



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Os erros na contabilidade e a violação do Princípio da Especialização dos Exercícios

Sara Isabel Bonifácio Macedo

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019

Sara Isabel Bonifácio Macedo
Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal
Sob a orientação do Senhor Professor Doutor Tomás Cantista Tavares

Os erros na contabilidade e a violação do Princípio da Especialização dos Exercícios

PORTO

Maio de 2019

Agradecimentos

Um especial agradecimento ao Professor Doutor Tomás Tavares, por todo o apoio e disponibilidade ao longo do desenvolvimento da presente dissertação, por todo o conhecimento transmitido e conselhos passados.

À minha mãe por toda a força e compreensão.

Ao meu namorado, por nunca ter duvidado das minhas capacidades e por me ter apoiado em todos os momentos, pela paciência e estabilidade emocional, e principalmente pela grande amizade e cumplicidade.

Aos meus amigos, por estarem presentes em todos os momentos da minha vida e por toda a força transmitida. Um especial obrigado à minha amiga Rita, pelo apoio incondicional ao longo desta jornada.

Resumo

A dissertação que aqui se apresenta visará o estudo do tratamento dado, pela contabilidade e pela lei fiscal portuguesa, aos casos de violação do Princípio da Especialização dos Exercícios (PEE) devido a um erro contabilístico incorrido. Deste modo, será nosso objetivo colocar em confronto a interpretação feita pela contabilidade ao respetivo princípio, e a realizada pela lei fiscal no seu artigo 18.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC). Perante estas duas áreas autónomas, estudaremos também o impacto das violações do PEE e a forma como ambas tratam os erros que deram origem ao referido incumprimento.

Recorrendo à análise de acórdãos de tribunais portugueses, tentaremos identificar as tábuas interpretativas que atualmente os tribunais tendem a adotar nas suas decisões. Com a referida análise, conseguiremos, por um lado, decifrar qual a interpretação que, regra geral, os tribunais fazem ao PEE, e, por outro, qual a forma como a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) atua perante os casos de incumprimento do mencionado princípio.

Por fim, concluiremos que os tribunais tendem a aplicar uma interpretação flexível aos casos de violação do PEE. Esta interpretação resultou na aceitação do incumprimento deste mesmo princípio por a este se sobrepor o Princípio da Justiça, quando a correção efetuada pela AT à matéria coletável resulta numa situação mais injusta para o contribuinte e este não tenha causado prejuízo ao Estado.

Palavras-chave: Princípio da especialização dos exercícios; Princípio da periodização económica; Regime do Acréscimo; Princípio da Justiça; IRC; Rendimentos e Gastos; NCRF 4; Erros contabilísticos.

Abstract

The dissertation presented here, aims to study the treatment given by accounting and tax law in Portugal to cases of breach of the Principle of the Specialization of the Exercises (PSE), because an accounting error was incurred. We confront the interpretation given by the accounting to the aforementioned principle, with which the tax law in its article 18.º of the Corporate Income Tax Code (CIRC) does. In relation to the two autonomous areas, we also study the impact of the breaches of the PSE and the way in which both deal with the errors that gave rise to this breach.

We have used the analysis of judgments of Portuguese courts trying to identify the interpretative tables that currently the courts tend to adopt in their decisions. With this analysis, we have been able to decipher the interpretation that the courts usually give to the PSE, and the manner in which the Tax Authority (TA) acts in the event of non-compliance with the aforementioned principle.

We conclude that courts tend to apply a flexible interpretation to cases of breach of the PSE, resulting in the acceptance of the breach of the non-compliance by the PSE by overlapping the principle of justice when the correction made by the TA to the taxable amount results in a situation more unfair to the taxpayer and this did not cause damage to the state.

Keywords: Principle of the specialization of the exercises; Principle of economic periodization; Accrual Basis; Principle of Justice; Income Tax; Income and Expenses; NCRF 4; Accounting errors.

Índice

Lista de Siglas e Abreviaturas.....	10
1. Introdução.....	11
2. Noção de Princípio da Especialização dos Exercícios	13
2.1. O princípio da Especialização dos Exercícios na contabilidade	13
2.2. O Princípio da Especialização dos Exercícios na lei fiscal portuguesa	15
2.3. A exceção à regra geral	20
3. O incumprimento do Princípio da Especialização dos Exercícios	21
3.1. Os erros contabilísticos e as suas repercussões fiscais	21
4. Tratamento Contabilístico dos Erros	24
4.1. A NCRF 4	24
5. O olhar da jurisprudência sobre os erros	26
5.1. A evolução da Jurisprudência	26
5.1.1. A corrente primitiva	27
5.1.2. A Tese Atual	29
5.1.2.1. Análise jurisprudencial.....	30
5.1.2.2. Análise global das tábuas interpretativas atuais	37
6. Conclusões.....	47
7. Bibliografia	50
8. Lista Jurisprudencial	52

Lista de Siglas e Abreviaturas

Ac. – Acórdão

Art.º - Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

EC – Estrutura Conceptual

i.e. – isto é

LGT – Lei Geral Tributária

n.º – número

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

p. - página

PEE – Princípio da Especialização dos Exercícios

PGCA - Princípios contabilísticos geralmente aceites

POC – Plano Oficial de Contabilidade

Proc. - Processo

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

ss. – seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

1. Introdução

O objeto de estudo da presente dissertação¹, assenta particularmente na análise do tratamento contabilístico e fiscal, quando um erro de contabilização gera a violação do PEE, previsto no art.º 18.º do CIRC. A análise realizada teve por estudo duas áreas autónomas, mas que apresentam uma estreita ligação, por um lado, focamo-nos sobre o tratamento que a contabilidade dá quando se depara com a violação do PEE, por outro, incidimo-nos sobre o estudo das medidas que a lei fiscal apresenta para prevenir fugas ao imposto, provenientes do não cumprimento do art.º 18.º do CIRC. Dentro do escopo da lei fiscal, procuramos ainda reunir os requisitos essenciais que a jurisprudência adota na análise dos casos, que são despoletados em grande parte pelas correções que a AT realiza à matéria coletável do contribuinte, por entender que existe um incumprimento do referido princípio.

Os inúmeros litígios entre a AT e os contribuintes são, maioritariamente, o resultado da interpretação distinta da lei fiscal. Desta feita, a escolha do tema da presente dissertação advém da necessidade sentida em esclarecer como se interpreta o PEE a nível contabilístico e a nível fiscal, ao mesmo tempo que tentamos perceber quais as linhas orientadoras, que a jurisprudência tem vindo a adotar na solução dos sucessivos casos de violação do PEE. Com a presente dissertação, tentamos contribuir com uma melhor explicação e compreensão do PEE, tanto na ótica contabilística como fiscal.

Em primeiro lugar, procuramos analisar como a contabilidade e a lei fiscal apresentam a noção de PEE e a forma com o interpretam. Seguidamente, focamos o estudo nas formas como o direito fiscal se protege perante as possíveis fugas ao PEE, com isto procuramos definir os tipos de erros contabilísticos e quais as repercussões causadas em sede de apuramento de imposto quando se vê incumprido o artigo 18.º do CIRC.

Procuramos ainda, realizar uma análise ao tratamento que a contabilidade dá aos erros contabilísticos que geram o incumprimento do PEE.

¹ A recolha de informação para a presente dissertação, findou a 31 de Abril de 2019.

O principal pilar desta dissertação, centra-se no último ponto, onde avaliamos a evolução das decisões dos tribunais tribuários, destacando-se as decisões judiciais recentes, nas quais o processo se cingiu à avaliação das interpretações seguidas pelos tribunais fiscais. Tendo em conta os argumentos defendidos pela AT e pelos próprios contribuintes, realizamos ainda uma análise crítica às atuais conclusões jurisprudenciais, e procedemos a uma reflexão, sobre em que medida a contabilidade na sua norma específica consegue confirmar a jurisprudência.

Por último, apresentamos as nossas conclusões e perspetivas.

2. Noção de Princípio da Especialização dos Exercícios

2.1. O princípio da Especialização dos Exercícios na contabilidade

O princípio da especialização dos exercícios, doravante PEE, provém de um princípio contabilístico adotado pelo POC/77², i.e., o primeiro diploma legal aplicado em Portugal relativo à normalização contabilística. Referimo-nos ao princípio da efetivação das operações que previa, nomeadamente, que “as operações realizadas num exercício afectam os respetivos resultados, independentemente do seu recebimento ou pagamento”³. Posteriormente, com a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, deu-se a reforma do POC/77, por força da necessidade de inclusão das diretivas comunitárias⁴. Nasce, assim, em 1989 o POC/89⁵, e com este passam a incluir-se os sete princípios contabilísticos geralmente aceites (PGCA). Com o novo POC, deixa de existir o princípio da efetivação das operações e passa a regular o princípio da especialização (ou do acréscimo), o qual refere que “[o]s proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam”⁶.

As alterações contabilísticas voltaram a ocorrer em 2010, com a implementação do SNC pelo Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho, tendo sido revogado o POC. A implementação do SNC em Portugal, foi motivada pela harmonização contabilística que se deu na União Europeia, passando assim Portugal a ter um modelo contabilístico semelhante à *International Accounting Standard* (IAS) e à *International Financial Reporting Standards* (IFRS). O conteúdo do SNC apresenta distinções notórias face ao antigo POC, e no que toca ao princípio da especialização (ou do acréscimo) passa a ser denominado no SNC por “Regime do Acréscimo”⁷.

² Aprovado pelo DL n.º 47/77, de 7 de fevereiro.

³ Capítulo XII – Valorimetria no item 1 – Princípios Contabilísticos Adoptados, do DL n.º 47/77, de 7 de fevereiro. Sobre esta temática Guimarães, J. F. (Outubro-Dezembro de 2011), in *Os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (POC vs. SNC)*, Revisores & Auditores, p. 29 a 44.

⁴ Sobre a evolução do POC para o SNC, Pinheiro, C. F., Azevedo G. M., & Cruz, S. N. (2013), *Do POC ao SNC – Evolução e Aspetos Diferenciadores*, in Revista Portuguesa de Contabilidade, p. 1 a 24.

⁵ Aprovado pelo DL n.º 410/89, de 21 de novembro.

⁶ De acordo com o disposto no Capítulo 4 – Princípios Contabilísticos no DL n.º 410/89, de 21 de novembro.

⁷ Com a implementação do SNC os PCGA dividem-se em dois grupos, “Pressupostos subjacentes” e “Caraterísticas qualitativas das demonstrações financeiras”. Passa assim o Regime do Acréscimo a ser considerado um dos dois “Pressupostos Subjacentes” tal como decorre da EC nos parágrafos 22 e 23 do SNC. Sobre esta temática, Guimarães, 2011, p. 34.

Este princípio encontra-se referenciado no parágrafo 22 da Estrutura Conceptual (EC) do SNC, onde se refere que “os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem”⁸. De uma forma simples, podemos dizer que estamos perante uma regra contabilística (que a contabilidade considera atualmente como um dos dois pressupostos de base do SNC), que estabelece que os registos contabilísticos de determinado rendimento ou gasto, sejam imputados ao exercício em que ocorreram. Isto é, devem estes montantes ser registados no exercício em que ocorreram, independentemente do respetivo recebimento ou pagamento, sendo irrelevante o momento em que se materializam⁹.

O PEE, é hoje visto como um pressuposto que obedece a um critério económico e não financeiro, na medida em que aqui o que importa são as operações realizadas e não os respetivos pagamentos e recebimentos¹⁰.

Este “antigo princípio”¹¹ merece uma atenção especial dada a sua importância, pois é com a aplicação deste atual pressuposto base, que nasce a divisão entre a contabilidade na ótica económica e a contabilidade na ótica financeira. Foi com este princípio que se fez nascer as noções de rendimentos e gastos, e as noções de recebimentos e pagamentos. Refira-se ainda, que foi com o regime do acréscimo que se conseguiu definir uma base de contabilização, isto é, o momento em que devem ser efetuados os registos contabilísticos. Focamos também a atenção no facto de, sem a aplicação deste princípio, não ser possível a entidade transparecer nas suas demonstrações financeiras uma “imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira”¹², uma vez que estes indicadores são obtidos através do cálculo do

⁸ NCFR 4, parágrafo 22.

