da justiça deverá prevalecer.

À semelhança do exposto no acórdão do TCAS *supra*, o presente aresto do TCAN considerou que

“a Recorrente não logrou a prova que lhe competia que apenas teve conhecimento do gasto (custo) para efeitos de dedução fiscal em 12.07.2011, o que só por si levaria aplicação do princípio da especialização dos exercícios e assumir a legalidade da correcção operada pela AT, de desconsiderar o mesmo” e, não obstante tal facto, “não resultando dos autos que a AT tivesse acrescido o custo no exercício de 2010, em que deveria ter sido imputado, nem a mesma demonstra a existência de uma omissão voluntária, impunha-se aceitar a sua imputação como custo do exercício de 2011”.

No mesmo sentido, veja-se a decisão do TCAN de 27/10/2021, proc. n.º 00364/19.2BEPNF que, tendo como factualidade subjacente, no que nos concerne, a oposição de montantes a crédito e a débito na conta SNC 7881 – Correções relativas a períodos anteriores, onde o tribunal recusou a aplicação do princípio da justiça “uma vez que não se pode concluir que a atuação da segunda Recorrida [impugnante] resultou de uma inocente, involuntária e inintencional omissão”.

Por outras palavras, o erro contabilístico e o modo como o mesmo se configura deverá ser igualmente valorado na análise dos pressupostos de que depende a aplicação do referido princípio sobre o princípio da periodização do lucro tributável cabendo, na aceção do TCAS neste acórdão, o ónus da prova da inexistência de omissões ou inexatidões voluntárias do sujeito passivo, mesmo que tal atuação não seja alegada pela AT no processo administrativo ou no processo judicial⁷¹.

Contudo, tal flexibilização é permitida, segundo entendemos, por não se estar perante outro meio viável de corrigir as respetivas declarações periódicas de imposto, na medida em que o prazo a que alude, por um lado, a substituição da declaração modelo 22 de IRC, já se encontrava ultrapassado – dado que a inspeção tributária teve o seu início e conclusão em 01/10/2015 e 19/02/2016, respetivamente⁷² - bem como se encontrava

⁷¹ Acompanhamos o segmento a que se refere o acórdão do TCAS que o contribuinte voluntariamente procedeu a inexatidões na sua contabilidade, uma vez que ao apor gastos na referida conta SNC que diz respeito a resultados, veio por este meio a reduzir indevidamente o seu montante a considerar para efeitos de resultados. Com efeito, a inscrição de montantes a crédito e a débito apuram um resultado líquido que, se levado a resultados do período, traduzem uma poupança fiscal para o contribuinte, dado este estar consciente de que os gastos referentes a períodos anteriores, a ser considerados na respetiva conta SNC 688, não seria fiscalmente dedutível por aplicação do art. 18.º n.º 1 CIRC.

⁷² A submissão de uma declaração modelo 22 de substituição tem o seu termo do prazo para apresentação de um ano a contar do termo do prazo para apresentação da primeira declaração modelo 22, nos termos do

vedada à AT, à data da inspeção, de proceder a correções no exercício de 2010 – imputando o custo a este período, subtraindo o mesmo ao resultado líquido do período de 2011 - visto ter decorrido o respetivo prazo de caducidade.

Ora, perante esta factualidade, em que a AT desconsidera o custo no período de 2011 e não o podendo imputar ao exercício em que foi suportado, o contribuinte encontrar-se-ia numa situação de evidente injustiça: o gasto efetivo e fiscalmente aceite – questão que aliás não se coloca no presente aresto - tendo sido imputado em período indevido e consequentemente desconsiderado pela AT, sem a respetiva correção simétrica, por esta sempre inviável à data, viola o princípio da justiça e da capacidade contributiva, saindo em claro ganho a AT que obteve uma receita superior à devida e, por outro lado, em prejuízo o contribuinte, que lhe foi vedada a dedução do custo incorrido.

Assim, do referido aresto podemos retirar, enquanto pressuposto cumulativo ao da inexistência de omissões ou inexatidões voluntárias, o requisito da impossibilidade de correção da matéria tributável por iniciativa do sujeito passivo, ou através de correções levadas a cabo pela AT, para que o princípio da periodização do lucro tributável ou da especialização seja temperada face à rigidez da sua redação, e a imputação dos gastos ou rendimentos se mantenha, ainda que em exercício indevido.

Sem prejuízo dos referidos pressupostos que a jurisprudência dos TCA vêm a elencar, a estas decisões deverá acrescer a inexistência do intuito da transferência de resultados entre exercícios, numa ótica de ajustamento da carga tributária. Tal pressuposto é especialmente tratado no acórdão do TCAS de 13/05/2021, proc. n.º 1528/07.7BELSB, flexibilizando o aresto qual o sentido do preenchimento a dar ao mesmo.

