



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**As imparidades em IRC e a importância do princípio da
anualidade**

Isabel Cristina Mota Castro

Faculdade de Direito | Escola do Porto

outubro/2018



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**As imparidades em IRC e a importância do princípio da
anualidade**

Dissertação de Mestrado em Direito
Sob a orientação do Prof. Doutor Rui Duarte Morais

Isabel Cristina Mota Castro

Faculdade de Direito | Escola do Porto
outubro/2018

Aos meus gémeos

“Quanto a mim, tudo que eu sei é que eu não sei nada,
porque não sei o que é justiça,
não sei se [a justiça] é uma espécie de virtude ou não,
se a pessoa que a tem é feliz ou infeliz.”

Sócrates, filósofo ateniense do período clássico da Grécia Antiga.

Agradeço:

Ao meu orientador.

A Deus, pela família a quem me deu e pela que me concedeu.

Aos meus amigos.

RESUMO

As imparidades, no Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), a par de outros gastos, em respeito pelo princípio da anualidade, concretizam o princípio geral da dedução dos gastos incorridos pela empresa, enquanto corolário do princípio de tributação do lucro real.

Com o presente trabalho, é nosso objetivo dar um contributo para esclarecimento de uma das matérias onde o Direito Fiscal mais se afasta do Direito Contabilístico: - o direito à dedução no Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas do gasto por perdas em imparidade em ativos correntes, e, embora não constituindo matéria divergente, evidenciar a importância do cumprimento do princípio da anualidade e trilhar um caminho para determinação de soluções, dentro do que a lei consigna, perseguindo o pensamento vertido em frases de Charles-Louis de Secondat, “Quando vou a um país, não examino se há boas leis, mas se as que lá existem são executadas, pois boas leis há por toda a parte.” e Claude Frédéric Bastiat, “A lei é a força comum organizada para agir como obstáculo à injustiça; em suma, a lei é a justiça.”, a bem da certeza e segurança jurídica dos destinatários e daqueles, que, no cumprimento das suas atribuições, têm de aferir da aplicabilidade, em conformidade com os normativos legais.

Palavras chave: IRC; tributação pelo lucro real; imparidades em ativos correntes; princípio da anualidade.

ABSTRACT

Impairments in the Corporate Income Tax Code (CIRC), along with other expenses, in compliance with the principle of annuality, give effect to the general principle of deduction of expenses incurred by the company as a corollary of the principle of taxation of real income.

With the present work, it is our objective to make a contribution to clarify one of the subjects where the Tax Law most distances from Accounting Law: - the right to deduction in the Tax on the Income of the Collective Persons from the expense for impairment losses on current assets , and although not constituting a divergent matter, to emphasize the importance of fulfilling the principle of annuity and to follow a path to \etermination of solutions, within which the law states, following the thought expressed in phrases of Charles-Louis de Secondat, "When I go to a country, I do not examine whether there are good laws, but whether those there are enforced, for good laws are everywhere." and Claude Frédéric Bastiat, "Law is the common force organized to act as an obstacle to injustice; in short, the law is justice.", for the sake of the certainty and legal certainty of the addressees and those who, in the performance of their duties, have to assess applicability in accordance with legal regulations.

Keywords: IRC; taxation for real profit; impairment on current assets; principle of annuality.

ÍNDICE

| | |
|--|------|
| RESUMO | VIII |
| ABSTRACT | IX |
| LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS | 12 |
| 1. INTRODUÇÃO | 13 |
| 2. IRC | 14 |
| 2.1. IRC - Tributação das pessoas coletivas em Portugal..... | 14 |
| 2.2. Mecanismo, pilares estruturais e secundários e características do IRC | 15 |
| 3. IMPARIDADES | 18 |
| 3.1. Significado do termo | 18 |
| 3.2. Perspetiva contabilística | 19 |
| 3.2.1. Na Estrutura Conceptual..... | 19 |
| 3.2.2. Nas normas | 20 |
| 3.2.2.1. Perdas por imparidade em inventários | 20 |
| 3.2.2.1.1. Inventários | 20 |
| 3.2.2.1.2. Reconhecimento do gasto..... | 23 |
| 3.2.2.2. Perdas por imparidade em dívidas a receber | 25 |
| 3.2.2.2.1. Dívidas a receber | 25 |
| 3.2.2.2.2. Reconhecimento do gasto..... | 25 |
| 3.3. Perspetiva do IRC..... | 26 |
| 3.3.1. Gasto fiscal - Perdas por imparidade em inventários | 28 |
| 3.3.2. Gasto fiscal - Perdas por imparidade em dívidas a receber | 29 |
| 3.4. Documento de suporte às perdas por imparidades | 31 |
| 3.5. Jurisprudência..... | 33 |
| 3.5.1. Perdas por imparidades em inventários..... | 33 |
| 3.5.1.1. Documento de suporte..... | 33 |
| 3.5.2. Perdas por imparidades em dívidas a receber..... | 35 |
| 3.5.2.1. Créditos resultantes da atividade normal..... | 35 |
| 3.5.2.1.1. Créditos relativos a juros de mora | 36 |
| 3.5.2.1.2. Adiantamentos a fornecedores | 36 |
| 3.5.2.2. Créditos que possam ser considerados de cobrança duvidosa..... | 39 |
| 3.5.2.3. Provas das diligências efetuadas para o recebimento | 41 |
| 4. A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ANUALIDADE | 41 |

| | |
|------------------------------------|-----------|
| 4.1. Princípio da anualidade | 41 |
| 4.2. Violação do princípio | 43 |
| 4.3. Jurisprudência..... | 44 |
| 5. CONCLUSÕES | 51 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 54 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Al. - Alínea

Artº - Artigo

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

Cfr. - Conforme

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CMVMC - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

EC - Estrutura Conceptual

LGT - Lei Geral Tributária

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

NIC - Normas Internacionais de Contabilidade

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NIRF - Normas Internacionais de Relato Financeiro

IASB - International Accounting Standards Board

P.e. - Por exemplo

POC - Plano Oficial de Contabilidade

SIREVE - Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

SS – Segurança Social

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TCA-S – Tribunal Central Administrativo Sul

VRL - Valor realizável líquido

1. INTRODUÇÃO

As imparidades em ativos correntes e o princípio da anualidade, as primeiras referentes a gastos, o segundo, de aplicação transversal aos gastos e aos rendimentos, constituem matérias determinantes no apuramento do lucro tributável das Pessoas Coletivas.

A escolha deste tema prende-se com o facto de considerarmos que os gastos relativos a perdas por imparidades em ativos correntes e o (in)cumprimento do princípio da anualidade (periodização do lucro tributável) - constituem matéria suscetível de “poupança fiscal”, através do recurso, por parte dos agentes económicos, a formas de planeamento - (deferimento ou antecipação da tributação) que permitem a evasão fiscal, ou, que, não sendo esse o objetivo, dificultam o controlo do resultado tributável por parte de quem tem essa incumbência.

As perdas por imparidades em ativos correntes, assumem particular relevância, por serem estes os ativos mais representativos (em relação ao total dos ativos) e com maior risco de desvalorização, atento que grande parte do tecido empresarial português é constituído por pequenas e médias empresas. O seu reconhecimento encerra um elevado potencial de litígio entre contribuintes e Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), a julgar pela jurisprudência produzida, envolvendo, muitas das vezes, um julgamento de grande complexidade, sendo certo que o seu reconhecimento ou não reconhecimento, no devido momento, possibilita a manipulação dos resultados, a descapitalização das empresas e o decaimento do princípio da tributação pelo lucro real.

O princípio da anualidade, que, pese embora a importância que lhe é atribuída pelo legislador na determinação do resultado fiscal, em observância ao princípio da tributação pelo lucro real, mais não é que a re-expressão na lei fiscal de um princípio do direito contabilístico, tem vindo a ser derogado, admitindo-se o seu incumprimento em resultado do confronto com outros princípios.

A análise às duas temáticas far-se-á por apresentação das perspetivas contabilística e fiscal - CIRC -, realçando-se as diferenças, quando existentes, no seu tratamento, com apoio na jurisprudência, salientando-se as implicações práticas das soluções encontradas.

Na primeira parte, faremos um enquadramento do IRC, do princípio de tributação que lhe subjaz, e referência aos mecanismos, pilares e suas características.

Na segunda parte, far-se-á a análise às imparidades em ativos correntes enquanto componente negativa do resultado líquido do período, salientando-se as limitações impostas pelo CIRC à sua dedutibilidade.

Na terceira parte, a par da análise do legalmente previsto, nos normativos contabilístico e fiscal, quanto ao princípio da anualidade, apresentaremos casos objeto de apreciação por parte da jurisprudência, emitindo, numa ou noutra situação, o nosso entendimento quanto à decisão e, bem assim, das dificuldades práticas do incumprimento do princípio.

Por fim, serão apresentadas as conclusões da abordagem efetuada às temáticas em causa.

Parece-nos que os temas apresentados - cujo estudo pretendemos que não fosse somente teórico, mas revestido de forte componente prática, através da análise de casos concretos -, se mostram de grande interesse para quem tem de os aplicar (os contribuintes e a AT) e para quem tem a tarefa, em nosso entender, árdua, de julgar, dando expressão ao legalmente consignado, mas também a outros princípios, nomeadamente, os constitucionais.

2. IRC

2.1. IRC - Tributação das pessoas coletivas em Portugal

O IRC integrado no “sistema fiscal” português¹, que colima a “satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas” e “uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”², visa a tributação dos rendimentos dos entes coletivos identificados pela nossa

¹ Assente na ideia de um sistema de “cariz redistributivo”, colocado ao serviço da intervenção económica e social e originador do modelo de Estado social, cfr. José Casalta Nabais, *Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social*, CTF nº 421, 2008, p. 25.