⁹ Ac. do CAAD, proc. n.º 571/2014-T de 14-04-2015, “[o] reconhecimento dos proveitos/rendimentos, na base do acréscimo, deve ser efetuado no período a que dizem respeito os efeitos das transações, e não no período em que ocorram as receitas ou no período em que ocorram os recebimentos. Não se pode confundir o momento da geração do proveito com o momento do seu recebimento, pois a geração do proveito vai gerar um direito a receber essa importância no mesmo momento ou em momento diferente do tempo.”

¹⁰ Morais (2009), in *Apontamentos ao IRC*, Almedina, p. 64. Sobre este princípio, Ferreira, (Janeiro 2007), in *Contabilidade para não contabilistas – Cadernos IDEFF, N.º 4 (2.ª edição)*, Almedina, p. 41 e ss.

¹¹ Tal como referem Pinheiro, Azevedo, e Cruz, 2013, p. 10, o SNC é “caracterizado por ser um modelo baseado em princípios e não em regras”.

¹² Ac. do CAAD 571/2014-T de 14-04-2015. Neste sentido Gonçalves, A., (Janeiro-Março de 2009), *O Sistema de Normalização Contabilística*, Revisores & Auditores, p. 36, referindo que “[a]s demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime do acréscimo informam os utentes, não somente das transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa, mas também das obrigações de pagamento futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida no futuro. Deste modo, proporciona-

resultado contabilístico, e tal como consta no Ac. do CAAD, n.º 571/2014-T, “é evidente que o princípio do acréscimo ou da periodização económica está subjacente ao apuramento do resultado contabilístico”¹³.

2.2. O Princípio da Especialização dos Exercícios na lei fiscal portuguesa

Como é do conhecimento geral, os impostos são a principal fonte das receitas do Estado e visam sobretudo, fazer face aos interesses públicos. A lei fiscal é então, uma matéria importante, que deve ser alvo de estudo dada a sua influência na persecução dos interesses públicos. Todavia, este estudo deve ser relacionado com matérias especiais, nomeadamente, a economia e a contabilidade, para que se possa ter uma total compreensão dos vários conceitos técnicos que daí advêm¹⁴.

A lei fiscal e a contabilidade no ordenamento português, apesar de serem áreas que atuam de forma autónoma, apresentam uma relação de interdependência¹⁵, tal como iremos aferir nos pontos *infra*.

O disposto no artigo 17.º do CIRC, é a primeira ponte de ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, referindo que o lucro tributável das pessoas coletivas é apurado com base no resultado líquido do período determinado, com base na contabilidade, sendo posteriormente feitos os ajustes fiscais, que a lei fiscal considera pertinentes a realizar consoante a necessidade em arrecadar as respetivas receitas¹⁶.

Aos olhos do legislador fiscal português, a contabilidade passou a representar um papel fundamental no que toca ao apuramento do lucro tributável. A contabilidade consegue apurar o rendimento consoante a realidade económica, e por isso mesmo, o legislador conseguiu aproveitar-se desta enquanto base (uma vez que posteriormente

se informação acerca das transações passadas e outros acontecimentos que sejam úteis aos utentes na tomada de decisões económicas”.

¹³ Ac. do CAAD, proc. n.º 571/2014-T, de 14-4-2015.

¹⁴ Cfr. Santos (1988), *A Fiscalidade e a Contabilidade*, Almedina, Coimbra, p. 31

¹⁵ Sobre esta temática Tavares (Out. – Dez. de 1999), in *Da Relação de dependência Parcial entre a contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento tributável das Pessoas Coletivas: Algumas reflexões ao nível dos Custos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 396, p. 47 e ss.

¹⁶ Ernest & Young, S.A. (2013), in *O NOVO IRC*, Almedina, p. 53 a 61.

apenas realiza ajustamentos fiscais¹⁷⁾ do apuramento do lucro fiscal. Sobre esta temática, Sanches¹⁸ afirma que:

Ao criar normas jurídicas par a tributação das empresas segundo a contabilidade o Código do IRC está a proceder à positivação expressa de princípios e convenções contabilísticas e a juridificá-las: codificando do Direito Contabilístico ao transformar em normas cogentes (normas de conduta) por força de um directo comando legal aquilo que até ali só poderia ter fundamento em regras de Direito Comercial (...) ou em leis não codificadas.

O legislador português optou assim por adotar o modelo da dependência parcial¹⁹, que consiste essencialmente em utilizar a contabilidade como ponto de partida para ter como desfecho final o apuramento do lucro tributável.

Como foi referido nos pontos *supra*, a contabilidade no ordenamento português sofreu uma grande alteração, tendo sido revogado o POC e implementado o SNC. Como resultado desta alteração, o legislador fiscal, para manter a estreita ligação entre a contabilidade e a lei fiscal, necessitou de fazer ajustes ao CIRC. Deu-se assim em 2010 a reforma do CIRC²⁰ através da introdução do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, onde consta no preâmbulo a conservação da “estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade”²¹ e procedeu à “manutenção do modelo de dependência parcial (...) sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas”²².

Com a reforma do código em 2010, vê-se uma alteração nas disposições do artigo 18.º do CIRC – “Periodização do lucro tributável” –, e até à disposição que atualmente

¹⁷ Entre o lucro contabilístico e o lucro tributário não existe simetria (em regra), uma vez que durante o processo de apuramento do lucro tributável ao lucro contabilístico serão aplicadas as *normas fiscais de ajuste* tal como refere Morais, 2009, p. 61 e ss.

¹⁸ Saldanha Sanches (2002), *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, p. 247.

¹⁹ Como refere Clotilde C. Palma, “[d]e acordo com este modelo, a lei fiscal prevê uma conexão formal entre a forma de apuramento da base tributável e o lucro apurado para efeitos comerciais, determinando que é obrigatoriamente com base neste último resultado que se deve determinar o lucro tributável. Isto é, o Direito Fiscal assume expressamente que a determinação do lucro tributável por base o Direito Contabilístico”. Clotilde Palma (Setembro de 2011), em “Algumas considerações sobre as relações entre a contabilidade e a fiscalidade” in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Volume IV, Coimbra Editora, p. 625 e ss.

²⁰ Sobre a reforma do CIRC em 2010, seguimos o parecer de Nascimento, S., Góis, C., in *A INFLUÊNCIA DA FISCALIDADE NA CONTABILIDADE: ESTUDO EM PORTUGAL*, disponível em <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/57.pdf>, consultado em 22 de Fevereiro de 2019, p. 7 a 9.

²¹ Cfr. Preâmbulo do DL n.º 159/2009, de 13 de julho.

²² Cfr. Preâmbulo do DL n.º 159/2009, de 13 de julho.

vigora, este artigo tem vindo a ser alvo de uma atenção especial por parte do legislador fiscal português.

A realidade económica tem vindo a sofrer alterações profundas, e sendo a contabilidade regida por princípios contabilísticos, proporciona a existência de um grau de indeterminação elevado²³. O legislador português, para se precaver perante possíveis desvios ao pagamento do imposto, foca a sua atenção em normas que considera de maior risco. O artigo 18.º do CIRC, levou a uma maior atenção por parte do legislador português, a redação deste artigo tem vindo a sofrer sucessivas reformas, essencialmente, por motivos de divergências entre a contabilidade e a lei fiscal no que toca ao apuramento do lucro tributável.

Atualmente, o n.º 1 do art.º 18.º do CIRC refere que “os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”²⁴.

A periodização do lucro tributável, ou tal como temos vindo sempre a referir, o PEE, é um tema que toca num dos pontos principais que geram disputas nos tribunais tributários portugueses, referimo-nos ao confronto entre as regras contabilísticas e as normas fiscais referentes ao apuramento do lucro tributário. No ponto anterior, analisamos como a contabilidade interpreta este princípio, resta assim perceber o qual foi o olhar do legislador fiscal português, quando transpôs para os seus normativos tributários o artigo 18.º do CIRC.

Ao analisar o citado no art.º 18.º, n.º 1 do CIRC, damo-nos conta que ao PEE está associado o regime da periodização económica dos rendimentos, e nesse sentido é necessário entender do que este princípio trata, para podermos ter uma total compreensão do referido artigo.

²³ Sobre este ponto Palma, 2011, p. 628, afirma que o tema da periodização do rendimento é uma das discrepâncias mais significativas, fundamentando-se na impossibilidade de acautelamento, pela lei contabilística, de certas dimensões da lei fiscal.

²⁴ Art.º 18.º, n.º1 do CIRC.

As empresas, em princípio, duram mais do que um ano. Melhor dizendo, as empresas esperam desempenhar funções por mais do que um ano, não obstante, as empresas têm que encerrar contas e apresentá-las anualmente.

Viu-se assim a necessidade de dividir a vida das empresas, principalmente por motivos de gestão e de informação económica, de forma a fazer cumprir as obrigações contabilísticas e fiscais. Veja-se que sem este critério não seria possível ao Estado obter receita pela via da tributação dos rendimentos obtidos num determinado período. Contudo, esta necessidade de divisão da vida de uma empresa em vários exercícios, tal como refere Morais é de todo artificial²⁵. A vida de uma empresa só se extingue quando esta cessa definitivamente funções (extinção ou dissolução). A divisão da vida das empresas em exercícios estanques, permite assim que seja apurado um rendimento tributário de um determinado período, que apesar de não ser o real, mas sim um rendimento presumido, pela via da não consideração de períodos temporais estanques.

Em suma, o princípio da periodização económica define a anualização do rendimento²⁶. No entanto, este não refere quais são os rendimentos e gastos que relevam para o apuramento do lucro tributável de determinado período. O artigo 18.º do CIRC vem responder a esta questão.

Relativamente ao artigo 18.º, n.º 1 do CIRC, podemos referir em primeiro lugar, que este aceita na íntegra o que se encontra previsto no parágrafo 22 da EC do SNC. Estamos perante um princípio contabilístico, que a lei fiscal considerou de tal forma importante que sentiu necessidade de o definir expressamente nos seus cânones.

O PEE previsto no n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, relaciona temporalmente as componentes positivas e negativas do rendimento, obedecendo a um critério económico e não financeiro. Isto significa, que estamos perante um princípio que se foca num momento económico, ou seja, no momento da venda ou da compra, e não o momento financeiro, não importa assim quando efetivamente são realizados os recebimentos ou

²⁵ Morais, 2009, p. 44 e ss.

²⁶ Tal como refere Ferreira, 2007, p. 66, “[e]mbora a vida da empresa se processe ininterruptamente, havendo estreita interdependência entre os custos e os proveitos de períodos sucessivos, diversas razões conhecidas levam à «especialização por exercícios» (...) o critério a seguir deverá ser sempre de lançar as despesas e receitas aos custos e aos proveitos do exercício a que respeitam”.

pagamentos²⁷. O PEE vem traduzir o princípio da periodização económica²⁸, em que o exercício coincide com o ano fiscal, que por sua vez, em regra, este coincide com o ano civil (para efeitos de simplificação). No entanto, o facto de os exercícios serem independentes entre si para efeitos de tributação pode originar problemas com grau de complexidade elevado, sendo esta questão é combatida através da regra da solidariedade dos exercícios²⁹.

O n.º 1 do art.º 18.º do CIRC apresenta a regra geral, não obstante, não estando a lei fiscal satisfeita com esta mesma regra, decide pormenorizar o princípio aqui estudado. Veio assim o n.º 3 do art.º 18.º do CIRC concretizar e detalhar a regra geral, podemos verificar pela sua alínea a) em que refere, que quando se dá a venda de um bem, consideram-se realizados os rendimentos e gastos na data da entrega do bem, ou quando este é colocado à disposição, ou quando se dá a transferência de propriedade. No que toca a alínea b) do n.º 3 do artigo 18.º do CIRC, quando estamos perante prestações de serviços, observam-se realizados os rendimentos e correspondentes gastos, na data em que se dá a conclusão do serviço, excetuando-se os serviços realizados por mais que um ato, prestados sucessivamente, em que o que se deve considerar o rédito ocorrido proporcionalmente à execução das referidas prestações de serviços. Em nenhuma das alíneas, se refere ao momento financeiro para a imputação temporal dos rendimentos ou gastos, o momento em que se dá o recebimento ou o pagamento é independente, tal como Morais menciona “contabilizam-se créditos e débitos e não pagamentos e recebimentos”³⁰.