Com efeito, apesar do recorrente ter adotado um procedimento contabilístico que viola o princípio do acréscimo e da periodização do lucro tributável – algo que aliás o próprio contribuinte reconhece – não deve por isso não ser admitida a contabilização e a concorrência para a formação do lucro tributável de gastos suportados em 2001, mas considerados no exercício de 2002, dado se dar como provado que os mesmos foram efetivos, ser extemporânea a correção por iniciativa do contribuinte ou da AT às declarações modelo 22 de IRC e, no que aqui nos concerne, não que tenha havido dos

art. 122.º n.º 2 CIRC, caso tenha havido lugar ao pagamento do imposto em excesso. Ora, no presente caso, tal prazo estava largamente ultrapassado, na medida em que a respetiva declaração de substituição apenas poderia ter sido submetida até 31 de maio de 2012.

elementos coligidos pela AT [factos] que permita concluir estar-se perante uma omissão intencional com vista à transferência de resultados entre exercícios”, colocando-se assim o ónus da prova no sujeito ativo da relação tributária, evidenciando-se assim que, no que diz respeito a este requisito, a jurisprudência não tem vindo a mostrar-se unânime⁷³ neste pressuposto.

7.2. No CAAD

A jurisprudência arbitral do CAAD já se pronunciou diversas vezes sobre o presente tema, seguindo maioritariamente a tese materialista a que aludimos *supra*. Assim, consideramos pertinente agora analisar os casos em que foi empregue a tese formalista. Com efeito, o acervo jurisprudencial desta tese, no âmbito do CAAD, tem tido pouca adesão havendo, contudo, decisões recentes que a adotam e merecem a nossa atenção. Vejamos.

Na decisão de 19/02/2016, proc. n.º 239/2015-T, está em causa a contabilização indevida dos juros obtidos pela cessão de suprimentos no exercício de 2012, quando os mesmos deveriam ter sido imputados aos períodos de 2010 e 2011, considerando aqui o CAAD que o contribuinte ao não contabilizar os juros devidos quando são exigidos ou entram em mora, a título de rédito, desloca a tributação para momento posterior.

Ora, segundo entendemos, as liquidações impugnadas circunscrevem-se aos últimos referidos períodos, pelo que sendo de manter as correções efetuadas pela AT, o resultado a que se chega é à dupla tributação dos proveitos quer no exercício de 2012 – momento erróneo em que o sujeito passivo contabilizou o rédito – e nos exercícios de 2010 e 2011, recusando-se aliás o próprio CAAD a proceder a essa correção simétrica⁷⁴.

Com o devido respeito, não podemos concordar aqui a tese formalista, uma vez que, por um lado, se o contribuinte protelou o pagamento do imposto, entregando-o ao Estado apenas 2012, não pode agora ser exigido o montante em falta, mas tão só, segundo julgamos, juros compensatórios pelo referido atraso.

Por outro lado, esta solução peca no que diz respeito ao à economia processual e procedimental do contribuinte e da administração fiscal: por um lado, terá que apresentar

⁷³ Tal conclusão é aliás reforçada pela sentença recorrida do TAF de Lisboa, tendo esta considerado que o apuramento do prejuízo causado à administração fiscal pela transferência deliberada de resultados cabia ao sujeito passivo.

⁷⁴ Pág. 42. da decisão em análise.

um pedido de revisão do ato ou reclamação graciosa em ordem à não dupla tributação do mesmo proveito que, atento o momento em que foi notificado das respetivas liquidações, podem ser extemporâneos⁷⁵. Assim sendo, perante estes casos, a jurisprudência deve admitir a contabilização do rédito – ou do gasto – sob pena de impossibilidade de correção por iniciativa do sujeito passivo, ou da própria AT.

Na mesma senda vai a decisão do proc. n.º 429/2017-T, de 21/05/2018, ao recusar a imputação posterior – em 2013 – de contribuições devidas à Segurança Social relativas aos períodos compreendidos entre 2007 e 2010, aqui se esgrimindo que sendo o gasto previsível e conhecido, não poderia ser aceite a sua contabilização em 2013, pelo que a liquidação há de se manter, desconsiderando os gastos com trabalhadores.

Tal solução, mais uma vez e segundo julgamos, afronta o princípio da justiça, na medida em que o resultado da correção tem como consequência a dupla desconsideração do gasto e que se traduz numa solução materialmente injusta e, a par e passo, viola a capacidade contributiva a que *supra* aludimos, na medida em que o sujeito passivo foi tributado por rendimentos líquidos inexistentes, que não consideraram os referidos gastos – que, diga-se, não são questionados sobre a sua efetividade ou não.

Por outro lado, a jurisprudência do CAAD, ainda que aderindo à tese materialista, vem a interpretar, como já aludimos anteriormente, os requisitos de forma assimétrica. Com efeito, na decisão arbitral de 7 de outubro de 2021, proc. n.º 629/2020-T, considera que as correções efetuadas pela AT - no âmbito da imputação de perdas por imparidade levadas a gasto do período de 2014, tendo-se verificado que as mesmas deveriam ter sido dadas como de cobrança duvidosa em 2011 e preenchidos os respetivos de que fazem depender a sua dedução – seriam de manter conquanto não ficou demonstrado o prejuízo que a impugnante se arrogava, através da demonstração de que as perdas por imparidade a influenciaram negativamente, ou seja, que suportou e adiantou imposto.