² Artº 103.º da CRP.

lei, à semelhança da generalidade dos sistemas fiscais, como detentores³ de capacidade contributiva⁴, com observância do princípio da tributação pelo lucro real.

O princípio da tributação pelo lucro real começou a ser desenhado no início do século XX⁵ com a reforma fiscal de 1922, a que se sucederam a de 1929 e a dos anos sessenta, culminando com a sua consagração na reforma fiscal do final dos anos oitenta⁶, até hoje, em cumprimento do princípio inscrito no art.º 104.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

O atual sistema de tributação das empresas tem, assim, origem na reforma fiscal dos anos oitenta, com a publicação do Decreto-Lei n.º 442-B/88, que aprovou o CIRC, em vigor desde 1 de janeiro de 1989, no qual se encontram definidas as normas base para a tributação do rendimento das pessoas coletivas.

A estrutura inicial do CIRC, não obstante as alterações ocorridas ao longo dos anos, não foi abalada, mostrando-se, em geral, adequada ao acolhimento das modificações, que, no essencial, se referiram a questões pontuais na determinação da matéria coletável, nas taxas de imposto, reporte de prejuízos, a maioria das vezes no sentido de promover a simplificação do imposto, a internacionalização e a competitividade das empresas portuguesas e a adoção de medidas para evitar a evasão e a fraude fiscais. E, mais recentemente, adaptação às regras e terminologias ditadas por alterações do normativo contabilístico, em particular, nos conceitos respeitantes às depreciações e amortizações, provisões e imparidades.

2.2. Mecanismo, pilares estruturais e secundários e características do IRC

A coleta de IRC resulta da aplicação da taxa de imposto à matéria coletável, após dedução ao lucro tributável de eventuais prejuízos de exercícios anteriores e dos benefícios fiscais

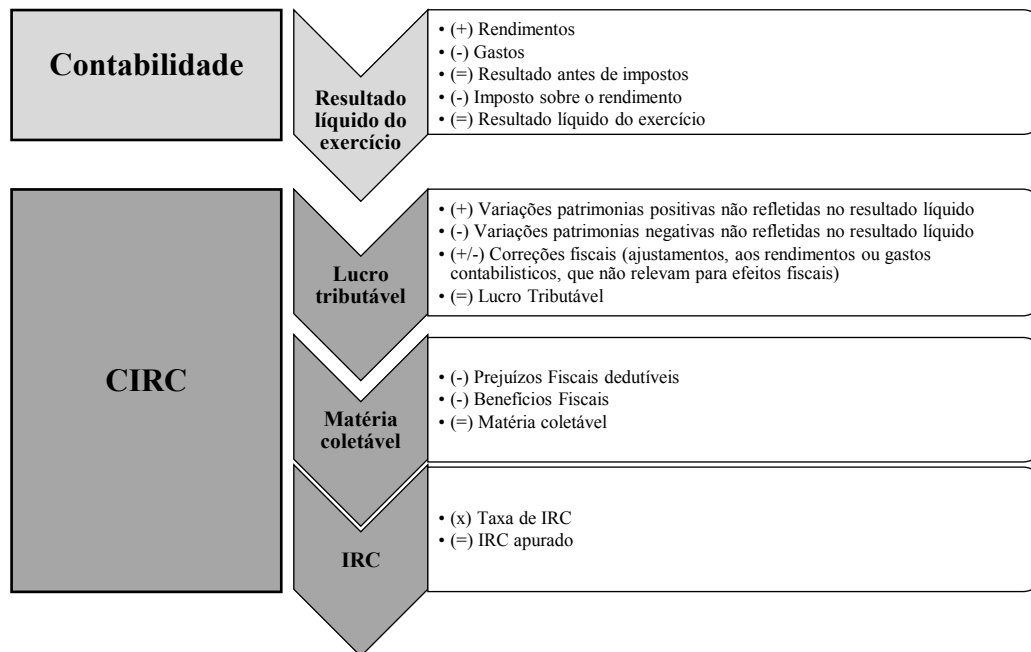
³ Para aprofundamento desta matéria, veja-se Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, 2009, p. 5 ss.

⁴ “Operando a capacidade contributiva como pressuposto de tributação”, cfr. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 2015, p. 296.

⁵ Que, de acordo com diplomas que as aprovaram, visaram a criação de fórmulas de tributação que permitissem, a satisfação das necessidades do Estado e a adequação às condições e estímulos sócio-económicos de cada momento histórico.

⁶ Estas são as merecedoras do nome de “reformas”, pois as restantes, apenas consubstanciam meros ajustamentos fiscais, como refere, Paulo de Pitta e Cunha, *A Pseudo-Reforma Fiscal do Final do Século XX e o Regime Simplificado do IRS*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 1, n.º 1, p. 17.

aplicáveis. O cálculo do lucro tributável obedece a regras próprias da lei fiscal, as quais determinam as correções fiscais ao resultado líquido do exercício apurado através da contabilidade, conforme previsto no artº 17º, nº 1 do CIRC. Esquematizando:



Num quadro concetual possível⁷, o IRC assenta em três pilares estruturais ou principais: primeiro, a tributação dos entes coletivos (incidência subjetiva); segundo, a tributação do rendimento (incidência objetiva), em regra, apenas quando é realizado; terceiro, uma base anual, normalmente coincidente com o ano civil.

A operacionalização dos pilares estruturais depende da existência e correta interação de sete outros pilares, secundários, que se encontram previstos no CIRC: mecanismo da base fiscal; mecânica da capitalização de ativos; autonomização dos rendimentos classificados como mais-valias; mecanismo do duplo nível de atributos fiscais; mecanismo de integração dos impostos sobre o rendimento; princípio da continuidade do interesse económico e o mecanismo do reporte de prejuízos fiscais. Só estes, porque consignados na lei, são passíveis de ser utilizados pelos contribuintes para evitarem ou eliminarem as ineficiências resultantes da aplicação dos três pilares estruturais.

O IRC pode ser caracterizado como sendo um imposto: estadual, periódico, proporcional e direto. Estadual, porque o sujeito ativo é o Estado; periódico, porque se refere ao resultado

⁷ Seguindo de perto António Rocha Mendes, *IRC e as reorganizações empresariais*, Universidade Católica Editora, 2016, p. 19 e ss.

obtido em determinado ano; proporcional, porque a taxa do imposto é sempre constante, independentemente da matéria coletável e direto, porque incide sobre a capacidade contributiva (a riqueza, rendimento) patenteada pelo próprio titular⁸, que se pretende que suporte o encargo económico do imposto, sem que exista ulterior repercussão sobre terceiros⁹.

A capacidade contributiva tem como primeiro corolário a tributação do rendimento global, que compreende todo e qualquer fluxo de riqueza, inclusive o de atividades ilícitas, verificado na esfera do contribuinte, em determinado período. Segundo corolário, a tributação do rendimento líquido, desde logo, na decorrência do princípio constitucional da tributação do rendimento real consagrado no artº 104º nº 2 da CRP.

Neste sentido, TOMÁS TAVARES afirma que:

*Na tributação das receitas líquidas, pelo contrário, o imposto abarca a riqueza efectivamente gerada num dado período, por dedução aos proveitos (componentes positivas) de todos os custos ligados à sua obtenção (componentes negativas). Ora, bem vistas as coisas, a tributação de acordo com a capacidade económica apenas se realiza neste último modelo, pois só ele traduz, com rigor, o lucro real.*¹⁰

Em consonância, o CIRC prevê a dedução de gastos inscritos na contabilidade, enquanto componente negativa, às manifestações de rendimentos, ainda que com limitações¹¹, das quais destacamos os gastos por perdas de imparidade, de que nos ocuparemos no ponto seguinte.

⁸ Artº 2º do CIRC, todas as pessoas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português, assim como as entidades que não tenham sede em território português, mas que aqui obtenham rendimentos, desde que não se encontrem sujeitas a IRS.

⁹ A repercussão tributária sobre terceiros não faz parte do mecanismo dos impostos diretos, caso do IRC. No entanto, segundo Sérgio Vasques, *Manual de Direito fiscal*, 2015, p. 223, o agravamento do imposto sobre os lucros impulsiona um comportamento tendencial de repercussão a nível dos *imputs*, por exemplo, através da contenção nos salários pagos aos trabalhadores ou nos preços pagos aos fornecedores.

¹⁰ Cfr. Tomás Tavares, *Da Relação ...*, CTF, N.º 396, 1999, p. 31-32.

¹¹ “Nem sempre existe uma coordenação entre o património que gera o resultado contabilístico e o património que gera o resultado fiscal”, pois, a “luta contra a evasão e a fraude fiscais leva a não aceitar certas parcelas negativas ou a estabelecer limites máximos aos respetivos valores” para prossecução de “os objectivos de natureza económica e social prosseguidos pelo imposto”, cfr. M. H. de Freitas Pereira, *A periodização do lucro tributável*, em *Cadernos de CTF*, nº 152, p. 57 e ss.

3. IMPARIDADES

3.1. Significado do termo

O termo “imparidade” foi adotado pelo normativo contabilístico atualmente em vigor em Portugal, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)¹², constando, entre outras, da NCRF¹³ 12, “Imparidade de activos”, “norma geral”¹⁴, a qual tem por base a NIC IAS 36 – “Impairment for assets”.

A palavra “imparidade”, decorrente do inglês “Impairment”, significa “qualidade daquilo que é ímpar; disparidade”. Resulta mais abrangente que “impairment” que, traduzido, corresponde a “diminuição, redução, enfraquecimento, debilitamento”.

Daí, provavelmente, a necessidade de designar a conta onde são reconhecidas, por “Perda por imparidade”, atento a que “imparidade” pode ser interpretada de forma negativa (perda) ou de forma positiva (ganho) e a que, no normativo contabilístico português¹⁵ (SNC) apenas é aplicado no contexto de “perda”¹⁶.