²⁷ Como bem refere no Ac. do STA, n.º 01432/17 de 04-07-2018, o PEE tem “em vista a tributação da riqueza gerada em cada um desses exercícios, independentemente do seu efectivo recebimento. Atende-se, pois, a um critério económico e não a um critério financeiro, pelo que devem ser considerados e contabilizados num determinado exercício todos os créditos e débitos respeitantes a esse exercício, e não somente os recebimentos e pagamentos que nele ocorram”.

²⁸ Como refere Pereira (1988), o PEE é “caraterizado pela cisão da vida da empresa em intervalos temporais e pela imputação a cada um deles das componentes, positivas e negativas, que tornem possível determinar o resultado que lhe corresponde”, in *A periodização do Lucro Tributável*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da DGCI, p. 77.

²⁹ Cfr. consta no ponto 7 do preâmbulo do CIRC, “[e]ssa independência é, no entanto, atenuada mediante certas regras de determinação da matéria coletável, especialmente através do reporte de prejuízos”.

³⁰ Cfr. Morais, 2009, p. 64.

Estamos assim, perante um princípio contabilístico de extrema tecnicidade que a lei fiscal aceita e transpõe para os seus normativos, princípio este que “tem fonte contabilística e reprodução tributária”³¹ tal como refere Tavares.

2.3. A exceção à regra geral

O disposto no n.º 2 do artigo 18.º do CIRC, apresenta uma exceção à regra geral da especialização dos exercícios, dispondo o referido artigo que as componentes positivas ou negativas, consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação, quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas. Esta norma é vista também como um mecanismo de defesa às tentativas de elisão fiscal por parte dos contribuintes.

A lei fiscal em todos os seus normativos legais apresenta mecanismos de defesa contra as possíveis fraudes e evasões fiscais. O n.º 2 do artigo 18.º do CIRC é um exemplo deste mecanismo, visando sobretudo evitar a violação do PEE através da restrição da imputação temporal de um rendimento ou gasto referente a exercícios anteriores, sendo apenas aceites para efeitos de apuramento do lucro tributável do exercício quando estes à data do fecho das contas do exercício a que deveriam corresponder eram “imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos”³².

Estamos perante um regime específico, onde a lei fiscal se procura salvaguardar quando existe uma discordância entre o resultado contabilístico e o que a lei fiscal impõe. Resulta assim da leitura da parte final do artigo 17.º, n.º 1 e do artigo 18.º, n.º 2 ambos do CIRC, o entendimento de que as regras tributárias devem ser aplicáveis quando o tratamento contabilístico confere um resultado antagónico do fiscal³³.

Tal como refere Morais, o n.º 2 do art.º. 18.º do CIRC demonstra a rigidez que está inerente ao PEE³⁴.

³¹ Tavares (Janeiro de 2011), in *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 Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano III, N.º 4, p. 250.

³² Art.º 18.º, n.º 2 do CIRC.

³³ Proc. n.º 233/2017-T do CAAD, de 24-10-2017.

³⁴ Morais, 2009, p. 69 e ss.

3. O incumprimento do Princípio da Especialização dos Exercícios

3.1. Os erros contabilísticos e as suas repercussões fiscais

Apesar de estarmos perante um princípio contabilístico, que a lei fiscal aceita e aplica no seu ordenamento, são várias as causas que podem levar à sua violação.

Falamos em violação do PEE, quando se verifica o registo contabilístico de um rendimento ou gasto, num exercício que não o correto de acordo com as diretrizes contabilísticas, e/ou se verifica o registo fiscal de um rendimento ou gasto num exercício fiscal que não lhe compete nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do CIRC.

A violação do PEE pode ter várias origens, no entanto, iremos focar apenas no estudo de uma das causas, sendo esta para nós uma das causas que mais frequentemente entope os tribunais tributários, referimo-nos aos erros contabilísticos e fiscais de imputação temporal.

Os erros provenientes da imputação temporal dos rendimentos ou gastos ao exercício que não lhes compete, podem ser de dois tipos, tal como refere Tavares:

- erro voluntário ou involuntário: “conhece-se a regra, que é indisputável, mas por algum motivo, (ilegítimo ou justificado) não se regista o proveito ou o custo no ano devido”³⁵;
- abertura interpretativa: o erro de inscrição temporal foi efetuado “(...) com base numa interpretação plausível da regra fiscal (geral ou específica) da especialização dos exercícios, regra essa que possui um conteúdo aplicativo equívoco (ou não concludente) diante do caso concreto”³⁶.

³⁵ Cfr. Tavares (2011a), in *IRC e Contabilidade, Da Realização ao Justo Valor*, Almedina, p. 63.

³⁶ Cfr. Tavares, 2011a, p. 63.

O incumprimento deste princípio, pode ser um mecanismo de manipulação dos resultados³⁷, e pode resultar num dos seguintes cenários³⁸:

- a) antecipação do pagamento do imposto;
- b) o diferimento (ainda que artificial) do pagamento do imposto;
- c) o diferimento do pagamento do imposto pode resultar numa exclusão, total ou parcial, do pagamento do imposto.

Perante estes cenários, a importância dada pela doutrina e pela jurisprudência (como iremos posteriormente tratar) é bastante distinta.

A violação formal do PEE, quando gera o pagamento antecipado do imposto, apesar de advir de um incumprimento das regras contabilísticas e/ou fiscais, não lhe vê ser aplicadas medidas de todo severas, pelo contrário. É de fácil compreensão que estes erros não gerem um tratamento fiscal significativo. O único prejudicado com a ocorrência da violação formal é o próprio contribuinte, pois este efetivamente iria ter que pagar o imposto, todavia, com esta sua atuação (intencional ou não), vê-se a fazê-lo mais cedo do que o que deveria ser, se respeitasse o instituto da especialização dos exercícios.

O diferimento do pagamento do imposto, é o principal pilar problemático do tema que aqui se estuda, as suas consequências podem ser de todo obscenas. Além do Estado se ver privado do recebimento do imposto que lhe é devido, o contribuinte pode nos exercícios seguintes beneficiar com este diferimento, através de uma exclusão total ou parcial do pagamento do imposto.

Na opinião de Tavares, a jurisprudência deveria aceitar a violação formal do PEE. No caso da antecipação do pagamento do imposto, impende apenas sobre o SP provar que este efetivamente procedeu à contabilização do respetivo rendimento ou gasto no exercício anterior ao que deveria pelas regras da especialização. Já no caso do diferimento do imposto, mesmo que o erro seja intencional, deve aceitar-se a violação desde que o SP

³⁷ Sobre esta temática Pereira, 1988, p. 80 e 81, “[a] especialização temporal das componentes do lucro é ainda mais importante para efeitos fiscais do que para efeitos contabilísticos, dados os condicionalismos em que decorrer a determinação do imposto a pagar, de modo a evitar desvios de resultados entre exercícios diferentes com propósitos de minimização da carga fiscal (...)”.

³⁸ Neste entendimento Tavares, 2011a, p. 66 e ss.

proceda ao registo do rendimento ou gasto em exercício posterior, não podendo afastar-se desta obrigação alegando a caducidade do direito à liquidação³⁹.

A conversa muda quando a violação formal do PEE, resulta num diferimento do pagamento do imposto, que por sua vez propicia a ver-se excluído, ainda que parcialmente, o pagamento do mesmo. As discrepâncias aqui já não se relevam apenas a nível temporal, surge assim uma divergência material. Esta consequência torna-se penosa para o Estado português, e este não pode aceitar ver-se privado das suas receitas. Aqui, a opinião de Tavares, já não se revela numa solução tão benevolente, afirma que a “boa solução passa, pois, pela correção simétrica (...) dos dois exercícios”⁴⁰, isto é, propõe a reposição da verdade material através da dedução do rendimento do exercício incorreto, e do acréscimo do rendimento ao exercício correto, segundo as regras da especialização dos exercícios. Tavares defende ainda, que a jurisprudência deveria aplicar esta solução independentemente de o erro ser intencional.

O PEE resulta em termos práticos, numa restrição na opção de escolha de estratégias de gestão para os contribuintes, uma vez que estes se encontram obrigados por lei (contabilística e fiscal) a declarar os seus rendimentos e gastos decorrentes da sua atividade no exercício em que estes ocorram⁴¹.

Este princípio de origem contabilística, tornou-se num mecanismo tributário que o legislador fiscal aproveitou para conseguir fazer frente ao engenho humano, que procura sempre o caminho que mais lhe beneficia, visando sobretudo a prevenção e o combate à evasão e elisão fiscal. Importa assim perceber qual o tratamento contabilístico dado a estes, e quais as consequências fiscais que a estes sucedem.

³⁹ Tavares, 2011a, p.71.

⁴⁰ Tavares, 2011a, p.73.

⁴¹ Ac. do CAAD, proc. n.º 588/2015-T, de 29-04-2016.

4. Tratamento Contabilístico dos Erros

4.1. A NCRF 4

Como já foi referido, o estudo que aqui se propõe incide sobre os erros contabilísticos que geram violações do PEE. Torna-se assim importante, ver como a contabilidade trata os erros que violam o Princípio do Acréscimo, também conhecido por PEE.

A NCRF 4 é uma política contabilística cujo objetivo é o de “(...) prescrever os critérios para a seleção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico das alterações nas estimativas contabilísticas e correções de erros (...)”⁴².

A NCRF 4 no seu parágrafo 5, apresenta a definição de erros de períodos anteriores, e define-os como omissões, declarações incorretas decorrentes do não uso ou uso incorreto de informação, sendo que as demonstrações financeiras foram aprovadas para emissão, podem ainda ser erros matemáticos, aplicação errónea de uma política contabilística, descuidos, interpretação errada de factos ou fraudes.

A contabilidade apresenta tratamentos distintos consoante a materialidade do erro de período anterior.

O tratamento contabilístico dos erros imateriais de períodos anteriores, passa por uma simples correção dos mesmos, através das contas de gastos ou rendimentos no período em que estes foram descobertos, ou seja, no período corrente. Este tratamento, baseia-se apenas num lançamento contabilístico de simples correção, que se irá refletir na demonstração de resultados do período corrente em que o erro é descoberto, não sendo necessário a aplicação da NCRF 4 que aqui se estuda. Vemos que a solução contabilística para erros imateriais, passa pela aceitação da violação do PEE, ou seja, a contabilidade aceita assim um rendimento ou um gasto num exercício que, pelas regras impostas pelo princípio, não lhe corresponde.

A NCRF 4 apresenta o tratamento contabilístico a adotar, quando se está perante erros materiais de períodos anteriores. A solução adotada pelo normativo contabilístico,

⁴² NCRF 4, parágrafo 1, do SNC.

passa pela Reexpressão Retrospectiva. Como é sabido, na contabilidade não é permitida a reabertura de exercícios já encerrados, contudo a Reexpressão Retrospectiva permite corrigir erros realizados em períodos anteriores sem violar esta regra contabilística.

A Reexpressão Retrospectiva⁴³, consiste na correção do erro (sem a abertura de saldos antigos) como se este nunca tivesse ocorrido, sendo necessário realizar dois procedimentos: no período corrente, efetua-se um lançamento contabilístico em que a contrapartida é a conta de resultados transitados, alterando-se assim o montante dos Capitais Próprios; além da alteração do Capital Próprio, deve ainda fazer-se a reexpressão das demonstrações financeiras, ou seja, a contabilidade aplica um tratamento retrospectivo como se o erro nunca tivesse ocorrido.

De uma forma geral vemos que a contabilidade olha para os erros como um problema temporal sem grande impacto, o seu olhar incide sobre o panorama geral e não se foca apenas num único exercício, como o direito fiscal faz e que mais à frente iremos estudar. A contabilidade olha para os erros temporais de contabilização, como um jogo de soma zero, isto é, se não se regista num exercício regista-se noutro, no final (e aqui referimo-nos ao final da vida das empresas) as contas irão sempre bater certas, uma vez que o montante efetivamente se encontra registado nestas.