Contudo, com o devido respeito, não se pode olvidar que esta solução tem como efeito a desconsideração do gasto a título de perdas por imparidade, pelo que o remédio que a impugnante procurava às correções levadas a cabo pela AT veio na verdade a mostrar-se como o seu catalisador, acabando-se, conseqüentemente, pela desconsideração destes gastos, violando-se a capacidade contributiva e tributação pelo lucro real do sujeito

⁷⁵ O contribuinte poderá, não obstante, reclamar graciosamente com fundamento no art. 70.º n.º 4 CPPT, embora tal não seja desejável. Neste mesmo sentido, *cf.* TAVARES (2011), p. 256 e 257.

passivo. Por outras palavras, se o contribuinte não demonstrou o prejuízo, como fundamenta aqui o CAAD, em boa verdade o mesmo ficou consumado através da cristalização da liquidação adicional em que se desconsideram as perdas por imparidade.

Não sendo menos verdade que o contribuinte deverá alegar e juntar elementos em sede de procedimento ou judicial que atestem o prejuízo – quer através da reconstituição do montante de imposto a pagar calculado com base nas suas declarações modelo 22, considerando aí as perdas por imparidade contabilizadas segundo os ditames do art. 18.º e art.23.º-B CIRC – a jurisprudência diverge neste pressuposto de que depende a sobreposição do princípio da justiça ao princípio fiscal da periodização.

7.3. No STA

O acórdão do STA de 02/04/2008, proc. n.º 0807/07 versa sobre a imputação temporal da reversão da provisão constituída para crédito vencido, uma vez que os pagamentos ou reversões parciais deste crédito ocorreram em 1999 e a recorrente apenas os considerou, contabilística e fiscalmente, no exercício de 2000, tendo a AT, em sede de inspeção tributária, procedido à correção do montante da provisão no exercício e desconsideração dos rendimentos no período de 2000, não os imputando nem fazendo a correção simétrica ao exercício imediatamente anterior, como lhe competia.

Atenta esta factualidade, considera o STA que o princípio da especialização dos exercícios deverá ser flexibilizado, “quanto tal imputação não tenha resultado de omissões voluntárias ou intencionais”, uma vez que a AT não alega que seja o caso. Já quanto ao requisito da impossibilidade de correção do erro por iniciativa do contribuinte ou da AT, o mesmo encontra-se preenchido uma vez que, à data da respetiva ação inspetiva, o prazo para revisão do ato tributário, de reclamação graciosa ou substituição da declaração modelo 22 se encontrava ultrapassado.

Tendo em conta o exposto, a correção promovida pela AT apenas se efetuou ao período de 2000, desconsiderando-se assim a imputação ao correto exercício fiscal de 1999, estando a vedado o recurso à revisão do ato tributário quer por iniciativa do AT, quer por iniciativa do contribuinte, tendo em conta a data da liquidação deste último período.

Já o acórdão do STA de 25/06/2008, proc. n.º 291/08 parece apontar para que o princípio da justiça se sobreponha ao princípio da especialização se, reunidos os

pressupostos que temos vindo a elencar, a atuação do contribuinte viole ainda o disposto no n.º 2 do art. 18.º CIRC.

Com efeito, o aresto em análise comporta como factualidade provada a contabilização como gasto fiscal juros cobrados pelos clientes da recorrente no exercício de 1999, mas que em bom rigor dizem respeito aos períodos de 1994 e 1995, lapso este que “só foi conhecido no momento em que se procedeu à implementação de novo sistema informático do Recorrente, sendo até aquela data (1999) manifestamente indetectável”.

Ora, considerando os fundamentos empregues pelo STA neste aresto, conclui-se que mesmo que o sujeito passivo, sendo o gasto previsível e/ou tendo conhecimento do mesmo ou devendo-o ter, sendo assim o gasto não aceite por via da exceção prevista no art. 18.º n.º 2, será de se admitir que o mesmo não seja corrigido pela AT, cristalizando-se a imputação feita pelo contribuinte.

Mais a mais, para além de reunidos os pressupostos da impossibilidade de correção por iniciativa do sujeito passivo, ou da AT, uma vez que os respetivos prazos para corrigir a declaração de IRC se encontravam ultrapassados, e dada a inexistência do prejuízo para a AT, na medida em que o gasto não foi considerado nos períodos em que o mesmo se considerava suportado, resultando assim numa receita maior para a AT. Cremos que o aresto em questão vai mais longe ao flexibilizar a aplicação do princípio da justiça dado que a omissão não resultou de omissões voluntárias do recorrente, muito embora os gastos fiscalmente aceites fossem conhecidos e previsíveis na esfera do contribuinte.