Embora “impairment” já constasse das NIC/NIRF¹⁷, o mesmo não foi acolhido pelo Plano Oficial de Contabilidade (POC), tendo-se optado pelo termo “provisão”. Porém, utilizado para representar duas realidades contabilísticas distintas e que, o normativo contabilístico atualmente em vigor veio desagregar: as provisões (passivos de tempestividade ou quantia incerta) e as perdas por imparidade (mensuração de ativos, por não mais do que a sua quantia recuperável).

Definido que está o termo “imparidade”, iremos debruçar-nos sobre o tratamento contabilístico e fiscal - das perdas por imparidades em ativos correntes: inventários e dívidas a receber.

¹² Aprovado pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13/06.

¹³ Norma Contabilística e de Relato Financeiro.

¹⁴ Conforme consta no seu “Âmbito (parágrafos 2 e 3)”, a mesma não é aplicável às situações previstas, na NCRF 8, NCRF 11, NCRF 17, NCRF 18, NCRF 19, NCRF 25, NCRF 27 e NCRF 28.

¹⁵ E no normativo do International Accounting Standards Board (IASB), composto por Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF).

¹⁶ Apenas prescreve procedimentos para assegurar que os ativos são escriturados, por não mais do que a sua quantia recuperável.

¹⁷ Principal referencial do POC e das 29 Diretrizes Contabilísticas (em vigor até à entrada do SNC).

Começaremos pela perspectiva contabilística, pois, conforme resulta do artº 11 nº 2 da Lei Geral Tributária (LGT), sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, são os mesmos interpretados no mesmo sentido, se a lei não impuser de forma explícita um sentido diferente. O que não se verifica relativamente aos termos “inventários”, “dívidas a receber” e “perdas por imparidade”, pelo que os mesmos devem ser interpretados de acordo com o próprio ramo de direito, o direito contabilístico, plasmado no SNC.

3.2. Perspetiva contabilística

3.2.1. Na Estrutura Conceptual

A Estrutura Conceptual¹⁸ (EC), é um documento autónomo do SNC que tem por base a Estrutura Conceptual do IASB. Não é uma norma, nem define regras para qualquer mensuração particular ou divulgação, destinando-se ao enquadramento basilar do corpo normativo - NCRF¹⁹, através do estabelecimento dos critérios subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

O reconhecimento de imparidades deve respeitar os “pressupostos subjacentes”²⁰ e circunscrever as “características qualitativas”²¹, para que as demonstrações financeiras concretizem o objetivo de “proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes” (EC § 12).

O *pressuposto subjacente* e as *caraterística qualitativas*, intimamente ligados ao conceito de imparidade, são: o *regime de acréscimo (periodização económica)* – “através deste regime, 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

¹⁸ Aviso n.º 15 652/2009, 07/09.

¹⁹ Em caso de conflito entre EC e NCRF, prevalecem as NCRF.

²⁰ O *regime de acréscimo (periodização económica)*, EC § 22 e a *continuidade* EC § 23.

²¹ A *compreensibilidade*, EC §25; a *relevância*, EC §25 a §28; a *materialidade*, EC §29 e §30; a *fiabilidade*, EC §31 e §32; a *representação fidedigna*, EC §33 e §34; a *substância sob a forma*, EC §35; a *neutralidade*, EC §36; a *prudência* EC §37; a *plenitude* EC §38; e a *comparabilidade*, EC §39 a §42.

relacionem” (EC § 22); a *fiabilidade* – “a informação tem a qualidade da fiabilidade quando estiver isenta de erros materiais e de preconceitos” (EC § 31); e a *prudência* – “é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma a que os ativos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados” (EC §37).

Pelo que, o reconhecimento de imparidade em ativos, concretizando o atributo da *prudência* e do *acréscimo* deve ser efetuado no momento da ocorrência de acontecimentos de incerteza e, a sua expressão quantitativa (determinada com recurso a estimativas e assente em critérios e juízos de natureza subjetiva) deve ser cuidadosa, de forma a não comprometer a fiabilidade da informação (representação dos ativos).

3.2.2. Nas normas

3.2.2.1. Perdas por imparidade em inventários

3.2.2.1.1. Inventários

Os inventários²² são classificados, no Balanço, como ativos²³ correntes, se satisfizerem qualquer um dos seguintes critérios (NCRF 1 § 14):

- a) Se espere que seja realizado, ou que seja detido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da empresa; ou
- b) Seja detido fundamentalmente com a finalidade de negociação;
- c) Se espere que seja realizado dentro de doze meses a partir da data do Balanço; ou
- d) Seja um ativo de caixa ou seu equivalente, que não esteja restringido na sua utilização, durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Por sua vez, de acordo com a definição (NCRF 18, § 6):

Inventários (existências): são ativos:

- a) Detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial;*
- b) No processo de produção para tal venda; ou*

²² Terminologia adotada pelo SNC, em substituição de *existências* utilizada pelo POC. A permuta, parece-nos desapropriada, na medida em que, *inventário* passou a ser utilizado para designar os próprios bens e continua a ser utilizado para indicar o conjunto dos bens (consentâneo com o seu significado “rol”, “relação” e “listagem”), o que parece resultar numa redundância – “o inventário dos inventários”.

²³ A noção de ativo está hoje (e desde a adoção do princípio da substância sob a forma – POC 1999), ligada ao controlo dos bens e aos benefícios por eles gerados, de acordo com a definição que consta na al. a) do parágrafo 49 da EC do SNC. Esta noção, assente no paradigma económico, resulta mais abrangente que o da posse jurídica.

c) Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Os inventários²⁴ compreendem: mercadorias, matérias-primas, subsidiárias e de consumo, produtos acabados e intermédios, subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos, produtos e trabalhos em curso e ativos biológicos, de acordo com o fim a que se destinam, o que implica, por parte da gestão, análise da intenção aquando da sua aquisição²⁵.

Os inventários devem, inicialmente, ser mensurados pelo custo²⁶, sendo que a sua determinação se fará em observância das regras constantes da NCRF 18 §10 a §22, utilizando uma das fórmulas²⁷: FIFO (*first in first out*) ou o custo médio ponderado (NCRF 18 §25), e subsequentemente, pelo custo ou *valor realizável líquido*, dos dois o mais baixo (NCRF 18 §9).

A aquisição ou detenção de inventários não implica, por si, o reconhecimento de qualquer gasto. Em regra, o gasto, correspondente ao valor da mensuração (inicial) do inventário, apenas é reconhecido quando é relevado o rédito, por ocorrência de um evento de realização²⁸ – venda, podendo diferir²⁹, consoante a fórmula de custeio utilizada: o FIFO ou o custo médio ponderado.

O *timing* do reconhecimento do gasto, mas sempre no ano em que ocorra o evento que o determine, pode também diferir de acordo com o tipo de inventário utilizado: inventário permanente ou inventário periódico ou intermitente³⁰. No inventário permanente, o reconhecimento do gasto ocorre no momento da venda e no inventário periódico ou intermitente ocorre apenas no final do ano. Esta diferença implica que, no primeiro, a contabilidade evidencie, a todo o tempo, o valor dos inventários³¹, enquanto que, no segundo, o valor apenas é conhecido no fim do ano, aquando da sua quantificação através da realização

²⁴ Existem ativos que, embora possuindo características semelhantes às dos inventários, não o são, NCRF 18 §2, por exemplo: os previstos na NCRF 17, NCRF 19 e NCRF 27.

²⁵ Se o destino for diferente do da intenção inicial, os inventários devem ser reclassificados.

²⁶ O qual deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atual (NCRF 18 §10).

²⁷ Não aplicável aos inventários previstos na NCRF 18 §23.

²⁸ Podendo, no entanto, ocorrer desvios ao princípio da realização, por exemplo: roubo, quebras, etc.

²⁹ Se adquiridos a preços diferentes.

³⁰ Obrigação ou opção de adoção do sistema de inventário permanente, nºs 1, 2, 4 e 5 do artº 12 do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13/07.

³¹ Não dispensando, no entanto, a realização de contagens físicas, para verificação da correspondência aos registos contabilísticos, al. a) e b) do nº 1 do artº 12º do Decreto-Lei 158/2009, de 13/07.

das contagens físicas. Sendo que, em qualquer caso, o inventário inicial de um ano há-de sempre corresponder ao final do ano anterior.