⁴³ Para mais desenvolvimento ver NCRF 4, parágrafo 36 a 44.

5. O olhar da jurisprudência sobre os erros

5.1. A evolução da Jurisprudência

A nível fiscal não se pode olhar para este problema com tão ânimo leve. Como já referimos nos pontos anteriores, a violação do PEE reflete-se num problema temporal de imputação dos respetivos rendimentos ou gastos. Por outras palavras, verifica-se a inscrição de um rendimento ou gasto num exercício que não o correto. Para a lei fiscal, este problema tornou-se num tema sensível e veio talvez a tornar-se a maior querela da jurisprudência portuguesa.

A lei fiscal é cautelosa na sua lei, e como já referimos anteriormente, está cheia de mecanismos de defesa contra possíveis alisamentos e fraudes ao imposto. Aqui não foi exceção, no entanto, apesar de ter criado uma exceção à regra geral, conforme decorre do disposto n.º 2 do artigo 18.º do CIRC, viu-se deparada com um problema que parecia não ter lei aplicável.

O artigo 18.º do CIRC, em nenhuma das suas alíneas refere o tratamento que os contribuintes e a própria AT, devem aplicar quando se vêm perante a violação das regras de especialização dos exercícios. Surge assim a questão nos tribunais portugueses, sobre qual o tratamento fiscal que se deve aplicar quando se está perante situações em que o PEE se vê incumprido por motivos de erros de imputação temporal.

Ao longo dos anos, a jurisprudência portuguesa tem vindo a confrontar-se sobre esta questão, que coloca em causa a compatibilização que existe entre a lei fiscal e as normas contabilísticas. Vários são os casos com que a jurisprudência se tem deparado, inclusive, este é ainda um tema com que os tribunais, atualmente ainda se deparam. Com as várias análises, os tribunais foram aprimorando os seus argumentos relativos à questão aqui debatida, viu-se assim, uma mudança e evolução nas suas teses que se propõem a solucionar uma questão, que numa primeira fase parece ser técnica, mas que passa por confrontos com o Princípio da Justiça.

Segundo Tavares, a jurisprudência encontra-se dividida em duas teses opostas: a corrente primitiva e a tese atual⁴⁴. Iremos debruçar-nos sobre a análise destas duas correntes, no entanto, o foco primordial irá incidir sobre a corrente atual, onde analisaremos alguns casos que decorreram recentemente nos tribunais portugueses, de forma a tentar perceber qual o entendimento que estes atualmente defendem.

5.1.1. A corrente primitiva

A corrente primitiva foi a primeira tese que os tribunais adotaram quando se viram confrontados com a “a questão de compatibilização entre o interesse fiscal e os erros contabilísticos e fiscais da especialização dos exercícios”⁴⁵. Esta solução era de todo radical, mas ao mesmo tempo, apresentava-se como uma solução formal e legalmente correta. Esta tratava-se, essencialmente, pela não aceitação da inscrição num exercício erróneo de um rendimento ou gasto, uma vez que se verificava uma violação de um princípio formal.

Não obstante, a não aceitação da violação do PEE, acabava por se revelar numa solução inadequada pelos efeitos que gerava, pois acabava por se verificar uma das seguintes consequências. A não aceitação da violação do PEE, poderia resultar na aceitação fiscal do tratamento contabilístico, aplicável aos casos de violação do Princípio do Acréscimo decorrentes de erros contabilísticos (uma vez que a lei fiscal não possui tratamento específico e tipificado para estes casos). Sucede que este tratamento resultava mais uma vez inadequado, pelo facto de contabilisticamente não se realizar a reabertura de exercícios encerrados. A solução que o direito contabilístico aplica, consiste em realizar um acerto ao exercício posterior conforme vimos anteriormente (quando o erro é considerado materialmente relevante), ou quando o erro se demonstra imaterial este é consentido, isto é, a contabilidade nada faz em relação ao erro, por este não ter impactos materiais nas suas contas. Ainda assim, esta tese quando aplicada podia gerar outros dois efeitos: a dupla tributação de proveitos (uma vez que o sujeito passivo já havia inscrito o rendimento no ano erróneo, e a AT pela via inspetiva procede à correção e tributa o

⁴⁴ Tavares, 2011a, p. 63.

⁴⁵ Tavares, 2011, p. 253.

respetivo rendimento no exercício correto pela via fiscal, em concreto, pelo disposto no artigo 18.º, n.º 1 do CIRC, refira-se ainda que a AT não procedia à desconsideração do rendimento do ano considerado erróneo e que já tinha sido alvo de tributação), ou a dupla desconsideração de gastos (semelhante ao caso anterior, no entanto aqui a AT desconsidera o gasto no ano em que o contribuinte tinha inscrito erradamente e não procede à inscrição do gasto no ano correto para efeitos de tributação). Estes dois efeitos eram a consequência de a jurisprudência não ter acolhido a “dupla correção em sentido inverso”⁴⁶.

Pese embora formal, esta tese não se pode considerar de todo errada, uma vez que a lei refere expressamente qual o momento de imputação (registo) das componentes positivas e/ou negativas do rendimento, aliado à tipicidade da lei fiscal, temos um sistema judicial que muitos defendem sendo um contencioso de plena jurisdição⁴⁷. Contudo, não podemos deixar de demonstrar desacordo para com esta tese, principalmente quando se apura os efeitos que esta pode gerar.

No plano prático, a função de tutela plena no processo judicial não se vê realizada, pois o contencioso tributário é na prática, um contencioso de mera anulação, uma vez que os tribunais tributários são chamados para analisar impugnações⁴⁸ de atos que visam sobretudo a anulação de um ato de liquidação. Veja-se, que para se estar perante um contencioso de plena jurisdição, a anulação de um ato não chega. Deveria a sentença, para além de julgar a anulação de um ato de liquidação, acrescentar meios que levem a AT a atuar no sentido de correção do caso.

Como referimos, esta tese não estava de todo errada, esta respeitava efetivamente a tipicidade fechada que a lei fiscal impõe. Não obstante, apesar de se ver cumprida a lei, para o contribuinte as consequências de termos em Portugal um contencioso tributário de mera anulação criava uma injustiça material. O contribuinte ao não ver o seu rendimento ou gasto aceite no exercício onde registou erradamente, acabava por não ver o seu rendimento ou gasto reconhecido em nenhum exercício. A sentença apenas recai sobre a anulação de um ato, e não apresenta meios de correção para o caso. O contribuinte saía

⁴⁶ Tavares, 2011a, p. 64 e ss.

⁴⁷ Nos termos do art.º 96.º, n.º 1 do CPPT, “[o] processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária”.

⁴⁸ Pelo exposto nos artigos 97.º do CPPT e 95.º da LGT, compreendemos que estes preveem a impugnação como o meio de reação mais usual.

assim duplamente prejudicado, e não seria correto para o contribuinte ver-se cumprido um princípio formal, mas transbordar numa injustiça material, “[a] forma não legitima a dupla tributação”.⁴⁹

Pelo o exposto, esta tese encontrava-se desadequada, na medida em que ao fazer prevalecer o PEE, revelava-se no incumprimento de um outro princípio. Referimo-nos ao Princípio da Justiça previsto nos artigos 266.º n.º 2 da CRP e 55.º da LGT. A sobreposição do PEE não pode resultar “numa armadilha que possibilite à administração tributária cobrar impostos que não são devidos”⁵⁰.

A jurisprudência percebeu que a solução, apesar formalmente correta esta, não se revelava justa. Desta forma, tinha ainda em mãos a questão de como tratar a violação do PEE decorrente de um erro de imputação temporal, sem que a solução resultasse numa injustiça material.

5.1.2. A Tese Atual

Ao longo dos anos, a jurisprudência tem vindo a apresentar soluções, que considera justas face aos numerosos casos de violação do PEE, ao mesmo tempo tem vindo a adaptar estas soluções à realidade legislativa portuguesa.

Para os contribuintes perceber quais os entendimentos atuais da AT e dos tribunais portugueses sobre matérias fiscais, pode resultar em poupança no seu contencioso, evitando ou diminuindo idas aos tribunais portugueses e confrontos com a própria AT. Posto isto, consideramos importante a análise de decisões recentes dos tribunais portugueses relativas a casos de violação do PEE decorrentes de erros contabilísticos ou fiscais de imputação temporal.

⁴⁹ Tavares, 2011a, p. 65.

⁵⁰ Cfr Campos, Rodrigues e Sousa (1999), in *Lei Geral Tributária - comentada e anotada*, 2.ª edição reimpressão, Vislis Editores, p. 169.

Iremos analisar três casos do CAAD, dois do STA, um do TCAS. A escolha destes tribunais deveu-se ao facto de os mesmos apresentarem um elevado número de decisões sobre a temática que temos vindo a analisar ao longo da presente dissertação.

5.1.2.1. Análise jurisprudencial

O processo n.º 01204/13 do STA⁵¹, apresenta o caso da Sociedade A, que viu a AT proceder a correções à sua matéria coletável do exercício de 2000. A correção advém do registo de um donativo, realizado a uma fundação pela Sociedade A, cujo cheque foi emitido a 31/12/2000 e contabilizado pela Sociedade A no ano de 2000. No entanto, apenas foi descontado efetivamente pela fundação no ano de 2001, daí a própria fundação apenas ter procedido a contabilização do referido donativo no ano de 2001. Perante a disparidade das datas do registo contabilístico do donativo pelas duas entidades, a AT entendeu que existiam incongruências entre os registos contabilísticos das duas entidades, e que a Sociedade A se encontra a violar o PEE, uma vez que esta deveria ter efetuado o registo do donativo apenas em 2001 e não no exercício de 2000.

Perante o caso, o STA decidiu que a AT não se encontrava a interpretar corretamente o PEE, devendo este ser interpretado no sentido de que “a imputação de um proveito ou de um custo a um determinado exercício obedece a um critério económico e não a um critério financeiro”⁵². Perante esta análise, entendeu que a Sociedade A não se encontrava a violar o disposto no n.º 1 do art.º 18.º do CIRC, uma vez que esta procedeu à referida contabilização do donativo, no momento em que decidiu atribuir o referido donativo que ocorreu ainda no ano 2000, tendo emitido o cheque ainda nesse mesmo ano.

O STA, perante este princípio refere ainda que este deve ser interpretado de acordo com o Princípio da Justiça (art.º 266.º n.º 2 da CRP e art.º 55.º da LGT), podendo ser aceite a inscrição de gastos em exercício anterior, desde que a incorreta contabilização temporal de um rendimento ou gasto, não seja o resultado de omissões voluntárias ou intencionais, com o objetivo de transferir resultados entre os exercícios. Não obstante,

⁵¹ De 02-03-2016. Neste sentido proc. n.º 609/2015-T do CAAD, de 02-05-2016.

⁵² Ac. do STA, proc. n.º 01204/13, de 02-03-2016.

perante o caso analisado, não existiu necessidade de recorrer ao Princípio da Justiça, uma vez que não existe violação do PEE.

O TCAS⁵³ parece seguir o mesmo entendimento do acórdão anterior. O caso retrata a Sociedade F, que viu a sua matéria coletável do IRC relativo ao exercício de 1992, ser corrigida pela AT e esta não realizar a dupla correção inversa. O TAF já havia dado razão à Sociedade F, alegando que a AT, além de ter que proceder às respetivas correções, que consistiram na desconsideração de proveitos ao exercício de 1992, está também vinculada, segundo os princípios da proporcionalidade, da verdade material, da tributação do rendimento real e da justiça, a efetuar a dupla correção inversa, isto é, a colocar o proveito no ano que lhe diga respeito pelo disposto no n.º 1 do art.º 18.º do CIRC.