Já a decisão do STA de 14/03/2018, proc. n.º 0716/13, ao versar sobre o tratamento contabilístico e fiscal de provisões para acautelar eventuais gastos com processos judiciais em curso, vem igualmente a admitir, à semelhança do referido aresto, que sendo gastos imputados a exercício que não aquele em que deveriam ter sido considerados – mais concretamente aqui, por o contribuinte não constituir a provisão no exercício de 1989, momento em que o processo judicial em causa teve o seu início - e não sendo possível à AT corrigir officiosamente para os períodos em que a provisão deveria ter sido deduzida, no apuramento do lucro tributável, nem havendo indícios ou alegações de que tais omissões fossem voluntárias, o gasto deve ser aceite, sob pena de desconsideração do mesmo e, conseqüentemente, o imposto a pagar assentar em factos tributários inexistentes.

Por outro lado, se, ao longo dos últimos parágrafos, temos vindo a analisar a jurisprudência essencialmente do prisma da imputação de custos em momento posterior ao que foram suportados, o recente acórdão do STA de 10/04/2024, proc. n.º 01382/14.2BEBRG, trata da compatibilização do princípio da justiça e o princípio da especialização dos exercícios quando sejam precocemente reconhecidos contabilística e fiscalmente rendimentos. Com efeito, a aqui recorrente veio a reconhecer proveitos potenciais no exercício de 2006 – de forma a obter, através das suas demonstrações financeiras, uma maior liquidez e robustez – através da sua inscrição na respetiva conta de resultados, tendo depois no período de 2009 revertido os mesmos através da consideração do seu montante enquanto gastos.

Ora, como julga aqui o STA – aponto aqui o nosso voto de concordância – por um lado, o pressuposto cumulativo para que a doutrina e jurisprudência sob análise se aplique da inexistência de omissões ou inexatidões voluntárias não se vislumbra preenchido, algo que aliás a própria recorrente confessa no seu direito de audição, no âmbito do projeto de relatório de inspeção tributária.

Em súpula – e como já seria de esperar – a jurisprudência em torno do presente tema será aplicável quer o sujeito passivo postergue a contabilização de custos, quer adiante a consideração dos rendimentos, influenciando assim o seu resultado tributável, salvo se esteja perante vantagens fiscais ou extrafiscais⁷⁶.

Por outro lado, o presente aresto vem, de uma forma cronológica, definir quais os requisitos desenvolvidos pela jurisprudência desde o início da aplicação desta tese até à presente decisão, daqui se retirando que, havendo uma certa identidade e coerência em quais os pressupostos a reunir por parte do contribuinte.

7.4. Considerações finais

Perante a panóplia de jurisprudência que acima analisamos, e aderindo aqui à tese atual ou materialista, quando seja erroneamente imputado um custo num período diferente daquele em que foi suportado, para que a correção efetuada pela AT e vertida em

⁷⁶ No mesmo sentido, *cf.* acórdão do STA de 11/07/2024, proc. n.º 0434/12.8BEPRT, ao considerar que “o objetivo do diferimento era evitar o enquadramento numa situação de perda de metade do capital, nos termos previstos no art. 35.º do CSC, bem como garantir a estabilidade dos rácios económico- financeiros tidos em conta pela banca aquando da concessão de créditos, é evidente que a omissão foi voluntária e intencional não sendo possível, mesmo em exercícios futuros sustentar a indevida contabilização”.

liquidação adicional seja anulada, por vício de violação de lei, mais concretamente por violação do princípio da justiça material ínsito no art. 55.º LGT e da capacidade contributiva e tributação pelo lucro real, de acordo com o art. 104.º n.º 2 CRP, devem ser reunidos os pressupostos *infra*.

Com efeito, a jurisprudência tem interpretado os vários pressupostos a que aludimos *supra* de modo díspar, pelo que se impõe fixar, com maior ou menor precisão, os requisitos cumulativos que se devem verificar para que o princípio da justiça se sobreponha ao princípio da periodização dos exercícios. Com efeito, caberá ao sujeito passivo a sua demonstração, por força do art. 74.º LGT, sendo eles:

- i. A omissão ou inexatidão não resulte de uma atuação voluntária e dolosa do contribuinte – mesmo sendo o gasto previsível e conhecido, ou o devesse ser – estando este obrigado a carrear quaisquer elementos de prova que atestem a sua inculpabilidade ou negligência, mesmo que a AT não alegue tal conduta em sede de procedimento inspetivo. O apuramento da conduta do contribuinte, juntamente com a demonstração dos restantes pressupostos, determinará a existência ou não de interesses fiscais, bem como quaisquer outros interesses extrafiscais, tais como financeiros, societários, concorrenciais, entre outros;
- ii. Dessa inexatidão ou omissão não tenha resultado a transferência resultados, de forma a moldar a matéria tributável e, conseqüentemente, o imposto final a pagar. Por outras palavras, exige-se que a soma do montante de imposto devido a final, quer no período em que se inscreveu erradamente o custo ou proveito, quer no correto exercício em que deveria ter sido considerado, não seja inferior àquele que resultasse da correta inscrição contabilística, em virtude do aproveitamento de uma isenção temporária, majoração do gasto, exclusão de tributação, entre outros;
- iii. Quer seja possível ou não, por iniciativa do contribuinte ou da AT, corrigir as declarações modelo 22 de IRC;
- iv. A referida omissão tenha resultado em prejuízo para o contribuinte e, por outro lado, em benefício para a AT, quer por aquele ter adiantado o imposto mediante a inscrição de proveitos precocemente, quer por ter postergado a inscrição de custos fiscalmente relevantes. Para tal, o contribuinte deverá demonstrar, nomeadamente através da reconstituição das respetivas declarações modelo 22

de IRC, que se tivesse inscrito o proveito ou o custo no correto exercício, não teria tido qualquer prejuízo;

8. Conclusões

Pelo exposto, verificamos da análise da jurisprudência selecionada que a tese atual ou materialista não tem vindo a ser concretizada com precisão, mais concretamente quanto ao preenchimento do pressuposto da inexistência de uma inexatidão ou omissão voluntária, assim como ao requisito do rendimento ou gasto não ser conhecido ou manifestamente improvável à data do encerramento da contabilidade.

Com efeito, se a periodização do lucro tributável, tal como definida na EC do SNC ⁷⁷ e no CIRC⁷⁸, é essencial para a determinação da capacidade contributiva do sujeito passivo, pois apenas assim se afere o seu rendimento líquido objetivo num dado período temporal, as circunstâncias e factos do caso chamarão à colação os referidos pressupostos que acima ficaram expostos.

Atentas as nossas considerações finais em 7., bem sabemos que as mesmas não são isentas de críticas, mais concretamente por o facto tributário ser alheio ao elemento volitivo do contribuinte. A norma de incidência olha, na sua previsão, não à subjetividade do facto, mas antes sim à capacidade contributiva ou económica que revela, de modo objetivo. Não obstante, consideramos que o elemento volitivo não deverá ser descurado, pois ele demonstrará se o *modus operandi* do contribuinte se pautou pela obtenção – ou não – de uma vantagem fiscal ou extrafiscal.

Por outro lado, a exceção plasmada no n.º 2 do art. 18.º CIRC fica aquém do desejável. Ela apenas tolera a inscrição no balanço posterior aqueles rendimentos ou gastos que fossem, à data do fecho da contabilidade no exercício anterior, manifestamente improváveis ou desconhecidas. Ora, olhando ao ordenamento jurídico espanhol, bem como ao alemão, encontramos uma solução que, na nossa opinião, seria de todo desejável consagrar: por um lado, encerrar-se-ia o debate jurisprudencial sobre a tese formal ou material, pelo que, nesta última, como já temos vindo a compreender, na maior das vezes não se reúnem nem preenchem devidamente os pressupostos necessários; por outro, permitiria ao contribuinte ver o gasto ou rendimento considerado, perante a

⁷⁷ §22 da EC do SNC.

⁷⁸ Art. 18.º CIRC

impossibilidade da correção simétrica e, para os casos em que esta seja ainda possível, uma economia procedimental quer para o contribuinte, quer para a AT, na medida em que o primeiro estaria desonerado de apresentar uma declaração modelo 22 de IRC de substituição ou, eventualmente, de submeter uma reclamação graciosa ou pedido de revisão do ato e, a par e passo para a AT, na análise e decisão destes procedimentos.

É que, como vimos, perante o grupo de casos em que a jurisprudência se tem vindo a debruçar e decidir de modo favorável, uma de duas situações ocorre: ou o contribuinte adianta o imposto, por não considerar gastos, ou é tributado em excesso pela consideração antecipada de rendimentos, favorecendo assim a AT.

Ora, segundo cremos, não poderá esta última rejeitar, à luz do desenvolvido pela tese formal, que o gasto erroneamente imputado deva acrescer ao lucro tributável, pois estar-se-á a descurar de um gasto efetivo e fiscalmente aceite, nunca chegando a concorrer para a quantificação do imposto a pagar e, conseqüentemente, violando-se a capacidade contributiva do sujeito passivo, tributado fundamentalmente segundo o seu rendimento real.

Mas a tese materialista ou atual peca no desenvolvimento dos pressupostos, mais concretamente pela falta de concretização uniforme dos mesmos não permitir definir com certezas o seu significado e alcance. Muito embora da jurisprudência arbitral do CAAD, de um modo geral, tenha vindo a adotar uma posição uniforme e flexível da tese materialista – e não considerando aqui os pontuais casos da adoção da tese formalista – é no TCA e STA que a insegurança na aplicação desta jurisprudência se revela, motivos pelos quais consideramos ser de aditar, ao art. 18.º CIRC, norma semelhante àquela presente no ordenamento jurídico espanhol e alemão.