Exemplificando:

A empresa X, Lda, comercializa apenas uma mercadoria. No ano de 2017, apresentou os seguintes movimentos:

| Data | Operações/transações | (1) Quantidade | (2) Valor unitário | (3) = (1) + (2) Valor total |
|------------|--------------------------------------|-------------------|-----------------------|--------------------------------|
| 01/01/2017 | Inventário inicial (contagem física) | 500 | 20 000,00 € | 10 000 000,00 € |
| 16/06/2017 | Venda de mercadorias | 450 | 25 000,00 € | 11 250 000,00 € |
| 13/09/2017 | Compras (de mercadorias) | 200 | 20 000,00 € | 4 000 000,00 € |
| 13/12/2017 | Venda de mercadorias | 100 | 25 000,00 € | 2 500 000,00 € |
| 31/12/2017 | Inventário final (contagem física) | 150 | | |

Se a empresa utilizar o sistema de inventário permanente, o gasto é relevado no momento do reconhecimento do rendimento, evidenciando a contabilidade, a qualquer momento, o valor dos inventários:

| Data | Operações/transações | Quantidade | Valor unitário | Valor Total | Rendimento | | | Gasto | | | Inventário | | |
|---------------|--------------------------------------|------------|----------------|--------------|-------------------|-----------------------|----------------------|-------------------|-----------------------|----------------------|-------------------|-----------------------|----------------------|
| | | | | | (1) Quantidade | (2) Valor unitário | (3)=(1)+(2) Total | (1) Quantidade | (2) Valor unitário | (3)=(1)+(2) Total | (1) Quantidade | (2) Valor unitário | (3)=(1)+(2) Total |
| 01/01/2017 | Inventário inicial (contagem física) | 500 | 20 000 € | 10 000 000 € | | | | | | | 500 | 20 000 € | 10 000 000 € |
| 16/06/2017 | Venda de mercadorias | 450 | 25 000 € | 11 250 000 € | 450 | 25 000 € | 11 250 000 € | 450 | 20 000 € | 9 000 000 € | 50 | 20 000 € | 1 000 000 € |
| 13/09/2017 | Compra (mercadorias) | 200 | 20 000 € | 4 000 000 € | | | | | | | 250 | 20 000 € | 5 000 000 € |
| 13/12/2017 | Venda de mercadorias | 100 | 25 000 € | 2 500 000 € | 100 | 25 000 € | 2 500 000 € | 100 | 20 000 € | 2 000 000 € | 150 | 20 000 € | 3 000 000 € |
| 31/12/2017 | Inventário final (contagem física) | 150 | | | | | | | | | 150 | 20 000 € | 3 000 000 € |
| Totais | | | | | 550 | 25 000 € | 13 750 000 € | 550 | 20 000 € | 11 000 000 € | | | |

Se a empresa utilizar o sistema de inventário periódico ou intermitente, o gasto não é registado no momento da realização do rendimento:

| Data | Operações/transações | Quantidade | Valor unitário | Valor Total | Rendimento | | | Gasto | | | Inventário | | |
|---------------|--------------------------------------|------------|----------------|--------------|-------------------|-----------------------|----------------------|-------------------|-----------------------|----------------------|-------------------|-----------------------|----------------------|
| | | | | | (1) Quantidade | (2) Valor unitário | (3)=(1)+(2) Total | (1) Quantidade | (2) Valor unitário | (3)=(1)+(2) Total | (1) Quantidade | (2) Valor unitário | (3)=(1)+(2) Total |
| 01/01/2017 | Inventário inicial (contagem física) | 500 | 20 000 € | 10 000 000 € | | | | | | | 500 | 20 000 € | 10 000 000 € |
| 16/06/2017 | Venda de mercadorias | 450 | 25 000 € | 11 250 000 € | 450 | 25 000 € | 11 250 000 € | | | | | | |
| 13/09/2017 | Compra (mercadorias) | 200 | 20 000 € | 4 000 000 € | | | | | | | | | |
| 13/12/2017 | Venda de mercadorias | 100 | 25 000 € | 2 500 000 € | 100 | 25 000 € | 2 500 000 € | | | | | | |
| 31/12/2017 | Inventário final (contagem física) | 150 | | | | | | | | | 150 | 20 000 € | 3 000 000 € |
| Totais | | | | | 550 | 25 000 € | 13 750 000 € | | | | | | |

Sendo apenas reconhecido no final do ano e, é dado pela seguinte fórmula:

$$\text{Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC)} = \text{Inventário Inicial} + \text{Compras} - \text{Inventário Final}$$

Obtendo-se assim, o CMVMC:

| | Data | Operações/transações | (1) Quantidade | (2) Valor unitário | (3) = (1) + (2) Valor total |
|-----------------------|------------|--------------------------------------|-------------------|-----------------------|--------------------------------|
| (1) | 01/01/2017 | Inventário inicial (contagem física) | 500 | 20 000 € | 10 000 000 € |
| (2) | 13/09/2017 | Compras (mercadorias) | 200 | 20 000 € | 4 000 000 € |
| (3) | 31/12/2017 | Inventário final (contagem física) | 150 | 20 000 € | 3 000 000 € |
| (4) = (1) + (2) - (3) | 31/12/2017 | Gasto (CMVMC) a reconhecer | 550 | 20 000 € | 11 000 000 € |

As quantidades respeitantes ao gasto reconhecido corresponderão, em princípio, às quantidades vendidas, devendo verificar-se a seguinte igualdade:

| |
|--|
| Quantidade (inventário inicial) + Quantidade comprada = Quantidade vendida + Quantidade (inventário final) |
|--|

3.2.2.1.2. Reconhecimento do gasto

Resulta do atrás exposto que, em regra, o gasto correspondente ao valor da mensuração do inventário apenas é reconhecido por ocorrência de um evento de realização – venda. Porém existe uma exceção, o reconhecimento do gasto por perdas por imparidade em inventários.

Conforme também já se disse, a NCRF 12 “Imparidade de activos”, constitui a norma geral do SNC sobre as “imparidades”. Contudo, não se aplica às imparidades em inventários (NCRF 12 §2 a)), encontrando-se o seu tratamento previsto na NCRF 18, sendo que:

Um aspecto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um ativo e a ser escriturada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos. Esta norma proporciona orientação prática na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer ajustamento para o valor realizável líquido. (sublinhado nosso).

No que toca às imparidades (ajustamentos) em inventários, prevê a citada norma que, deve proceder-se ao ajustamento da mensuração dos inventários quando se verifique que o seu custo não pode ser recuperado, pela venda ou uso, por estarem danificados, total ou parcialmente obsoletos ou se os preços de venda tiverem diminuído, por redução do valor contabilístico - *write down* - para o *valor realizável líquido*³², estimado (NCRF 18 §28).

A estimativa do *valor realizável líquido* (VRL) assente, nas provas (internas ou externas) mais fiáveis disponíveis no momento (NCRF 18 §30), deve levar em consideração a

³² É o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda.

finalidade para a qual o inventário é detido (NCRF 18 §31). Não sendo de reduzir o valor do custo dos materiais e outros consumíveis detidos para o uso na produção se for previsível que o produto acabado em que eles serão incorporados seja vendido pelo custo ou acima (NCRF 18 §32), exceto se a diminuição do preço dos materiais e consumíveis constituir indicação de que o “custo” do produto acabado excederá o seu *valor realizável líquido*. Daqui decorre que o teste deve ser efetuado com referência ao custo do produto acabado.

Exemplificando:

Caso I

A empresa Y produz (e comercializa) o produto X, cujo VRL é de € 70, resultante da incorporação de quatro materiais e consumíveis que, no final do ano, apresentam os seguintes valores:

| Materiais e consumíveis | Custo | VRL (existem provas fiáveis) |
|--------------------------------|--------------|-------------------------------------|
| A | € 20 | € 10 |
| B | € 10 | € 5 |
| C | € 30 | € 35 |
| D | € 5 | € 7 |
| | € 65 | |

Dos dados apresentados concluímos que, os materiais e consumíveis A e B estão em imparidade. No entanto, atenta a finalidade - incorporação na produção -, não deve ser reconhecido qualquer gasto por perda por imparidade³³ (NCRF18 §34), a não ser que, conforme ficou já dito, a diminuição dos preços dos materiais e consumíveis constitua indicação de que o custo do produto acabado excederá o seu *valor realizável líquido*.

Caso II

A empresa X apresenta, no final do ano, os seguintes inventários:

| Mercadoria | Quantidade | Custo unitário | Valorização total | VRL unitário (com provas fiáveis) | VRL total |
|-------------------|-------------------|-----------------------|--------------------------|--|------------------|
| A | 200 | 20 € | 4 000,00 € | 18 € | 3 600,00 € |
| B | 400 | 10 € | 4 000,00 € | 8 € | 3 200,00 € |
| C | 500 | 30 € | 15 000,00 € | 25 € | 12 500,00 € |
| D | 800 | 5 € | 4 000,00 € | 2,50 € | 2 000,00 € |
| | | | 27 000,00 € | | 21 300,00 € |

³³ “Imparidade” é diferente de “Perdas em inventários”, porquanto, na primeira, a entidade tem o controlo do inventário, uma vez que ele existe, enquanto que, na segunda, não.

Considerando a informação antecedente conclui-se que, o custo das mercadorias é superior ao seu VRL, devendo, por isso, o custo ser ajustado (numa subconta específica), a par do gasto, no montante de € 5.700,00 (diferença entre o valor realizável líquido e o custo dos inventários).

Posto isto, acresce salientar que, não obstante o reconhecimento do gasto por perda de imparidade determinar a redução do valor do custo para o *valor realizável líquido*, o valor dos inventários a considerar para apuramento do gasto das vendas, em inventário periódico ou intermitente, é o custo (mensuração inicial). Caso contrário, estar-se-ia a considerar o gasto em duplicado, um pela via da perda de imparidade e, outro, pela via do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas³⁴ (se não fosse considerado o valor do inventário final, ao custo).

E ainda, a imparidade não implica o desreconhecimento do ativo, devendo a sua diminuição ser relevada numa conta específica de inventários (não sendo, pois, de anular diretamente o saldo onde os inventários se encontram reconhecidos ao custo), porquanto, se num período posterior ocorrer um evento que determine a diminuição da quantia de perda por imparidade, a mesma deve ser revertida³⁵ (NCRF 18 §34).

3.2.2.2. Perdas por imparidade em dívidas a receber

3.2.2.2.1. Dívidas a receber

As dívidas a receber são classificadas, no Balanço, como ativo corrente quando satisfaçam qualquer um dos critérios previstos na NCRF 1 §14, já descritos a propósito dos inventários.

O tratamento contabilístico das “dívidas a receber” encontra-se na NCRF 27 – “Instrumentos financeiros”, estando definidas como ativos financeiros no §5 c) i): “c) Um direito contratual: i) De receber dinheiro ou outro activo financeiro de outra entidade;”.

3.2.2.2.2. Reconhecimento do gasto

As dívidas a receber (não mensurados ao justo valor através de resultados) devem ser avaliadas à data de cada relato financeiro. Se existir *evidência objetiva* de imparidade (independentemente da mora, a NCRF 27 não estabelece qualquer regra em função da mora),

³⁴ Veja-se fórmula no ponto 3.2.2.1.1.