Tal como o acórdão anteriormente analisado, o TCAS, no presente acórdão, pronuncia-se sobre o Princípio da Justiça, onde defende, que se da aplicação da regra geral do PEE resultar numa situação de injustiça para o SP, deve fazer-se operar o Princípio da Justiça, consagrado no n.º 2 do art.º 266.º da CRP e no art.º 55.º da LGT. Perante o caso concreto, o TCAS veio negar provimento ao recurso apresentado pela AT, defendendo que esta ao efetuar a referida correção ao exercício de 1992 (desconsideração de proveitos), deveria ainda assim proceder à inscrição nos exercícios que lhes compete dos referidos proveitos, sob pena de violação do Princípio da Justiça.

Um outro caso que se destaca é o processo n.º 446/2017-T do CAAD⁵⁴, onde a questão fundamental se prende com o facto de a Sociedade A ter procedido a uma reclassificação de contas de balanço (alteração de “Provisões” para “Acréscimo de custos”) aos exercícios de 2008 e 2009. Desta feita, decide apresentar uma reclamação graciosa, para que a AT proceda à correção das autoliquidações relativas aos exercícios em causa, por forma a ver ser dado o tratamento fiscal adequado, uma vez que a Sociedade A apenas reverteu parcialmente, nos exercícios de 2008 e 2009, os gastos reconhecidos na contabilidade até 2009, tendo sido estes desconsiderados para efeitos fiscais. Ainda na reclamação graciosa, a Sociedade A alega que saiu lesada, uma vez que em 2008 pagou

⁵³ Ac. TCAS, proc. n.º 03685/09, de 14-04-2016. O proc. n.º 262/2015-T do CAAD, de 22-01-2016, apresenta argumentos no mesmo sentido.

⁵⁴ De 09-04-2018.

IRC em excesso, adicionalmente nos exercícios do ano 2010 e seguintes a mesma não deduziu os montantes pagos relativos aos encargos estimados acrescidos nos anos anteriores, não lhe tendo sido possível deduzir o montante que havia sido tributado.

Contrariamente está a AT, que suporta o indeferimento à reclamação graciosa, alegando que o tratamento dado pela Sociedade A aos encargos respeitantes a despesas com comissões a título de provisões, não fere a lei fiscal em vigor nos exercícios de 2008 e 2009, e sendo provisões não aceites fiscalmente, estas foram acrescidas para o apuramento do resultado fiscal nos respetivos exercícios. A AT entende que a questão foca em diferenças temporárias, uma vez que as provisões serão dedutíveis ao resultado fiscal nos períodos em que forem utilizadas. Desta forma, entendendo que a Sociedade A não sai lesada, uma vez que os gastos contabilizados como provisões, mas não relevados para efeitos fiscais, foram revertidos nos exercícios seguintes, considerando que não existe qualquer imposto entregue indevido à Sociedade A. A AT defende ainda, que se existisse algum ajustamento a realizar, este apenas deveria ocorrer a partir de 31 de dezembro de 2009 (uma vez que foi quando se deu a reclassificação contabilística), com efeito a partir de 2010.

Perante o caso, o tribunal arbitrário segue a mesma interpretação dada pelos outros tribunais aqui estudados, entende: que os gastos em causa deveriam ter sido considerados para efeitos fiscais no ano em que as obrigações nasceram, ou seja, no momento da venda aos concessionários e não no ano do pagamento. Relativamente à inclusão dos gastos em 2008 e em anos anteriores, entendeu que estes não lesam o erário publico, e veja-se que só no ano de 2008 a Requerente teve lucro tributável, no entanto este seria transformado em prejuízo fiscal caso fossem tidos em consideração os gastos, com a conseqüente anulação total da liquidação de imposto.

Adicionalmente o CAAD denuncia-se sobre o Princípio da Justiça, considerando que este não impõe o afastamento do n.º 1 do art.º 18.º do CIRC, tanto mais que tal redundaria no afastamento duma violação da regra especialização dos exercícios, através da violação dessa mesma regra relativamente ao exercício de 2008, período tributário mais relevante para o caso.

Quanto à autoliquidação em causa, esta está incorreta, não só por não terem sido considerados gastos que, de acordo com o PEE, são imputáveis ao exercício de 2008, mas, também, por se ter deduzido, em violação desse mesmo preceito legal, respeitante a

comissões e campanhas imputáveis a períodos tributários passados. Quanto à matéria coletável do ano de 2009, o CAAD defende que devem ser considerados gastos do exercício incorrido com comissões e campanhas ocorridas neste ano, ainda que pagas em exercícios subsequentes e, ao invés, não devem ser considerados gastos com pagamentos de anos anteriores, designadamente do ano de 2008 que, como referido *supra*, é imputado a este ano e não a 2009, ao invés do que foi considerado na autoliquidação.

Um outro caso que pode trazer informação relevante para o estudo que temos vindo a desenvolver é o processo n.º 367/2014 do CAAD⁵⁵. A questão a decidir⁵⁶ advém de uma inspeção realizada à Sociedade A pela AT, que incidiu sobre o exercício de 2009. Nesta ação inspetiva, a AT entendeu que a Sociedade A se encontrava a violar o PEE, uma vez que na sua contabilidade não possuía qualquer prova documental ou evidência que provasse a efetiva devolução de uma mercadoria no final de 2008, desta forma a AT entendeu de que os custos referentes a exercícios anteriores a 2009, não poderão ser aceites para apuramento do resultado fiscal no exercício de 2009 e fundamenta alegando que já transcorreu o prazo de caducidade do direito à liquidação. Ainda assim a AT, entendeu que o Princípio da Justiça, aqui não se pode sobrepor ao PEE por sofrer de limitações impostas pelo Princípio da Segurança e da Certeza Jurídicas quanto à possibilidade de esta proceder à revisão da liquidação do IRC referente a 2008.

A Sociedade A recorre ao CAAD por discordar do entendimento da AT. Explica que as mercadorias foram efetivamente devolvidas pelo cliente, por falha nos testes de controlo de qualidade, e defende, quanto à alegada violação do PEE, que este princípio não deve ser interpretado de uma forma rígida, e que o presente caso não resultou em qualquer lesão para o erário público, bem pelo contrário uma vez que a Sociedade A apurou e pagou um IRC sobre proveitos antecipadamente e erroneamente. A Sociedade A refere ainda, que a AT deve analisar o PEE atenta também ao Princípio da Justiça, o que deveria resultar numa das seguintes hipóteses: 1) correção correlativa, estando em prazo o exercício de 2008; ou 2) abster-se de efetuar qualquer correção quando não é possível a imputação dos custos ao ano em que estes deveriam ter sido imputados à luz do PEE.

⁵⁵ De 24-01-2019. Neste sentido, proc. n.º 422/2016-T de 31-03-2017 do CAAD.

⁵⁶ O proc. n.º 367/2014-T do CAAD, trata de outras questões fundamentais, no entanto para o estudo aqui em causa apenas importa a análise da questão que aborda o PEE.

Perante o caso exposto, o CAAD decide declarar ilegal a correção efetuada pela AT. O CAAD entendeu que à face do PEE, as duas notas de crédito emitidas para anular as vendas que haviam sido realizadas em 2008 deveriam ser imputadas ao exercício de 2008, não tendo sido questionado pela Requerente. Perante o entendimento da Requerente no que se refere ao Princípio da Justiça, o CAAD segue o entendimento do STA, ou seja, defende que o PEE deve ser interpretado de acordo com o Princípio da Justiça, devendo “permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferências de resultados entre exercícios”⁵⁷. Desta forma, o CAAD concorda com o que a Sociedade A alega, no sentido de que a AT deveria abster-se de efetuar qualquer correção quando não lhe é possível cumprir a imputação dos custos ao ano em que estes deveriam ter sido imputados.

Relativamente ao processo n.º 01432/17 do STA⁵⁸, este trata do caso em que a questão incide sobre a alegada violação do n.º 2 do art.º 18.º do CIRC pela Sociedade A. A questão foi suscitada em sede inspetiva, realizada pela AT aos exercícios de 1999 a 2001, onde a AT procedeu a correções à matéria coletável do exercício de 2001 por considerar que os custos registados a título de *fee* de gestão e calculados nos termos da “*EU refiner’s letter*” não eram totalmente desconhecidos ou imprevisíveis em exercícios precedentes, considerando ainda que esta atuação por parte da Sociedade A, foi uma tentativa de transferência de resultados entre exercícios. O TAF deu razão à AT, complementando este entendimento, alegando que a Sociedade A não conseguiu demonstrar os requisitos exigidos no artigo 18.º, n.º 2 do CIRC, isto é, “falta de demonstração do manifesto desconhecimento ou impressibilidade, a justificar a correspondente consideração daquele custo, na íntegra, apenas no ano de 2001”⁵⁹.

A Sociedade A recorre ao STA contra-alegando, em síntese, que é da competência da AT provar que o procedimento adotado pela própria foi incorreto e ilegal, ou seja, competia à AT fazer prova de que a Recorrente não cumpriu com os requisitos do n.º 2 do art.º 18.º do CIRC. Alega ainda, que apenas teve conhecimento em 2001 do exato

⁵⁷ Retira a citação do Acórdão do STA de 02-04-2008, proc. n.º 0807/07.

⁵⁸ De 04-07-2018. Neste sentido proc. n.º 0625/14 do STA, de 28-01-2015, proc. 0164/12 do STA, de 04-09-2013 e proc. n.º 442/2017-T do CAAD, de 26-01-2018.

⁵⁹ Ac. do STA, proc. n.º 01432/17, de 04-07-2018.

montante do incentivo pelo fornecimento de açúcar que iria pagar aos países ACP, e que não houve qualquer intenção de efetuar transferências de resultados entre exercícios fiscais.

Na opinião do STA, a Sociedade A procedeu em conformidade com a lei ao registar apenas em 2001 o gasto a título de *fee* de gestão, tendo dado provimento ao recurso.

Perante os factos provados, o STA entendeu que a Sociedade A em exercícios anteriores a 2001 procedeu ao registo de uma provisão que advinha do facto de esta não saber em concreto qual o montante que iria incorrer a título de incentivo pelo fornecimento de açúcar. Sobre a provisão, esta não foi alvo de análise pelo STA, contudo, este tribunal reforça a importância do registo de provisões para dar cumprimento ao PEE, sempre que o SP incorra num gasto, mas não saiba qual o montante final efetivo, ou seja, quando o montante é desconhecido e que apenas no futuro será determinado. Perante a atuação da Sociedade A, o tribunal refere que deste procedimento não decorre qualquer violação do PEE, decorreria sim, se a Sociedade A não tivesse provisionado o referido montante anteriormente. Isso teria despoletado a violação do PEE na medida em que não tinha quaisquer provas de que o gasto era manifestamente desconhecido, mas não na sua totalidade (daí ter provisionado o referido gasto, contrariamente ao que entendeu a AT), violando assim o disposto no n.º 2 do art.º 18.º do CIRC. Desta forma, em 2001, quando a Sociedade A teve conhecimento de qual era efetivamente o valor total do gasto, atuou em conformidade ao reverter a provisão e registar o gasto total na sua contabilidade, ou seja, o STA entendeu que deste comportamento não resultou qualquer violação do PEE bem como não houve qualquer intenção por parte da Sociedade A em transferir resultados ilícitamente entre exercícios fiscais.

Outra Decisão Arbitral⁶⁰ com um conteúdo relevante é a do processo n.º 233/2017-T, que foca o caso que surgiu de uma ação de inspeção da AT ao exercício de 2012, em que a AT considerou que a inscrição da variação patrimonial negativa decorrente do desconhecimento de um ativo se encontrava a violar o disposto nos artigos 17.º e 18.º do CIRC.

⁶⁰Proc. n.º 233/2017-T do CAAD, de 24-10-2017.

A motivação que levou às correções efetuadas pela AT, sucedem de um contrato celebrado em 2005 entre a Sociedade A e o Estado português, cujo objeto se centrava na aquisição de um Navio Polivalente Logístico (NPL). Em 2006 e 2007, a Sociedade A procedeu ao registo do ativo associado ao projeto básico do NPL, e destes registos viu-se a aceitação fiscal (a AT aceitou estes factos) de variações patrimoniais positivas (concorreram para a formação do lucro fiscal).

O contrato teve prorrogações anuais até 31-12-2011. Com o término das prorrogações do contrato a Sociedade A, no final de março de 2012, desreconheceu na sua contabilidade o projeto básico do NPL, ainda assim, o Estado, no final do mesmo ano decidiu adquirir o projeto à Sociedade A por um valor superior ao que se encontrava previsto.