Bibliografia

AROSO DE ALMEIDA, Mário. (2022). *Teoria Geral do Direito Administrativo*. 10.^a edição. Almedina, Coimbra.

CABRITA NETO, Serena, CASTELO TRINDADE, Carla (2017). *Contencioso Tributário*. Volume I. Reimpressão. Almedina, Coimbra.

CASALTA NABAIS, José. (2013). “A determinação da matéria tributável no IRC”. *Estudos em Homenagem a António Barbosa de Melo*, consultado a 25/05/2024, [https://sigarra.up.pt/fdup/pt/web_gessi_docs.download_file?p_name=F-471033507/A.10\(2013\)p.199-225.pdf](https://sigarra.up.pt/fdup/pt/web_gessi_docs.download_file?p_name=F-471033507/A.10(2013)p.199-225.pdf)

CASALTA NABAIS, José. (2015). “Ainda fará sentido o artigo 104.º da Constituição?”, *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*. Volume IV. Almedina. Coimbra.

CASALTA NABAIS, José. (2022). *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*. Volume VI. Almedina. Coimbra.

CASTELO TRINDADE, Carla. (2001). “Da Evolução do Conceito de Capacidade Contributiva”, *Ciência e Técnica Fiscal*, Abril-Junho de 2001, N.º 402. Europress. s.l.

COURINHA, Gustavo. (2020). *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Reimpressão. Almedina. Lisboa.

ENGLISCH, Joachim. (2014). “Ability to pay”, *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD, Amsterdam.

FREITAS DA ROCHA, Joaquim. (2008). *Lições de procedimento e processo tributário*. 2.^a edição. Coimbra Editora. s.l.

FREITAS DO AMARAL, Diogo. (2016). *Curso de Direito Administrativo*, Volume II. 3.^a edição reimprimida, Almedina. s.l.

FREITAS PEREIRA, Manuel. (1986). “A periodização do lucro tributável”, Dissertação para Mestrado em Gestão no Instituto Superior de Económica da Universidade Técnica de Lisboa, consultado a 26/05/2024, <https://www.repository.utl.pt/handle/10400.5/12349>

GOMES CANOTILHO, José e MOREIRA, Vital. (2010). *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II, 4.^a edição, Coimbra Editora, Coimbra.

LEITE DE CAMPOS, Diogo. SILVA RODRIGUES, Benjamim. LOPES DE SOUSA, Jorge. *Lei Geral Tributária. Comentada e Anotada*. 3.^a edição, Vislis, Lisboa.

MARQUES, Rui. (2020). *Código do IRC Anotado e Comentado*, 2.^a edição, Almedina, Coimbra.

MIRANDA, Jorge. MEDEIROS, Rui. (2018). *Constituição Portuguesa*, Volume II, 2.^a edição, Universidade Católica Editora, Lisboa.

MIRANDA, Jorge. MEDEIROS, Rui. (2020). *Constituição Portuguesa*, Volume III, 2.^a edição, Universidade Católica Editora, Lisboa.

MORAIS, Rui. (2014). *Apontamentos ao IRC*. 3.^a edição. Almedina. Coimbra.

SALDANHA SANCHES, José (2002). *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a edição, Coimbra Editora, Coimbra.

SALDANHA SANCHES, José (2007). *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a edição, Coimbra Editora, Coimbra.

TAVARES, Tomás (1999). “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”, *Ciência e Técnica Fiscal*, Outubro-Dezembro de 1999, N.º 396, Europress. *s.l.*

TAVARES, Tomás. (2011). “Especialidades Fiscais no Incumprimento da Especialização de Exercícios: Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Novembro de 2008 (Processo 325/08)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, Número 4 – Inverno, coord. IDEFF – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Almedina, Lisboa.

TAVARES, Tomás. (2011). *IRC e Contabilidade: da realização ao justo valor*. Almedina. Coimbra.

Jurisprudência

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27/10/2021, processo n.º 00364/19.2BEPNF, relator Carlos de Castro Fernandes, disponível em <https://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 06/07/2023, processo n.º 00008/07.5BEPRT, relatora Margarida Reis, disponível em <https://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 23/11/2023, processo n.º 01139/17.9BEPRT, relatora Irene Isabel Gomes das Neves, disponível em <https://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 28/03/2007, processo n.º 01551/06, relator José Correia, disponível em <https://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30/09/2020, processo n.º 1011/09.6BESNT, relator António Zigler, disponível em <https://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13/05/2021, processo n.º 1528/07.7BELSB, relatora Patrícia Manuel Pires, disponível em <https://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30/09/2021, processo n.º 2312/09.9BELRS, relator Jorge Cortês, disponível em <https://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25/06/2008, processo n.º 0291/08, relator Brandão de Pinho, disponível em <https://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14/03/2018, processo n.º 0716/13, relator Pedro Delgado, disponível em <https://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11/07/2024, processo n.º 0434/12.8BEPRT, relator João Sérgio Ribeiro, disponível em <https://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02/04/2008, processo n.º 0807/07, relator Miranda de Pacheco, disponível em <https://www.dgsi.pt>.