³⁵ Por contrapartida de uma conta de rendimentos.

de forma a garantir a sua mensuração ao custo ou ao custo amortizado, menos perdas por imparidade, conforme NCRF 27, §11 a), §12 a), §13 a) e 14 a), deve ser registada uma perda por imparidade³⁶ na demonstração de resultados (NCRF 27 §23).

Por *evidência objetiva* entende-se todos os dados observáveis que chamem a atenção sobre os eventos de perda (se os possíveis valores a receber diferirem da quantia escriturada), elencados na NCRF 27 §24 e dos quais destacamos:

- significativa dificuldade financeira do devedor;
- não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida no prazo estabelecido contratualmente;
- probabilidade de o devedor entrar em falência (Insolvência), ou qualquer outra reorganização financeira;
- concessões do credor ao devedor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira deste último, que, de outro modo, o credor não consideraria oferecer.

A perda por imparidade (gasto) tem, como contrapartida, uma conta específica de terceiros, não sendo de desconhecer a dívida³⁷ (anular o saldo da conta onde a mesma está inscrita), pois, se, num período subsequente, ocorrer um evento que determine a diminuição da quantia de perda por imparidade, anteriormente reconhecida, a mesma deve ser revertida, através de uma conta de rendimentos (NCRF 27 §28).

3.3. Perspetiva do IRC

O Código do IRC acolhe, desde a sua entrada em vigor, o modelo de dependência parcial³⁸ entre a fiscalidade e a contabilidade, para efeitos de apuramento do lucro tributável.

³⁶ No caso de dívidas reconhecidas pelo custo amortizado - pelo custo ou pela diferença entre a quantia escriturada e o valor presente (atual) dos fluxos de caixa estimados descontados à taxa de juro original efetiva do ativo financeiro (NCRF 27 §27).

³⁷ O que apenas se verificará nas condições previstas na NCRF 27 §30, ou seja, quando expirarem (ou forem transferidos) os direitos (contratuais) aos fluxos de caixa resultantes do ativo financeiro, caso em que o crédito é considerado incobrável.

³⁸ Para maior aprofundamento, veja-se Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, 2009, p. 62.

Nessa senda, no nº 10 do Preâmbulo daquele Código, é referido que “dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável.”

Prosseguindo-se, no referido Preâmbulo, lê-se:

Afastadas uma solução absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correções – as positivas ou negativas – enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade.

Esta relação de dependência parcial entre o lucro contabilístico e o lucro fiscal, não obstante a reforma contabilística em vigor a partir de 2010, foi salvaguardada com a introdução das necessárias alterações ao CIRC, através do DL n.º 159/2009, de 13 de julho, como se lê no respetivo preâmbulo:

*Considerando que a estrutura actual do Código do IRC se mostra, em geral, adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico, manteve-se a estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade, (...) procedendo-se apenas às alterações necessárias à adaptação do Código do IRC às regras emergentes do novo enquadramento contabilístico, bem como à terminologia que dele decorre.
A manutenção do modelo de dependência parcial determina, desde logo, que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas.*

Com referência às imparidades³⁹ o preâmbulo do CIRC, indica que “No domínio particularmente sensível das provisões para créditos de cobrança duvidosa e para a depreciação das existências acolhem-se as regras contabilísticas geralmente adotadas, o que permite um alinhamento da legislação fiscal portuguesa com as soluções dominantes ao nível internacional.”

E, no preâmbulo do DL n.º 159/2009⁴⁰, de 13 de julho: - “esta convergência entre contabilidade e fiscalidade é, ainda, evidente no acolhimento (..), na aceitação do valor realizável líquido (embora obedecendo à definição que lhe é dada no próprio Código do IRC) para efeitos do cálculo do ajustamento dos inventários”

³⁹ Termo adotado pelo SNC, em substituição de “provisões” utilizado no POC.

⁴⁰ Procedeu à adaptação do CIRC, ao SNC.

Esta dependência está presente no corpo do CIRC. No artº 3º nº 2, segundo o qual o lucro tributável é definido como a “diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas neste Código” e no art. 17º ao reportar o lucro tributável ao resultado contabilístico, ainda que corrigido, nos termos previstos na lei.

As perdas por imparidade refletidas na contabilidade, em que o que se pretende medir é o resultado económico e não o fiscal, devem, em observância da “prudência”⁴¹, enquanto característica qualitativa das demonstrações financeiras, ser reconhecidas à luz do preceito contabilístico.

Todavia, esta matéria⁴² representa uma das maiores divergências entre o Direito Fiscal e o Contabilístico, atento a que a discricionariedade (uma das características estruturais das normas contabilísticas⁴³) se encontra largamente presente, encerrando uma maior probabilidade de servir outros propósitos que não os fiscais, que são o da tributação segundo o princípio da capacidade contributiva, compatibilizado com o princípio da igualdade tributária e com a necessidade de certeza, sugerida pelo princípio da legalidade tributária.

O Direito Fiscal, à procura de maior objetividade, como forma de prevenção da utilização abusiva, estreitou a “margem de liberdade contabilística”⁴⁴ delimitando o circunstancialismo da inclusão da *prudência* (assente em juízos de carácter subjetivo e em estimativas), impondo limitações qualitativas (artº 23º nº1 do CIRC) e quantitativas (artº s 28º, 28º-A, 28º-B e 28º-C, todos do CIRC).

3.3.1. Gasto fiscal - Perdas por imparidade em inventários

Após o reconhecimento do gasto por perda de imparidade, de acordo com o prescrito na NCRF 18, há que verificar se o mesmo é aceite fiscalmente.

⁴¹ O qual segundo M. H. de Freitas Pereira é “responsável por grande parte das divergências entre contabilidade e fiscalidade, já que em geral é visualizado como contrário aos interesses do fisco e instrumento de evasão fiscal”, *A Periodização...*, em Cadernos de CTF nº 152, 1988, p. 96.

⁴² Cfr referiu (com as necessárias adaptações) M. H. de Freitas Pereira “essas divergências refletem-se, sobretudo, no tratamento dado às provisões, onde as limitações impostas à sua aceitação como custos não permitem adopção plena, para efeitos fiscais, das disposições contabilísticas que concretizam aquele princípio”, *A Periodização...*, em Cadernos de CTF nº 152, 1988, p. 96.

⁴³ Cfr. Nina Aguiar, *A lei fiscal e os juízos contabilísticos discricionários*, O SNC e os Juízos de valor uma perspetiva crítica e multidisciplinar” 2013, p. 299.

⁴⁴ Cfr Tomás Tavares, “*Da dependência parcial...*”, CTF nº 396, p. 73.

Quanto ao(s) acontecimento(s) que determina(m) o ajustamento, pode dizer-se que existe coincidência total entre o Direito Fiscal e Contabilístico, pois, de acordo com o artº 28º nº 1 do CIRC, são dedutíveis fiscalmente os ajustamentos em inventários reconhecidos no período até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção de inventários e o respetivo valor realizável líquido, referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

Contudo, essa coincidência não se verifica quanto ao *valor realizável líquido*. Na contabilidade, a estimativa do *valor realizável líquido* é baseado nas provas mais fiáveis disponíveis no momento. Já para efeitos fiscais corresponde ao preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo (artº 28º nº 2 do CIRC), determinado nos termos do artº 26º nº 4 do CIRC - preços de venda constantes de elementos oficiais ou aos últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo, ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

Das exigências fiscais resulta que o *valor realizável líquido* é difícil de demonstrar. Primeiro, porque não existe cotação e mercado regulado para a grande maioria dos inventários e, segundo, porque os últimos preços que em condições normais tenham sido praticados, podem não refletir o valor correto, em caso de danificação do inventário, ou, mesmo, pode não haver termo de referência, por não existirem vendas daqueles inventários. O que nos leva a culminar na conclusão de uma certa inapetência, por parte do legislador, na aceitação das perdas por imparidade em inventários, como gasto fiscal.

3.3.2. Gasto fiscal - Perdas por imparidade em dívidas a receber

O gasto contabilístico por perda de imparidade em dívida a receber é sujeito, para efeitos fiscais, a apertado escrutínio⁴⁵. Esse escrutínio é efetuado ao nível da possibilidade de o direito não ser efetivado, ou seja, existir possibilidade de o devedor incumprir com a sua

⁴⁵ O que bem se compreende, pois, as dívidas a receber representam uma receita (um direito de receber) na sequência do reconhecimento de um rendimento (e respetivo gasto) do qual se espera o seu recebimento. O seu não recebimento não constitui, à partida, qualquer gasto, exceto, no caso de existir incerteza quanto à sua cobrabilidade (ou certeza da sua incobrabilidade – dívidas incobráveis).

obrigação, consagrando a lei regras estritas para que um crédito possa ser tido como gasto fiscal⁴⁶ e, portanto, deduzido ao lucro tributável.

Neste sentido, o CIRC estabelece, em termos gerais⁴⁷ (artº 28.º-A n.º 1 al. a)), que o gasto contabilístico por perdas por imparidade em dívidas a receber pode ser deduzido para efeitos fiscais, se cumprir, cumulativamente, as seguintes condições: o crédito resultar da atividade normal da empresa; o crédito for, no final do período de tributação, considerado de cobrança duvidosa; e, esteja evidenciado como tal na contabilidade.

São considerados de cobrança duvidosa os créditos em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que ocorre nas condições legalmente previstas que, a seguir se elencam:

- O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do SIREVE, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 03/08 - artº 28.º-B n.º 1 al. a);
- Tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral - artº 28.º-B n.º 1 al. b);
- Existam provas, objetivas de que os créditos estão em imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento, e estejam em mora⁴⁸ há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento - artº 28.º-B n.º 1 al. c).