Desta feita, a AT alega que a dedução no apuramento do lucro tributável de 2012, de uma variação patrimonial negativa de 2011 (do efetivo desreconhecimento do projeto) incumpe com o disposto nos artigos 17.º e 18.º do CIRC, logo a dedução não pode concorrer para efeitos de apuramento do lucro tributável do exercício de 2012.

A Sociedade A, não concordando com as correções efetuadas pela AT, recorre ao CAAD para ver anulado o ato de liquidação adicional de IRC e ver a variação patrimonial negativa ser aceite no exercício de 2012. Esta defende-se argumentando que, no final de 2011, se encontrava em situação de incerteza relativamente à continuidade do projeto, desta forma, só conseguiria ter certezas após o período de ocorrência de caducidade do contrato, isto é, posteriormente a 31-12-2011, daí apenas ter inscrito a variação patrimonial no exercício de 2012. Refere ainda, que desta operação não resultou em prejuízo para a AT e invoca a jurisprudência do STA alegando que a AT está a violar o Princípio da Justiça.

Perante o caso exposto, o CAAD vem dar razão à AT, na medida em que considera que para efeitos fiscais a variação patrimonial negativa que consubstancia o desreconhecimento do ativo em causa deveria ser imputada ao exercício de 2011 e não ao de 2012 tal como realizado pela Sociedade A.

Contrariamente ao que a Requerente entendeu, esta efetivamente desreconheceu o ativo contabilisticamente com referência ao exercício de 2011, dando-lhe apenas relevância fiscal no exercício de 2012. O CAAD perante este tratamento, entende que quando as aplicações das regras contabilísticas conduzem a um resultado distinto do que

a lei fiscal prevê, em concreto, do n.º 2 do art.º 18.º do CIRC (redação de 2012), deve aplicar-se o tratamento que o referido artigo, expressamente tem para com as variações patrimoniais, ou seja, para efeitos fiscais prevalecem as regras fiscais às contabilísticas tal como decorre do n.º 1 do art.º 17.º (parte final) do CIRC⁶¹.

Quanto à alegada violação do Princípio da Justiça invocada pela Sociedade A, o CAAD refere que o Princípio da Justiça pode prevalecer sobre o PEE mediante o cumprimento de dois requisitos: 1) a inscrição do montante em ano distinto ao que deveria ser pelo cumprimento do PEE, não tenha resultado prejuízo para o Estado e; 2) não tenha sido concretizado com intenção de obter vantagens fiscais. Ainda assim, o CAAD refere que nos casos em que a imputação de gastos ou de variações patrimoniais a exercício diferente do que deveria ser pelo cumprimento do PEE, resultar em vantagens fiscais para o contribuinte, dá-se a presunção de que o não cumprimento com as regras do PEE foi realizado intencionalmente. Caso contrário, isto é, quando não resulte em qualquer vantagem para o contribuinte deverá presumir-se que a imputação do gasto ou variação patrimonial ao exercício erróneo não foi intencional. Esta Decisão Arbitral, reforça ainda este entendimento com os argumentos do STA, que vão no sentido de que o Princípio da Justiça deve prevalecer sobre o PEE, quando da não observância do PEE não haja qualquer prejuízo para o erário público. Perante o caso concreto o CAAD, refere que a aceitação da variação patrimonial negativa no exercício de 2012 traria vantagens para a Sociedade A, e conseqüentemente prejuízo para o Estado, na medida em que a situação fiscal passaria de lucro fiscal para o de prejuízo fiscal. Desta forma, a decisão foi no sentido de presunção de que a transferência da relevância fiscal da variação patrimonial para o exercício de 2012 foi intencional, logo não se faz prevalecer o Princípio da Justiça.

5.1.2.2. Análise global das tábuas interpretativas atuais

Os tribunais tributários evoluíram nas suas conclusões no que toca a este tema que a nosso ver é sensível. Atualmente, temos um olhar diferente da jurisprudência perante uma matéria fiscal que passou a envolver “juízes valorativos e subjectivos na

⁶¹ Neste sentido Ac. do CAAD, proc. n.º 429/2017-T, de 21-05-2018.

interpretação, material e objectiva, dos princípios contabilísticos e fiscais”⁶², esta é talvez a afirmação que melhor distingue a corrente primitiva da corrente atual.

Da análise geral aos acórdãos apresentados nos pontos *supra*, é possível concluir que a interpretação dada pelos tribunais relativamente ao PEE, consagrado no n.º 1 do art. 18.º do CIRC, hoje parece estar bem consolidada, e vai ao encontro do que a doutrina defende, em concreto, o registo contabilístico dos rendimentos e gastos deve ocorrer no momento em que estes são gerados, e não no momento em que estes são recebidos ou pagos, como refere na maioria das decisões, este princípio atende a um critério económico e não financeiro.

No entanto, o tema que aqui importa são os casos de incumprimento das regras de especialização dos exercícios, dada a dificuldade sentida pelos tribunais em aplicar soluções que não se revelassem na violação de outros princípios estruturantes do direito fiscal, tal como vimos na tese primitiva.

Perante os casos de incumprimento das regras de especialização dos exercícios, os tribunais têm hoje impregnado nas suas decisões uma tese que a nosso ver é inovadora, e que a doutrina tem vindo a defender. Tal como decorre das soluções proferidas no proc. n.º 01204/03⁶³ do STA, proc. n.º 367/2014-T⁶⁴ e proc. n.º 233/2017-T⁶⁵ ambos do CAAD, bem como no proc. n.º 03685/09 do TCAS⁶⁶, a interpretação do PEE, consagrado no artigo 18.º do CIRC, deve ser conjugado com a alusão ao Princípio da Justiça, consagrado no n.º 2 do art.º 266.º da CRP e no art.º 55.º da LGT, quando a aplicação da regra geral origine uma situação de flagrante injustiça material para o contribuinte. Tal como refere o processo n.º 01204/13 do STA, “o princípio da especialização de exercícios não é rígido antes deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o Princípio Constitucional da Justiça”⁶⁷.

Esta solução, traduz-se na possibilidade de aceitação da violação formal da norma que regula as regras de especialização dos exercícios, quando o efeito da aplicação da

⁶² Tavares, 2011a, p. 65 e ss.

⁶³ De 02-03-2016.

⁶⁴ De 24-01-2019.

⁶⁵ De 24-10-2017.

⁶⁶ De 14-04-2016.

⁶⁷ Ac. do STA, proc. n.º 01204/13 de 02-03-2016.

regra geral (i.e., quando se aplica o n.º 1 do art.º 18.º do CIRC por forma a corrigir o incumprimento do mesmo) origine uma situação de injustiça material para o contribuinte.

O trabalho dos tribunais portugueses não é simples quando se encontram a analisar os casos de incumprimento do PEE. Perante a análise dos acórdãos e pela forma como estes se encontram estruturados, conseguimos delinear um caminho que nos parece ser o seguido para a tomada de decisões no que toca ao tema aqui desenvolvido.

Em primeiro lugar, os tribunais realizam uma análise aos factos e concluem perante estes se o caso em concreto está perante a violação do PEE regulado no art.º 18.º do CIRC, ou seja, o caminho dos tribunais começa por averiguar se o contribuinte incorreu num comportamento errado, e com isto referimo-nos a um erro de contabilização do rendimento ou gasto no exercício que não o correto segundo a lei.

Perante o incumprimento do artigo 18.º do CIRC, os tribunais podem adotar uma posição mais rígida ou flexível na interpretação da norma. Como já referimos, atualmente os tribunais tendem a adotar soluções que vão no sentido da flexibilização, através da alusão ao Princípio da Justiça. Ainda assim, a aplicação da solução flexível passa por verificar se o contribuinte conseguiu apresentar indícios suficientes, de que o erro incorrido não foi consequência de omissões voluntárias e intencionais, com vista a manipular os resultados entre exercícios, e se o Estado não se viu prejudicado com o referido erro de contabilização.

As soluções apresentadas pela jurisprudência, variam consoante as situações que resultaram em sede de apuramento de imposto, decorrente do incumprimento do referido artigo. Em concreto, os tribunais fiscais têm apresentado soluções distintas conforme se deparam com situações que resultem em vantagens fiscais para o contribuinte, das que não resultem em quaisquer vantagens para o mesmo. Tal como é proferido na Decisão Arbitral, processo n.º 233/2017-T⁶⁸, se o incumprimento das regras da especialização de exercícios resultar em vantagens fiscais para o contribuinte, dá-se a presunção de que o erro de contabilização em exercício que não lhe competia, teve por base omissões voluntárias ou intencionais em manipular os resultados entre os exercícios, entendimento oposto reside, quando do erro, o contribuinte não obtenha qualquer vantagem, aqui a

⁶⁸ De 24-10-2017.

presunção é no sentido de que não existiu qualquer intenção em manipular o pagamento do imposto.

Estas presunções incutidas pela jurisprudência, advêm do engenho humano que tenta sempre recorrer a mecanismos de manipulação do imposto. E, como vimos no ponto 3.1., a violação do PEE pode resultar em três cenários, e perante estes os tribunais atuam de maneiras distintas.

Perante os casos de antecipação do pagamento do imposto, vemos uma tendência da jurisprudência em adotar uma posição flexível, pois da antecipação do pagamento do imposto não resultam quaisquer vantagens para o contribuinte, e por isso os tribunais presumem que não existiu qualquer tentativa de manipulação de resultados, aceitando assim a violação formal do PEE e fazendo alusão ao Princípio da Justiça. Um exemplo deste entendimento é o que decorre no processo n.º 367/2014⁶⁹ do CAAD, em que a Sociedade incorreu num erro, dando este azo ao pagamento sobre rendimentos antecipadamente. Perante este o caso o CAAD defende que o PEE deve ser interpretado de acordo com o Princípio da Justiça, presumindo que o erro não resultou de omissões voluntárias e intencionais.

Esta interpretação revela que perante os casos de violação do PEE, que geram a antecipação do imposto, os tribunais não dão relevância aos juízos de valor das atuações dos contribuintes, ainda que o erro tenha por base a intenção de manipulação do imposto. Desta forma, o primeiro requisito para a aplicação da interpretação flexível é praticamente posto de parte, uma vez que no quadro geral o contribuinte não obtém quaisquer vantagens fiscais e o Estado também não se vê prejudicado, caso veja o recebimento do imposto antes do que deveria ocorrer. A doutrina segue este entendimento, apenas reforçando, e bem, que não se deve premiar o contribuinte por ter efetuado um erro, não podendo esperar receber quaisquer juros a seu favor⁷⁰. Assim, pelo erro cometido, o contribuinte não se vê prejudicado, mas também não se vê beneficiado.

Perante os casos de diferimento do imposto, os tribunais portugueses presumem que o erro foi executado intencionalmente com o objetivo de manipular resultados, ou seja, entendem que os erros de imputação decorrentes de um gasto antecipadamente ou de um rendimento diferido resultam em vantagens para os agentes. Ainda dentro da

⁶⁹ De 24-01-2019.

⁷⁰ Cfr. Tavares, 2011a, p. 69.

questão do diferimento do pagamento do imposto, existe uma terceira categoria, falamos no caso em que o imposto diferido também se vê numa, total ou parcial, exclusão do montante devido, os tribunais também defendem que deve vigorar uma presunção de culpa do agente (e ilicitude deste). O caso do processo n.º 233/2017-T⁷¹, demonstra o cenário aqui explanado, em que o tribunal por ver a situação fiscal alterar de lucro fiscal para prejuízo fiscal, e com isso o contribuinte sairia beneficiado. Desta forma, pela não aceitação da violação das regras de especialização, presumiu que este incorreu numa tentativa de manipulação de resultados. A doutrina já se pronunciou quanto a alguns casos que podem levar à presunção de tentativa de manipulação de imposto, como “(...) quando está para acabar ou, para se iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzir os prejuízos de determinado exercício, para retirar benefícios do seu reporte (...)”⁷².