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária de 19/02/2016, processo n.º 239/2015-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária de 19/02/2016, processo n.º 239/2015-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária de 19/02/2016,
processo n.º 239/2015-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>

Anexo I

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS **CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL - GRUPO A**

BOLETIM DA DIRECÇÃO-GERAL
DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS

SERIE O

3.ª REPARTIÇÃO

DECLARAÇÃO M/2

**Omissões e inexactidões
JUROS COMPENSATÓRIOS**

Ofício-circular

C-1/71

Cód. Cont. Industrial

Artigos 45.º, 46.º, 47.º, 85.º, 93.º e 142.º

Por virtude da nova redacção dada ao artigo 85.º do Código da Contribuição Industrial pelo artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 49 483, de 30 de Dezembro de 1969, os elementos constantes da declaração m/2 assumem importância de relevo, já que é de acordo com ela que é feita a liquidação provisória da contribuição industrial dos contribuintes do grupo A.

Daí a necessidade de se providenciar no sentido de que no preenchimento da dita declaração se acautele devidamente a observância das disposições legais aplicáveis por forma a que os respectivos indicadores não acusem omissões ou inexactidões que influenciem a liquidação provisória, as quais, a verificarem-se, deverão ser penalizadas.

Para tanto importa desde já salientar que não devem ser penalizadas as inexactidões resultantes da divergência do critério do contribuinte e da Administração aquando da verificação exigida no artigo 113.º do Código e de que é possível o recurso hierárquico referido no § 1.º do artigo 138.º do Código, das decisões desta Direcção-Geral.

Eliminado assim um grande número de situações que não implicam acção punitiva, vejamos outros casos que a experiência tem revelado como mais frequentes:

QUESITO 5 DA DECLARAÇÃO:

I — Se o saldo de conta aparecer influenciado por proveitos ou custos de exercícios anteriores, essa inexactidão só será possível de punição, se tais proveitos não se encontrarem incluídos em III para dedução, e os custos em II para aumento.

Razão das
presentes
instruções

Inexactidões
que não
devem ser
penalizadas

Omissões e
inexactidões

Se o saldo se apresentar afectado por saldos positivos ou negativos, do exercícius anteriores, ou ainda deduzido do Fundo de Reserva Legal ou de outros que não possam ser considerados custos do exercícius, há que punir a inexactidão, já o mesmo não devendo acontecer quando tal saldo, embora incorrectamente, se mostre influenciado por forma negativa, pelas verbas de remunerações atribuídas, por decisão da Assembleia-Geral, à gerência ou a empregados.

II— a) A este quesito só devem ser levadas as importâncias que não possam classificar-se como amortizações e reintegrações ou que constituam excesso sobre as praticadas. Porém, se contrariamente, o contribuinte levar a tal rubrica importâncias correspondentes a amortizações ou reintegrações que como tal devam ser aceites, isso constitui uma inexactidão punível, uma vez que se conclui do n.º 7 do artigo 26.º do Código que a esta alínea apenas são de levar os valores das reintegrações e amortizações que não podem ser considerados custos.

Nas
reintegrações e
amortizações

b) A não inclusão neste quesito de provisões que como tal não possam ser consideradas à face do Código (v.g. provisões para pagamento de contribuições) deve ser penalizada.

Nas
provisões

Já, porém, a não menção de qualquer importância de provisões consentidas pelo Código e que pela Direcção-Geral não venha a ser aceite por exceder os limites que serão consentidos, não deve ser penalizada pois, enquanto não forem fixadas as respectivas taxas e limites, a modificação de tais valores situa-se no campo da razoabilidade a definir pelo poder descrionário da Administração, e, assim, susceptível de recurso hierárquico.

c) e f) A não menção da contribuição industrial ou do imposto complementar bem como a indicação de importâncias diferentes das que efectivamente devem acrescer ao saldo da conta, considera-se omissão ou inexactidão e deve ser punida.

Não indicação
da contribuição
industrial e
do imposto
complementar

Na impossibilidade de referir todas as hipóteses que possam surgir, fez-se alusão às que com mais frequência se têm deparado aos Serviços na convicção de que as directrizes adoptadas para as respectivas soluções servirão para a resolução de outros casos que porventura surjam e para os quais, como aliás nos apresentados, deverá raciocinar-se, na base de que, de um modo geral, só não serão penalizadas as omissões ou inexactidões advenientes de divergência entre os critérios do contribuinte e desta Direcção-Geral cujas decisões podem ser objecto de recurso hierárquico nos termos do artigo 138.º do Código.