Sendo que, quanto aos créditos que satisfaçam as condições previstas no artº 28.º-B n.º 1 al. c), apenas é aceite fiscalmente como gasto, a importância resultante do produto entre o valor do crédito e as percentagens previstas no art. 28.º-B n.º 2 CIRC, as quais variam em função da duração da mora:

⁴⁶ O reconhecimento do gasto, verificadas as condições de perda por imparidade em dívidas a receber, visa neutralizar o rendimento (não cobrado), que por força do princípio do acréscimo foi refletido, a par do crédito, num determinado exercício.

⁴⁷ Não aplicável a Seguros e Bancos - artº 28º-A nº 1 b) e artº 28º-A nº 2 do CIRC, respetivamente.

⁴⁸ O CIRC não define o conceito de “mora”. O Ofício-Circulado n.º 023332, de 03/06/1994, do SAIR, estabeleceu: “2. Para efeitos fiscais, só haverá mora quando o credor não concorda com o deferimento do prazo normalmente estabelecido para o pagamento da dívida.”. Recorrendo-se ao Código Civil, o artº 804º estabelece que: “O devedor considera-se constituído em mora quando, por causa que lhe seja imputável, a prestação, ainda possível, não foi efetuada no tempo devido.” e o artº 805º refere que:

“1 – O devedor só fica constituído em mora depois de ter sido judicial ou extrajudicialmente interpelado para cumprir.

2 – Há, porém, mora do devedor, independentemente de interpelação: Se a obrigação tiver prazo certo (...).”.

Assim, a mora dos créditos, caso haja data estipulada, conta-se desde a data estabelecida para pagamento, ou na sua ausência, a partir da data da interpelação judicial ou extrajudicial.

| | | | | |
|------------------------|---------------|----------------|----------------|------|
| Meses | De + 6 até 12 | De + 12 até 18 | De + 18 até 24 | + 24 |
| Percentagem do crédito | 25% | 50% | 75% | 100% |

Não são, no entanto, considerados de cobrança duvidosa, ainda que considerados na contabilidade como tal, os créditos (nº 3 do art.º 28º -B do CIRC):

- a) Sobre Estado, Regiões autónomas e Autarquias locais;
- b) Cobertos por seguros de crédito, salvo na parte não coberta;
- c) Sobre detentores de pelo menos 10% do capital e sobre membros dos órgãos sociais e ainda sobre entidades participadas em pelo menos 10% do capital, a menos que o devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução ou quando os créditos tenham sido reclamados judicialmente.

Assim, ainda que verificadas as demais condições (cumulativas), não constituem gasto fiscal as imparidades relativas aos créditos detidos sobre as entidades e nas situações, atrás identificadas.

Estas são as grandes divergências entre o Direito Fiscal e o Contabilístico, pois, este apenas exige, independentemente da mora⁴⁹, a existência de evidências objetivas, que assentam em dados observáveis que chamem a atenção do detentor do ativo de que este se encontra em imparidade.

3.4. Documento de suporte às perdas por imparidades

Do princípio insito no artº 74.º nº 1 da LGT - “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Autoridade tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque” - resulta a distribuição do encargo da prova quanto aos gastos incorridos. Assim, os gastos contabilísticos por perdas de imparidade em ativos correntes, podem ser deduzidos fiscalmente, nos termos do artº 23 nº1 al. h) do CIRC, se estiverem comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito, conforme requer o artº 23º nº 3 do CIRC, por forma a permitirem a verificação do

⁴⁹ Requisito, que por si só, não determina o reconhecimento de imparidade, tornando-se necessário que o crédito seja considerado de cobrança duvidosa, pois, podem existir outros motivos, que impossibilitaram o pagamento da dívida no prazo (por exemplo: o devedor estar hospitalizado).

cumprimento das regras e limites que constam dos artº s 28º, 28º-A e 28º-B do CIRC e atrás expostos.

Atenta a natureza do gasto, resultante de uma operação interna, assente em juízos do sujeito passivo, o documento que servirá de suporte ao registo contabilístico, será um documento interno (elaborado pela empresa), não se requerendo o cumprimento dos formalismos exigidos para o documento externo, previstos no artº 23º nº 4⁵⁰ e nº 6⁵¹ do CIRC.

No entanto, para que o registo contabilístico tenha valor probatório⁵², o gasto deve estar apoiado em documentos justificativos, conforme artº 123º nº 2 al. a) do CIRC. Nas palavras de TOMÁS CANTISTA um documento é justificativo “desde que explicita, de forma clara, as principais características da operação” e “que identifique as operações societárias e que condense um eficaz mecanismo de controlo.”⁵³.

Isto sem prejuízo de, conforme entende RUI MORAIS:

*(...) Seguindo o que julgamos ser doutrina e jurisprudência pacíficas, que o sujeito passivo deve ser admitido a completar a prova da existência do custo através do recurso a quaisquer meios admitidos em direito. É que a não aceitação, por razões de índole meramente formal, da dedutibilidade de um custo que efectivamente foi suportado, corresponderia à tributação por um lucro que não existe, a um imposto a que não subjaz a correspondente capacidade contributiva.*⁵⁴

⁵⁰ “4 - No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:

a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;

(...)

c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;

d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;

(...)”

⁵¹ “6 - Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma.”

⁵² Cfr. M. H. FREITAS PEREIRA “É que o valor probatório de uma contabilidade assenta essencialmente nos respectivos documentos justificativos e, quanto aos que o devam ser, é a origem externa que lhes confere um carácter que se pode designar por presunção de autenticidade. Um documento de origem interna só pode substituir um documento de origem externa quando sejam reunidas provas adicionais que confirmem a autenticidade dos movimentos nele reflectidos. Assim, a falta de documento externo pode ser suprida por outros meios de prova que demonstrem de forma inequívoca a justeza do lançamento efectuado.”, Parecer 3/92, de 06/01, do Centro de Estudos Fiscais, CTF n.º 365, p. 343-352.

⁵³ Tomás Tavares, *Da dependência parcial...*, CTF n.º 396, p. 123.

⁵⁴ Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, 2009, p. 80.

Concretizando: a suportar os gastos contabilísticos por perdas de imparidade em inventários deverá existir um documento interno⁵⁵ que evidencie quantidades, preços unitários de custo, o valor realizável líquido e o valor da imparidade, mas sempre justificativo da natureza e quantificação do facto a evidenciar – o valor da imparidade, o que se verificará se explicitar o inventário, a natureza ou origem do preço de custo e do valor realizável líquido utilizado na determinação do valor da imparidade.

A suportar os gastos contabilísticos por perdas de imparidade em dividas a receber, deverá existir, igualmente, um documento interno, coadjuvado por elementos justificativos, atenta a situação específica: comprovativo (faturas) do direito ao crédito, provas objetivas da imparidade, mora, provas das diligências efetuadas ou prova da pendência de processo de execução, de insolvência ou processo especial de revitalização ou prova de que os créditos foram reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral.

3.5. Jurisprudência

3.5.1. Perdas por imparidades em inventários

3.5.1.1. Documento de suporte

A decisão do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), processo nº 638/2015-T, de 02/10/2016, trata, entre outras, da questão do documento de suporte às perdas de imparidade em inventários.

A factualidade subjacente a tal decisão, quanto ao que a esta matéria diz respeito, é simples: a empresa A deduziu, para efeitos fiscais, em 2010, um gasto relativo a ajustamentos em matérias primas.

Em 2013, a empresa foi objeto de uma ação inspetiva externa, tendo dela resultado a desconsideração do gasto contabilístico, com a fundamentação de que o documento de suporte, um documento interno (listagens com cabeçalhos, referências e valores), não era “justificativo” (artº 123º nº 2 al. a) do CIRC), por não evidenciar a causa, a natureza e o montante, mormente por não comprovar que os inventários estavam registados ao menor dos

⁵⁵ A propósito das características do documento de suporte, veja-se decisão do CAAD, processo nº 436/2017-T, de 26/01/2018.

valores, custo ou valor realizável líquido, nem demonstrar qual a base do valor realizável líquido utilizado no cálculo da imparidade, por forma a permitir verificar se o mesmo cumpria o estabelecido no artº 26º nº 4 do CIRC.

Após um incurso sobre a determinação do lucro tributável e os conceitos de valorização de inventários e imparidades, insertas no CIRC e no normativo contabilístico, o Tribunal Arbitral concluiu que o custo dos inventários não era recuperável por estarem danificados, decidindo, com um voto contra, julgar procedente o pedido.

Não se encontrando explicitado o teor dos depoimentos das testemunhas⁵⁶, resulta da leitura de tal decisão arbitral que a resposta à questão da determinação e comprovação do valor realizável líquido foi encontrada na especificidade do sector onde o requerente opera, aderindo às alegações efetuadas pela requerente, das quais a seguir se apresenta um excerto da parte que aqui releva:

“Com efeito, e com especial destaque para o sector automóvel, a mensuração do valor realizável líquido dos inventários e a conseqüente mensuração de uma imparidade apenas pode ser determinada através de um processo interno de avaliação (...)”

Em sentido divergente, lê-se na “declaração de voto”:

(...)entendo que a Requerente não logrou aportar qualquer evidência, ténue que fosse, da causa e da natureza do valor das imparidades, pelo que considero que se mostra infundamentado e insindicável ter a Requerida fixado, com base em tais documentos internos, que determinados inventários sofreram uma desvalorização de x ou y% que a própria Requerida entendesse fixar como sendo o VRL no fim do período.

Prova que parece não ter sido feita, através de qualquer outro meio - nem mesmo testemunhal, conforme resulta da referida “declaração de voto”:

Aliás, nas declarações de parte produzidas pelo gerente da Requerente Eng. I... o mesmo (...), e acrescentou que, (...), as imparidades não se têm de facto verificado e vão sendo revertidas nos anos seguintes. Perguntado especificamente ‘porquê então o reconhecimento destas imparidades?’ respondeu: “eu mesmo tenho dificuldade em entender”.