Vemos que perante os casos de diferimento do imposto, impende sobre o contribuinte fazer prova para poder ver-se levantada a presunção de tentativa de manipulação de resultados, no entanto, compreendemos que a rigidez sobre os casos que se veem numa exclusão, ainda que parcial, do imposto seja acrescida comparativamente aos restantes casos, pois o Estado não se pode ver impedido de receber os impostos que lhe são devidos.

Entenda-se ainda, que estas presunções são ilidíveis, por tanto cabe ao SP apresentar provas que justifiquem o incumprimento da lei, devendo estas resultar claras na comprovação de que o erro incorrido se deveu a uma situação que este não pode controlar.

Existe ainda outra situação, que pode levar ao afastamento da aplicação da regra geral da especialização dos exercícios, referimo-nos às situações que cabem no n.º 2 do art.º 18.º do CIRC. Existem momentos, em que os agentes não imputam na sua contabilidade determinada componente positiva ou negativa do rendimento, por estes serem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. Perante estes pressupostos, a jurisprudência tem entendido que o contribuinte tem que demonstrar, que a situação que levou o contribuinte a não contabilizar determinado gasto ou rendimento, por se ver como imprevisível ou manifestamente desconhecido, tem que advir de situações externas que

⁷¹ De 24-10-2017.

⁷² Cfr. Pereira, 1988, p. 84

este não consegue controlar⁷³. Um exemplo deste caso é o que decorre no processo n.º 01432/17 do STA⁷⁴, apresentado nos pontos *supra*, em que o STA refere que o contribuinte conseguiu demonstrar que o gasto era efetivamente imprevisível ou manifestamente desconhecido através da constituição de uma provisão, ou seja, este sabia que iria incorrer em gasto, no entanto, não sabia o montante final. Defende aqui que o suporte contabilístico da provisão foi prova suficiente e, a não contabilização da provisão teria violado o PEE. Sobre esta exceção à regra-tipo, acrescentamos que também aqui a jurisprudência tende a realizar uma interpretação flexível da norma, por forma a não penalizar excessivamente o SP⁷⁵.

A questão da prova revela assim ter um peso dominante na tomada de decisões dos tribunais⁷⁶, sem uma prova documental que evidencie claramente que o incumprimento da lei se deveu a um mero erro, sem quaisquer intenções em causar fugas ao pagamento do imposto, o trabalho dos tribunais torna-se mais complexo no que toca a proferir decisões que não resultem em situações de injustiça.

Os contribuintes podem recorrer à contabilidade para fazer prova de que o erro temporal não foi uma tentativa de manipulação do imposto. Perante os casos de antecipação de rendimentos, os registos contabilísticos conseguem demonstrar que o rendimento já se encontrava efetivamente contabilizado e que estes concorreram para o apuramento do lucro tributável, ainda que a tributação das referidas componentes positivas ou negativas do rendimento tenham sido em exercício erróneo.

No que toca aos casos de diferimento de gastos, o contribuinte necessita de demonstrar a intenção de inscrever o gasto no exercício seguinte, no entanto, ao afirmar que pretende inscrever o gasto, o contribuinte está a admitir que efetuou um erro e por isso, não pode posteriormente apresentar uma contestação da liquidação do imposto sobre o referido erro que violou o PEE. Um outro argumento que aqui cabe, trata da análise à situação fiscal dos exercícios em causa, isto é, o contribuinte pode afirmar que ambos os exercícios e as condições fiscais não sofreram quaisquer alterações e por isso não obteve

⁷³ Neste sentido Ac. do CAAD, n.º 233/2017-T de 24-10-2017 e proc. n.º 04403/10 do TCAS, de 03-03-2016.

⁷⁴ De 04-07-2018.

⁷⁵ Sobre esta temática Morais, 2009, p. 69 e ss.

⁷⁶ O proc. n.º 01551/06 do TCAS, de 28-03-2007, demonstra a importância da prova para o SP.

qualquer vantagem, apenas se vê um diferimento do imposto cujo Estado irá efetivamente receber em exercício posterior.

Sobre as provas produzidas, a jurisprudência pode adotar uma posição mais ou menos rígida, ainda assim, segundo Tavares, “o facto tributário é alheio à intenção do agente”⁷⁷ e por isso considera, que independentemente de o erro ter sido incorrido voluntariamente ou não, deveria a jurisprudência portuguesa aceitar a violação formal do PEE, uma vez que o recebimento devido ao Estado irá ocorrer, apenas foi diferido no tempo. Considera assim que, perante este acontecimento, deve apenas ser o Estado a receber juros compensatórios por forma a ver-se compensado por um atraso. A visão de Tavares incide sobre o panorama geral, isto é, não foca a sua atenção apenas num único exercício, mas sim nos vários exercícios que compõem a vida da empresa.

Acompanhamos este pensamento, e reforçamos que é de nossa convicção que, independentemente de o contribuinte ter obtido ou não qualquer vantagem com o erro incorrido, a jurisprudência deveria adotar uma posição flexível na interpretação da norma, independentemente de gerar uma antecipação ou um diferimento do pagamento do imposto. A nossa visão, advém do facto da grande maioria dos casos que os tribunais analisam, serem referentes a exercícios com mais de cinco anos, ou seja, são casos em que já não é possível realizar qualquer substituição às declarações fiscais. Desta forma, desde que o contribuinte consiga provar que o gasto ou rendimento foi inscrito, mesmo que em exercício que não o correto segundo o n.º 1 do art.º 18.º do CIRC, entendemos que a jurisprudência deve aceitar a violação do PEE, independentemente de o erro ter sido realizado com intenções de manipulação e este ter causado prejuízo ao Estado, devendo apenas recair sobre o contribuinte o pagamento de juros compensatórios pelos prejuízos causados ao erário público.

A contabilidade trata a correção dos erros de uma forma mais simples que a lei fiscal, tal como analisamos anteriormente. A contabilidade deu pistas para a atual solução preconizada nos tribunais tributários. A solução que a jurisprudência adota nos casos de violação do PEE, que se vê no resultado de pagamento antecipado do imposto e em alguns casos de diferimento do imposto, como vimos nos pontos *supra*, revela-se numa adaptação da solução que a contabilidade adota nos erros imateriais. Referimo-nos à aceitação da violação do incumprimento das regras de especialização dos exercícios. Esta

⁷⁷ Tavares, 2011a, p.70.

revela-se numa solução justa a nosso ver, e de fácil aplicação. Tal como Tavares refere “a justiça reclama a reposição do princípio da especialização”⁷⁸ isto traduz-se na não aceitação do incumprimento do PEE, tal como preconizava a tese primitiva, e portanto, isto levava à abertura de exercícios já encerrados. A reabertura de exercícios por sua vez, traduz-se na dupla tributação do mesmo rendimento. A reposição da verdade material e legal, iria acarretar com ela uma situação que ao mesmo tempo violaria o princípio que impôs esta mesma solução, ou seja, a justiça.

Ora, a contabilidade ao efetuar a reexpressão retrospectiva consegue corrigir o erro sem proceder a reabertura de exercícios, e a jurisprudência consegue também beneficiar ao adaptar esta solução contabilística, aos casos em que se verificam erros de imputação temporal, que para além de gerar o diferimento do imposto se tornam também numa exclusão, total ou parcial, do imposto, ou seja, torna-se numa diferença material. A justiça perante estes casos reclama a dupla correção inversa, uma espécie de reexpressão retrospectiva da lei fiscal, traduzindo-se na aplicação da regra geral (i.e., corrige-se o erro por forma a ver-se o cumprido o disposto no n.º 1 do art.º 18.º do CIRC), desconsidera-se o rendimento do exercício erróneo e imputa-se este ao exercício que lhe corresponde pela via fiscal. Não basta desconsiderar o rendimento do exercício, tal como tem sido realizado pela AT, que leva à violação do Princípio da Justiça.

A aplicação do mecanismo da dupla correção inversa, hoje é também defendida em sede jurídica, tal como vimos no processo n.º 03685/09 do TCAS⁷⁹. Este tribunal entende que a AT procedeu à errada interpretação do artigo 18.º do CIRC, não obstante considera ainda, que se esta pretendia efetuar a correção ao exercício onde considerava que o rendimento se encontrava erradamente inscrito, deveria ainda acrescer o dado rendimento ao exercício que lhe competia. Este entendimento já havia sido acolhido também no processo n.º 05616/01 do TCA⁸⁰ bem como pela própria doutrina.

Sobre a temática da dupla correção inversa, Morais defende que é da competência da AT aplicar o referido mecanismo, ainda que o contribuinte tenha incorrido num erro contabilístico⁸¹. Reparemos que a correção efetuada em sede inspetiva pela AT a um dado exercício, nomeadamente a desconsideração de um rendimento ou gasto, quando é a favor

⁷⁸ Tavares, 2011, p. 269.

⁷⁹ De 14-04-2016.

⁸⁰ De 21-06-2003.

⁸¹ Não significando que o mesmo não possa ser alvo do pagamento de uma coima, cfr. Morais, 2009, p. 70.

do Estado, sem que se proceda também à respetiva inscrição no exercício que se considera o correto, irá originar uma tributação a um lucro que não é o real.

Entendemos, pela pesquisa realizada, que a dupla correção inversa é um mecanismo que a AT, parece até aos dias de hoje ter vindo a suprir das suas competências⁸², esta perante um caso que gera correções favoráveis ao Estado e conseqüentemente desfavoráveis ao contribuinte, limita as suas atuações à correção a seu favor e não efetua a reposição da situação que deveria ocorrer nos termos da lei, não se vendo assim a reposição da verdade material. Entendemos que só com a aplicação deste mecanismo, se vê a tributação justa dos lucros tributáveis dos contribuintes⁸³, sendo este mecanismo também possível de ser efetuado pelo próprio contribuinte, quando ainda incorre o prazo para apresentar a revisão dos atos⁸⁴. Apesar de a atual jurisprudência alegar que é da competência da AT aplicar o referido mecanismo, a mesma não impõe nas suas decisões a aplicação da dupla correção, limita-se a anular o ato de liquidação, isto por estarmos verdadeiramente num contencioso de mera anulação tal como explicamos anteriormente.

Podemos afirmar, que hoje o olhar da jurisprudência sobre os casos de errada inscrição temporal, de uma componente positiva ou negativa do rendimento se revê como mais cauteloso, mas ao mesmo tempo justo, e quando se depara com correções a favor do Estado, conseqüentemente desfavoráveis ao contribuinte, defende que a AT se deve abster da correção à matéria coletável dos contribuintes, ou caso pretenda efetuar a correção, esta não pode limitar-se à desconsideração de um rendimento ou gasto a um dado exercício, deve aplicar a correção simétrica, contrabalançando os exercícios inscrevendo o referido rendimento ou gasto ao exercício que lhe competia.

Entendemos que estes são os passos e conclusões, que atualmente os tribunais tendem a adotar nas suas ponderações no que toca a casos de violação das regras de especialização de exercícios, provenientes de erros de contabilização ou de inscrição fiscal em exercício erróneo. Com a análise jurisprudencial, foi possível concluir que o Princípio da Justiça, é chave que abre a porta para soluções justas, tanto para o contribuinte como para a própria Fazenda Pública. Ainda assim, notamos uma tendência

⁸² Aqui acompanhamos o mesmo pensamento de Morais, 2009, p. 70.

⁸³ Sobre o mecanismo da dupla correção inversa, Campos, Rodrigues e Sousa, 1999, p. 167, referem e bem que “[c]om este procedimento não haverá situação de injustiça, pois ao acréscimo de imposto em determinado ano, corresponderá uma diminuição tendencialmente semelhante no outro, não havendo, assim, tributação de um mesmo proveito em dois exercícios ou não dedução em qualquer deles de um custo que deva ser considerado”.

⁸⁴ Pelo disposto no art.º. 78.º, n.º 1 da LGT.

da AT em efetuar correções impondo o cumprimento do PEE, independentemente do resultado da correção se revelar uma situação de injustiça material para o contribuinte. Sobre os deveres da AT, como referimos, a jurisprudência tem vindo a defender que esta deveria abster-se de corrigir a matéria coletável dos contribuintes, quando a mesma se torne numa situação injusta para o contribuinte e do incumprimento do PEE não resulte qualquer prejuízo para o Estado.