Em princípio a verificação destas faltas e a adopção das medidas para aplicação das consequentes penalizações competirá a esta Direcção-Geral.

Outro ponto que importa focar é o relacionado com a aplicação do juro de 4 % de que trata o artigo 93.º do aludido Código, o qual deve ser liquidado independentemente da multa que se mostre devida.

A tal respeito, deve dizer-se que quando a correcção dos indicadores mencionados pelo contribuinte na declaração m/2 implique correcção à liquidação provisória há que contar o aludido juro a partir do termo do prazo para a apresentação da declaração m/2 (1 de Maio ou 1 de Agosto, consoante se trate de contribuintes referidos na alínea *a*) ou na *b*) do artigo 45.º) até à data em que dê entrada na repartição de finanças:

- A nova declaração m/2 devidamente rectificada pelo contribuinte;
- A participação ou auto de notícia em que sejam acusadas as omissões ou inexactidões;
- A informação desta Direcção-Geral com os elementos para a correcção da liquidação provisória.

Outras
hipóteses

Juro de 4 %
contagem

Tal juro incidirá unicamente sobre a parte da contribuição industrial que deixou de ser considerada na liquidação provisória por virtude da omissão ou da inexactidão.

Para facilitar a execução do aludido artigo 93.º o officio de remessa da informação sobre as correcções a fazer, levará, quando for caso disso, a indicação de que é devido o juro em causa e da importância sobre que deve recair.

A doutrina constante do presente officio-circular foi sancionada por despacho de 10 de Setembro último, de Sua Ex.^a o Secretário de Estado do Orçamento.

Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 11 de Janeiro de 1971.

O DIRECTOR-GERAL,

(a) *Vitor António Duarte Faveiro*

Ref.^{as}

P.º 11/A
E. G. 4 413/70

Através do ofício-circular C-1/71, de 11 de Janeiro, foram dadas instruções aos serviços sobre alguns procedimentos a seguir na análise da declaração nº2 prevista no artigo 45.º do Código da Contribuição Industrial destacando-se a recomendação de que seria de penalizar como falta cometida pelo contribuinte o não adicionamento ou dedução ao resultado contabilístico dos custos e proveitos de exercícios anteriores que influenciassem esse resultado.

Este assunto foi objecto de estudo recente tendo sido sancionada por despacho de 8 do corrente, de Sua Ex.ª o Subsecretário de Estado do Orçamento a seguinte doutrina:

1) Os custos e proveitos de exercícios anteriores deverão ser aceites para efeitos fiscais, no exercício em que forem contabilizados salvo quando resultem de omissões voluntárias ou intencionais, considerando-se em princípio daquela natureza, as que forem praticadas com intenções fiscais designadamente, quando:

- a) Esteja para expirar ou para se iniciar um período de isenção ou de redução de taxa;
- b) O contribuinte tenha interesse em alterar os prejuizos fiscais de determinado exercício para retirar maior benefício do reporte permitido pelo artigo 43.º do Código;
- c) O contribuinte pretenda reduzir o montante dos lucros tributáveis para suportar menor carga fiscal.

2) Para que os Serviços possam ter conhecimento das razões subjacentes à contabilização dos referidos custos e proveitos de exercícios anteriores e façam uma análise consciente dos mesmos, deverá o contribuinte apresentar, juntamente com a declaração de rendimentos, a sua discriminação, assim como as justificações que se revelarem necessárias à sua conveniente apreciação.

Relativamente ao exercício de 1983 e atendendo à data das presentes instruções deverão os serviços tomar a iniciativa de solicitar aqueles elementos.

3) Por se relacionar com a problemática dos custos e proveitos de exercícios anteriores, foi pelo mesmo despacho entendido que quanto aos encargos a pagar que à data do encerramento das contas se encontrem mal definidos, justifica-se a análise da sua verdadeira natureza, devendo aceitar-se os que se traduzam efectivamente num encargo do exercício ainda que o seu montante não esteja perfeitamente determinado. Nestes casos, é também necessária a apresentação de discriminações e justificativos para uma apreciação conveniente por parte dos Serviços.

Razão das
presentes
instruções

Consideração
para efeitos
fiscais dos
custos e
proveitos de
exercícios
anteriores

Procedimento a
adoptar pelos
contribuintes

Esclarece-se que nesta rubrica não se pretende abranger os subsídios de férias, por ser assunto que carece de tratamento autónomo.

4) A doutrina referida nos números anteriores deverá aplicar-se à determinação do lucro tributável respeitante ao exercício de 1983, ficando deste modo revogado o ofício-circular C-1/71, de 11 de Janeiro, na parte que contrarie as presentes instruções.

Aplicação
no tempo.
Revogação do
ofício-circular
n.º C-1/71, de
11 de Janeiro

Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 18 de Junho de 1984.

O DIRECTOR-GERAL,

a) *Francisco Rodrigues Pardal*

Ref.ªs

3.ª Dir. de Serv.
Proc.º 11-A
E. G. 81730/77