A testemunha da Requerida Dr. K..., revisor oficial de contas, afirmou (...) que a especificidade do setor torna quase precisa uma ‘bola de cristal’ para se ver qual o VRL. Perante esta – exatíssima ilustração da realidade – como pode entender-se que a Requerida fez prova bastante das imparidades que registou? (sublinhado nosso)

Em face do relatado na decisão e, no atrás descrito, entendemos, embora não tenhamos possibilidade de apreciar a prova testemunhal produzida, que terá ficado por justificar: o valor

⁵⁶ Que apenas consta na “declaração de voto”.

realizável líquido utilizado para calcular o valor da imparidade, o que sempre teria de ser feito, atento a que se tratava de imparidades em matérias primas, com referência ao produto acabado, e, se o mesmo correspondia ao preço de venda *constante em elementos oficiais* ou *os últimos praticados pelo sujeito passivo* ou *os correntes no mercado*, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco, conforme requer o artº 26º nº 4 do CIRC.

Mais, estando um inventário danificado - conforme afirmado - parece-nos que, dificilmente, poderia recuperar o seu estado físico de forma a obrigar, no ano a seguir, à reversão da imparidade, com referência às mesmas mercadorias (o que foi dado como provado).

Daqui resulta a nossa discordância quanto à decisão e adesão ao sentido do voto vencido, constante na “declaração de voto” citada. Repare-se que, a dar como boa esta decisão, qualquer gasto contabilístico reconhecido por perda de imparidade, sob a capa de uma “avaliação interna” e por um qualquer valor, seria de aceitar fiscalmente. E essa não foi seguramente a intenção do legislador tributário. Pois, o objetivo da consagração de condições tão restritivas para aceitação fiscal das perdas por imparidade foi, claramente, limitar o livre arbítrio do contribuinte.

3.5.2. Perdas por imparidades em dívidas a receber

Nas perdas por imparidade em dívidas a receber, a jurisprudência tem girado em torno de três aspetos, a saber: determinação dos créditos considerados como resultantes da atividade normal, os créditos considerados de cobrança duvidosa e as provas das diligências efetuadas.

3.5.2.1. Créditos resultantes da atividade normal

O CIRC não define o conceito de “atividade normal” para efeito de demarcação dos créditos que entram na base de incidência do cálculo das imparidades, tendo a AT assumido⁵⁷ que apenas relevam os créditos decorrentes das operações de natureza comercial relacionadas com a venda de bens ou serviços respeitantes à atividade da empresa, afastando os créditos que resultem de meras operações de carácter financeiro (adiantamentos ou entregas por conta). Em sentido igual, o Parecer 11/95 do Centro de Estudos Fiscais, que exclui a possibilidade de realização de ajustamentos em créditos resultantes do débito de juros de mora, de adiantamentos a fornecedores e da venda de imobilizado (ativos fixos).

⁵⁷ Parecer n.º 115/95 do Centro de Estudos Fiscais, Processo n.º 1244/95, de 12/07/1995.

3.5.2.1.1. Créditos relativos a juros de mora

A jurisprudência vinha decidindo contra as correções aos gastos por perdas de imparidades⁵⁸, por ter um entendimento divergente do da AT, pois, esta considerava que os créditos resultantes do débito de juros de mora por incumprimento do prazo de pagamento da dívida não se enquadravam na condição “decorrentes da atividade normal da empresa”. A título de exemplo, o acórdão do STA, processo nº 0668/06, de 18/10/2006, os acórdãos do TCA-S, processos nºs 08137/14, de 19/02/2015 e 09556/16, de 13/07/2016, que entenderam que os créditos sujeitos a ajustamentos não se restringem unicamente às transações decorrentes do objeto social da empresa.

No entanto, tal questão deixou de gerar litígios dado que foi resolvida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que deu nova redação ao artº 28º-A nº 1 al. a) do CIRC. Concordamos com a nova solução legal, uma vez que os juros por atraso no cumprimento da obrigação constituem um direito relativo a rendimentos incluídos na base tributável (artº 20º do CIRC) logo, enquadrados na atividade normal da empresa.

3.5.2.1.2. Adiantamentos a fornecedores

Outra questão que não tem sido pacífica, é a admissibilidade de ajustamentos relativo a “adiantamento a fornecedores”. A jurisprudência tem decidido em sentido divergente, ainda que perante circunstancialismos ligeiramente diferentes. Vejam-se as decisões do CAAD, processos nºs 535/2016-T, de 27/03/2017 e 90/2017-T, de 19/01/2018.

A decisão do CAAD, processo nº 535/2016-T, de 27/03/2017, pronunciou-se acerca do gasto por perda de imparidade em inventários (e anulação do ativo, conta 39 – “Adiantamento por conta de compras”), com referência a um sinal entregue pela requerente ao promitente vendedor, aquando da realização do contrato de promessa de compra e venda de um terreno para construção, cujo preço se encontrava previamente fixado.

Foram dados como provados, entre outros, os seguintes factos: a requerente procedeu ao pagamento do sinal e este foi registado na contabilidade como adiantamento por conta de compras; o terreno não lhe foi entregue; a prometida transação veio a revelar-se um crime de burla, porque a empresa proprietária do terreno não o tinha à venda nem pretendia vendê-lo;

⁵⁸ “Provisões”, no POC.

os beneficiários (do sinal) foram condenados, por sentença proferida pelo Tribunal Cível da ação civil interposta pela requerente, a restituir o sinal; os beneficiários (do sinal) não tinham, ainda, procedido à restituição do sinal.

Entendeu o Tribunal Arbitral que o que importava aferir para efeitos tributários era se a perda em inventários, a par do desreconhecimento do sinal (ativo), reunia os requisitos para ser aceite fiscalmente nos termos do art.º 23º do CIRC, quer a título de quebra ou ajustamento em inventários, quer a título de imparidade em créditos ou, ainda, a título de crédito incobrável.

Concluindo que: não poderia ser enquadrado em quebra ou ajustamento em inventários, uma vez que o “terreno” em questão nunca integrou o inventário do requerente (art.º 28º do CIRC); não poderia ser ponderado como imparidade em créditos, porquanto, não se encontravam cumpridos todos os requisitos previstos no artº 28º-B do CIRC, pois, nem o crédito (direito à restituição do sinal) resultava da atividade normal⁵⁹, nem tinha sido registado, na contabilidade, como crédito de cobrança duvidosa; e também, não poderia ser considerado como crédito incobrável⁶⁰, por não ter ficado demonstrada a impossibilidade de recuperação do crédito, cujo direito (devolução do sinal) tinha, aliás, sido reconhecido em sentença (condenatória dos beneficiários à restituição do sinal ao requerente).

Na decisão do CAAD, processo nº 90/2017-T, de 19/01/2018, entenderam estar em causa saber se o adiantamento (não devolvido) efetuado ao fornecedor (que, entretanto, entrou em processo de insolvência), para aquisição de um ativo fixo tangível (que nunca foi entregue ao requerente), consistia numa operação (financeira) não enquadrável no conceito de atividade normal.

O Tribunal Arbitral entendeu que a questão a decidir não se reconduzia a uma determinada alínea do nº 2 do artigo 23º do CIRC, mas sim à possibilidade de dedução do gasto nos termos do artº 23º nº 1 do CIRC, concluindo, após um extenso incurso sobre a doutrina e a jurisprudência, pela sua dedutibilidade, na medida em que a saída dos fundos (o

⁵⁹ Convocaram o Parecer emitido pelo Centro de Estudos Fiscais “apenas os créditos que são originados por vendas de bens e prestações de serviços (...), afastando, linearmente, os créditos que resultem de meras operações de carácter financeiro” e o Parecer nº 11/95 também do Centro de Estudos Fiscais.

⁶⁰ Artº 23º do CIRC conjugado com o artº 41º do CIRC.

⁶¹ Conforme referido na decisão, do registo contabilístico efetuado resulta que, o requerente considerou que o adiantamento efetuado ao fornecedor, constituía um crédito a receber e que, por ainda não o ter recebido, o mesmo era incobrável (desreconheceu o ativo).

adiantamento) ocorreu no contexto de atividade empresarial, ainda que, o ativo nunca tenha sido entregue.

Mais, entendeu o Tribunal Arbitral que o gasto sempre seria dedutível, enquanto imparidade, reconduzindo-se ao artº 23º, nº 2, al. h) do CIRC, por se encontrarem cumpridos todos os requisitos aí previstos.

Concordando e discordando com alguns aspetos mencionados em ambos as decisões, sobre a questão em causa - a não devolução do adiantamento (sinal) imputado à “coisa”⁶² não entregue -, entendemos salientar que o SNC prevê um tratamento contabilístico diferenciado para o adiantamento relativo a aquisições (bens, serviços e investimentos), consoante o preço esteja, ou não, previamente fixado.

Preconiza o SNC no “código de contas – notas de enquadramento”, que as entregas feitas a terceiros relativamente a fornecimentos sem preço fixado, são de registar na subconta 228 – Adiantamentos a fornecedores. E nas “observações aos modelos de demonstrações financeiras e ligação às NCRF – projecto”, que a subconta 228 - Adiantamentos a fornecedores “compreende as quantias de ativos financeiros respeitantes a adiantamentos a fornecedores de bens e serviços e de investimento, cujo preço não esteja previamente fixado, cujo tratamento contabilístico se insere na NCRF 27 – Instrumentos Financeiros”.

Assim, parece-nos pacífico que a “incerteza” quanto à devolução do adiantamento a fornecedores sem preço fixado, possa ser considerado como perda por imparidade em dívidas a receber⁶³.