6. Conclusões

Ao longo do desenvolvimento da presente dissertação, foi possível extrair algumas conclusões relativas ao tratamento contabilístico e fiscal aplicado aos casos de violação do PEE.

Ainda que o PEE vigore tanto no direito contabilístico como no direito fiscal segundo regras análogas, a violação deste princípio despoleta tratamentos distintos por parte das duas esferas. A contabilidade olha para os erros de contabilização em exercícios erróneos, como algo sem grandes impactos, solucionando o incumprimento do PEE através de simples lançamentos contabilísticos que corrigem o erro sem proceder à reabertura de exercícios. Contudo, a lei fiscal, perante os casos de violação do PEE regulado no art.º 18 do CIRC, vê-se desprovida de norma que apresentasse o tratamento a dar quando se deparava com erros de imputação temporal.

Desta feita, recai sobre os tribunais fiscais portugueses a tarefa de apresentar o tratamento a dar aos casos de incumprimento da norma que regula as regras da especialização dos exercícios. Deparamo-nos com alguma dificuldade por parte da jurisprudência em apresentar soluções claras, justificado por este ser um tema sensível com um certo grau de complexidade no que toca a aplicar soluções justas. A análise jurisprudencial realizada, revela-se uma pequena amostra, sendo este um impedimento ao presente estudo, ainda assim, aliada à análise doutrinal, julgamos que este estudo apresenta mais um contributo ao conteúdo elucidativo sobre o tema da especialização dos exercícios.

Com a análise jurisprudencial, podemos concluir que a AT, no que toca a aplicação do PEE, tem vindo, até aos dias de hoje, a adotar uma posição rígida, resultando assim em enumeres correções à matéria coletável dos contribuintes. Existe uma tendência de a AT invocar a violação do PEE, gerando na maior parte das vezes conflitos com os contribuintes, que por sua vez se traduzem num acumular de casos nos tribunais portugueses.

Relativamente aos tribunais tributários, perante os casos de violação do PEE sendo competentes para julgar estas temáticas, são livres de adotar uma posição mais rígida, tal como verificamos na Tese Primitiva, ou podem adotar uma posição mais flexível. Da

recolha de informação do presente estudo, consegue-se verificar que as posições adotadas pelos tribunais tendem a conduzir atualmente a um tratamento mais flexível no que toca a julgamentos de casos de violação do PEE. Em consequência dos tratamentos díspares dados pelos tribunais e pela AT, é espectável que as pretensões da segunda na maioria das vezes sejam recusadas pelos primeiros.

Conseguimos com a análise jurisprudencial, delinear as tábuas interpretativas que nos parecem ser seguidas atualmente pelos tribunais, e que é de nossa convicção ser um contributo, essencialmente para os contribuintes, tendo em vista a diminuição de conflitos que levam a idas aos tribunais que por sua vez podem tornar-se um dispêndio elevado nas contas dos contribuintes.

Em suma, os tribunais, perante erros de imputação temporal, tendem a interpretar o PEE de acordo com o Princípio da Justiça⁸⁵, quando a correção da violação por forma a ver-se cumprida a lei formal, resulte numa situação de injustiça material para os contribuintes. A análise dos casos passa por verificar o preenchimento dos requisitos essenciais, nomeadamente: 1) o resultado não se revele em prejuízo para o erário público, e 2) o erro não tenha sido realizado com intenção de transferir resultados entre exercícios. Não obstante, apuramos que estes requisitos nem sempre são necessariamente verificados para ser dada uma interpretação flexível, tais como os casos de erros de inscrição temporal que resultaram na antecipação do pagamento do imposto, em que a jurisprudência, por não ver o contribuinte obter vantagens com a violação do PEE, presume que o contribuinte não teve intenção em manipular os resultados entre exercícios, entendimento oposto reside nos casos que resultam no diferimento temporal do pagamento do imposto, em que a presunção recai sobre a perspectiva de manipulação de resultados por parte do contribuinte.

Entendemos assim que a questão da prova se demonstra importante para os tribunais, de forma a verificarem quais as intenções do contribuinte quando incorreu num erro de inscrição temporal. No entanto, a nossa opinião revela-se um pouco distinta. A nossa perspectiva advém sobre o facto de a maioria dos casos serem relativos a exercícios fiscais bastante antigos. Perante estes, independentemente de serem casos que tenham gerado vantagens ou não para o contribuinte, estamos convictos que a posição da jurisprudência deveria ser a de aceitação da violação formal do PEE, pois se olharmos

⁸⁵ Este princípio encontra-se regulado pelos artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT.

sobre a vida da empresa tal como a contabilidade faz, vemos que o que foi diferido num exercício, foi compensado em exercícios seguintes. Aqui apenas focamos a necessidade de o contribuinte provar que efetivamente inscreveu o rendimento ou gasto. Não negamos o pagamento de juros compensatórios por parte do SP, quando o erro tenha causado prejuízo ao Estado, apenas não concordamos em penalizar o contribuinte por um erro incorrido em exercícios anteriores, que, em princípio, se regularizou em exercícios seguintes. Claramente, que aqui nos referimos apenas aos casos que são relativos a exercícios antigos, pois perante casos de exercícios recentes a análise realizada pela jurisprudência é do nosso ponto de vista necessária e adequada.

Uma das formas de ver-se minimizado os confrontos entre a AT e os contribuintes, seria se a AT, antes de proceder à correção da matéria coletável do contribuinte, procedesse à verificação dos dois requisitos que a jurisprudência invoca, dando assim origem a um de dois possíveis resultados: 1) não aceitação da violação do PEE quando se vê o incumprimento de pelo menos um dos requisitos, levando a que a AT realize efetivamente a correção à matéria coletável, devendo ainda proceder à dupla correção inversa; ou 2) caso estejam ambos os requisitos cumpridos, a AT aceita a violação do PEE, não realizando quaisquer correções à matéria coletável do SP. Estes seriam os cenários ideais para evitar situações injustas, tanto para a Fazenda Pública como para os próprios contribuintes.

Ainda sobre a atuação da AT, concluímos que esta em regra tende a ignorar o mecanismo de dupla correção inversa. A nosso ver, este mecanismo permite uma tributação justa dos lucros fiscais, e, portanto, defendemos que a AT firme a aplicação do mecanismo da dupla correção inversa aos casos que não passem no teste supramencionado. Se a AT pretende não se ver prejudicada pelos atos dos contribuintes, também não pode com as suas atuações prejudicar os mesmos.

Face às conclusões até aqui apresentadas constata-se a necessidade de mais estudos sobre as regras da especialização dos exercícios, principalmente estudos que incidam sobre as orientações da jurisprudência. Este é um tema que na nossa opinião merece mérito, e que apesar de ser um tema que se tem vindo a prolongar no tempo, ainda hoje gera uma quantidade significativa de litígios entre os contribuintes e a AT.

7. Bibliografia

CAMPOS, Diogo L., Benjamim S. RODRIGUES, Jorge L. de SOUSA (1999), *Lei Geral Tributária – comentada e anotada*, 2.^a reimpressão, Vislis Editores.

Ernst & Young, S.A. (2013), *O NOVO IRC*, Almedina.

Gonçalves, A. (Janeiro-Março de 2009), *O Sistema de Normalização Contabilística*, Revisores & Auditores, disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JanMar2009/Contabilidade.pdf>, consultado em 13 de fevereiro de 2019, p. 32-36.

Guimarães, J. F. (Outubro – Dezembro 2011), *Os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (POC vs. SNC)*, Revisores & Auditores, disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/55/Contabilidade.pdf>, consultado em 14 de Março de 2019, p. 29-44.

MORAIS, Rui D. (2009), *Apontamentos ao IRC*, Almedina.

NABAIS, José Casalta (2017), *Direito Fiscal*, 10^a edição, Almedina.

Nascimento, S., Góis, C., *A INFLUÊNCIA DA FISCALIDADE NA CONTABILIDADE: ESTUDO EM PORTUGAL*, disponível em <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/57.pdf>, consultado em 22 de Fevereiro de 2019.

PALMA, Clotilde Celorico (Setembro 2011), *Algumas Considerações sobre as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade*, in Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches, Volume IV, Coimbra Editora.

Pereira, M. H. (1988), *A periodização do Lucro Tributável*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da DGCI.

Pinheiro, C. F., Azevedo G. M., & Cruz, S. N. (2013), *Do POC ao SNC – Evolução e Aspetos Diferenciadores*, *Revista Portuguesa de Contabilidade*. https://ria.ua.pt/bitstream/10773/12155/1/RPC_13_POC_SNC_V2.pdf.

FERREIRA, Rogério Fernandes (Janeiro 2007), *Contabilidade para não contabilistas – Cadernos IDEFF, N.º 4 (2.^a edição)*, Almedina.

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

SANTOS, A. Dias (1988), *A Fiscalidade e a Contabilidade*, Almedina, Coimbra.

TAVARES, Tomás C. (Outubro – Dezembro de 1999), *Da Relação de dependência Parcial entre a contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento tributável das Pessoas Coletivas: Algumas reflexões ao nível dos Custos*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396.

TAVARES, Tomás C. (Janeiro de 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 Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, N.º 4.

TAVARES, Tomás C. (2011a), *IRC e Contabilidade – Da Realização ao Justo Valor*, Almedina.

8. Lista Jurisprudencial

Jurisprudência analisada

- CAAD:

Processo do CAAD n.º 233/2017-T, de 24/10/2017, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPageSize=100&listPage=30&id=3025>.

Processo do CAAD n.º 446/2017-T, de 09/04/2018, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPageSize=100&listPage=32&id=3316>.

Processo do CAAD n.º 367/2014-T, de 24/01/2019, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=367%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3831.

- STA:

Acórdão do STA, processo n.º 01204/13, de 02/03/2016, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8b6002ceecbb238880257f73004ccc63?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do STA, processo n.º 01432/17, de 04/07/2018, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/7615307a33c10344802582cf003f36ef?OpenDocument&ExpandSection=1>.

- TCA:

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 03685/09, de 14/04/2016, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/56B9028724519F7380257FA2004D5004>.

Outra jurisprudência consultada

- CAAD:

Processo do CAAD n.º 571/2014-T, de 14/04/2015, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?listPageSize=100&listPage=10&id=1018>.

Processo do CAAD, n.º 262/2015-T, de 22/01/2016, disponível em https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?listPage=1&listPageSize=100&s_ processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=especialização&s_artigos=&s_texto=&id=1681

Processo do CAAD n.º 588/2015-T, de 29/04/2016, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?listPage=182&id=1843>.

Processo do CAAD, n.º 609/2015-T, de 02/05/2016, disponível em https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=especialização&s_artigos=&s_texto=&listPage=1&id=1847

Processo do CAAD, n.º 422/2016-T, de 31/03/2017, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?listPageSize=100&listPage=25&id=2607>

Processo do CAAD, n.º 442/2017-T, de 26/01/2018, disponível em https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=especialização&s_artigos=&s_texto=&listPage=2&id=3186

Processo do CAAD, n.º 429/2017-T, de 21/05/2018, disponível em https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=especialização&s_artigos=&s_texto=&listPage=2&id=3395

- STA:

Acórdão do STA, processo n.º 0807/07, de 02/04/2008, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/aa3d88ac3de9166180257425003ab3a9?OpenDocument&ExpandSection=1>.

Acórdão do STA, processo n.º 0164/12, de 04/09/2013, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/2477c91557e6aee680>

257be20047dc1c?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,0164%2F12#_Section1.

Acórdão do STA, processo n.º 0625/14, de 28/01/2015, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/97c9be2295c7de7e80257ddd003b3187?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,especialização#_Section1.

- TCA:

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 05616/01, de 21/06/2003, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/edbe62e2c547d2a780257028004b162a>.

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 01551/06, de 28/03/2007, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/ee8c2d4e1eca5b6b802572ac00549d7b?OpenDocument&Highlight=0,01551%2F06>.

Acórdão do TCA Sul, processo n.º 04403/10, de 03/03/2016, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/BEF7CD68EE425E5A80257F790055BC3E>.