Questão mais controversa é a (da não devolução) do adiantamento a fornecedores com preço previamente fixado. O SNC prevê a sua inscrição na conta 39 – Adiantamentos por conta de compras⁶⁴, que integra a classe 3 – Inventários e activos biológicos⁶⁵, onde se incluem os ativos classificados como inventários (NCRF 18).

⁶² Artigo 442º do Código Civil.

⁶³ E também para efeitos fiscais, uma vez que o CIRC ao adotar o modelo de dependência parcial e não dispor de forma contrária, acolhe a solução do normativo contabilístico.

⁶⁴ “Código de contas – Notas de enquadramento”.

⁶⁵ Ou, 455 - “adiantamento por conta de investimentos”.

E, assim sendo, não nos parece que a não devolução do adiantamento, inscrito na conta 39 – Adiantamentos por conta de compras, possa ser considerado como perda por imparidade em dívidas a receber que, de acordo com as “observações aos modelos de demonstrações financeiras e ligação às NCRF – projecto”:

Compreende as variações líquidas ocorridas no período, referentes às estimativas de perdas (e suas reversões) por imparidades que afectam as dívidas a receber. São relevantes para este efeito a NCRF 27 – Instrumentos Financeiros e, indirectamente, a NCRF 20 – Rédito.

Também, não nos parece que possa ser evidenciado como perda por imparidade em inventários, uma vez que, não se enquadra na definição de inventários constante da NCRF 18 §6 a §8, já que, segundo as referidas “observações”, a imparidade de inventários evidencia:

(...) as variações líquidas ocorridas no período, referentes às estimativas de perdas (e suas reversões) por imparidades que afectam os inventários. Neste âmbito releva a NCRF 18 – Inventários.

Contudo, entendemos que a não devolução do adiantamento é de registar como perda por imparidade em dívidas a receber quando reunir as condições para ser reconhecido como ativo financeiro - direito (contratual) de receber dinheiro (adiantamento), aplicando-se, por isso, o previsto na NCRF 27 §23 a §26, ou, como “crédito incobrável”, quando se verificar a perda efetiva (extinção da possibilidade de reparação do direito) do adiantamento, aplicando-se o previsto na NCRF 27 §30 e artº 41º do CIRC.

3.5.2.2. Créditos que possam ser considerados de cobrança duvidosa

Uma das condições para dedução das perdas por imparidade é a de que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa (artº 28º-A nº 1 al. a)). A lei considera de cobrança duvidosa, os créditos em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se confirma⁶⁶ pela verificação cumulativa das condições previstas no artº 28º-B, nº 1 al. c), o qual exige, para além de mora superior a 6 meses, a existência de provas de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento e, ainda, a existência de provas objetivas de imparidade.

⁶⁶ Para créditos que não estejam em contencioso, pois, para estes, o risco de incobrabilidade encontra-se, por si só, justificado.

O CIRC não define o que considera por “provas objetivas de imparidade”. Em virtude da adoção do modelo de dependência parcial, não dispendo a lei fiscal, nesta matéria, de forma diferente, há que entender que foi acolhida a solução do normativo contabilístico.

O conceito de “provas objetivas de imparidade” resulta da NCRF 27 §24 e §25, onde, com referência a *evidência objetiva*, se encontram elencados dados observáveis que chamem a atenção para eventos de perdas, todos eles relacionados com manifestações de dificuldade por parte do devedor.

Não constitui evidência objetiva, para efeito de registo de perdas por imparidade, o critério da mora, conforme foi referido - e bem - no acórdão do STA, processo n.º 0101/03, de 30/04/03 - "não é a data da constituição dos créditos ou a verificação de certo prazo de mora que releva para o efeito, mas sim a data da verificação do risco de incobrabilidade", "(...)pois a simples mora do devedor não é indício bastante de que o crédito não virá a obter cobrança", pois este é um critério fiscal, exigido para além da existência de provas objetivas de imparidade.

Porém, este (critério da mora não serve, por si só, como prova objetiva de imparidade) parece não ter sido o entendimento⁶⁷ seguido pelo acórdão do TCA-S, processo n.º 03976/10, de 15/06/2010: a AT, numa situação de reconhecimento fiscal de perdas por imparidade em dívidas a receber, com base na mora há mais de seis meses, constatando a manutenção dos fornecimentos ao cliente e o cumprimento por parte de devedor das obrigações financeiras mais recentes, propôs a sua não aceitação.

Na realidade, o cumprimento de obrigações e a continuidade no fornecimento, não abonam no sentido da existência de um risco objetivo de incobrabilidade, antes pelo contrário. A nosso ver, tais imparidades só poderiam ser aceites se ficasse demonstrado, pelo menos quanto à continuidade no fornecimento, estarem em causa “concessões”, por razões económicas⁶⁸ e legais relacionadas com a dificuldade financeira do devedor, que o credor de outro modo não consideraria, conforme parece ter ficado provado no caso decidido pelo CAAD, processo n.º 724/2016-T, de 16/03/2018.

⁶⁷ Negou provimento ao recurso efetuado pela AT.

⁶⁸ Conceito indeterminado. Nas palavras de António Rocha Mendes, *IRC e as reorganizações empresariais*, p. 464, “(...), refira-se que a principal razão económica da empresa é a obtenção do lucro, pelo que qualquer ato ou contrato que vise a sua maximização, através do aumento dos rendimentos da empresa ou da redução dos seus custos, tem subjacente uma razão económica empresarial.”

3.5.2.3. Provas das diligências efetuadas para o recebimento

Conforme já foi referido, uma das questões que tem sido analisada pela jurisprudência é a (in)existência de provas das diligências efetuadas para o recebimento da dívida, condição prevista no artº 28º-B nº 1 al. c) do CIRC. Veja-se, por exemplo, acórdãos do TCA-S, processos, nº 03976/10, de 15/06/2010 e nº 09171/15, de 28/04/2016.

Quanto a esta condição diremos que o CIRC ao não definir como deve ser feita a prova, aceita qualquer meio de prova admitido em direito, incluindo a testemunhal. No entanto, entendemos que, apenas a identificação concreta das diligências efetuadas (como, quando e por quem), deve ser tida como prova, pois, só assim existirá a possibilidade de controlar a sua realização.

Ainda assim, as questões mais suscitadas na jurisprudência respeitam, não à verificação, ou não, das condições de imparidade, mas sim ao reconhecimento do gasto em anos diferentes do da sua verificação⁶⁹, colocando em causa o princípio da anualidade, do qual nos ocuparemos no ponto seguinte.

4. A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ANUALIDADE

4.1. Princípio da anualidade

A lei, por consideráveis razões (de certeza, segurança e praticabilidade, apuramento periódico da *performance* da gestão e da tesouraria do Estado)⁷⁰, convencionou que o rendimento das sociedades seja referido a um período relativamente curto, em geral, coincidente com o ano civil. Consagrou-se, assim, a periodização dos rendimentos e gastos, para efeitos de determinação do rendimento das sociedades.

⁶⁹ O distanciamento temporal entre a verificação das condições de que o ativo está em imparidade e o registo como gasto, dificultam sem dúvida o controlo, quer da condição primeira, que é a existência do crédito, quer das demais condições a verificar, e da possibilidade de o gasto já ter sido deduzido no resultado tributável do ano, em que o ativo já estava em imparidade.

⁷⁰ Cfr Tomás Cantista Tomás Tavares, *Da Relação ...*, CTF, N.º 396, 1999, p. 82. Veja-se, ainda a este propósito, M. H. de Freitas Pereira, *A periodização ...*, em Cadernos de CTF, nº 152, p. 40 e ss.

A periodização do rendimento das sociedades é imposta, desde logo, pelo direito contabilístico, ao estipular que as demonstrações financeiras, a fim de darem a conhecer a posição financeira e o desempenho aos utentes interessados, devem ser apresentadas (pelo menos) anualmente⁷¹. E que, devem ser elaboradas de acordo com “pressupostos subjacentes”, entre outro – *continuidade* -, o *regime de acréscimo (periodização económica)* (EC §22), o qual estabelece uma clara distinção entre a ótica financeira (tesouraria) e a ótica de gestão, determinando o reconhecimento dos gastos e rendimentos no ano a que correspondem, independentemente do seu pagamento ou recebimento.

O acolhimento deste princípio na lei fiscal, já resultaria da adoção do modelo de dependência parcial, ainda assim, o legislador fiscal optou por exacerbá-lo, reproduzindo-o no artº 18º do CIRC.

Prevê o artº 18º, nº 1 do CIRC⁷², sob a epígrafe - “Periodização do lucro tributável”, a imputação dos rendimentos e dos gastos, assim como das componentes (positivas ou negativas) do lucro tributável, ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

Parece-nos, pois, que a reprodução fiscal, não obstante a aderência das regras fiscais aos princípios contabilísticos nesta matéria, visa iterar a importância deste princípio, por um lado, e, por outro, impor uma intransigência quanto ao seu incumprimento, exceto no caso de as componentes positivas e negativas serem, à data do encerramento das contas do período, imprevisíveis ou desconhecidas, artº 18º nº 2 do CIRC.

Neste sentido, RUI MORAIS salienta a importância deste princípio “caracterizado pela cisão da vida das empresas em intervalos temporais e pela imputação a cada um deles das componentes, positivas e negativas, que tornem possível determinar o resultado que lhe corresponde”⁷³

⁷¹ NCRF 1 §9.

⁷² Estão previstas situações de aplicação específica: art.º 19.º e 22.º, do CIRC.

⁷³ Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, 2009, p. 103.

Resultam, porém, da aplicação do princípio da anualidade, que estabelece o apuramento do rendimento⁷⁴ entre linhas temporais, interrompendo a real continuidade em que as sociedades operam, ineficiências. Para atenuar⁷⁵ os efeitos resultantes da aplicação do princípio da anualidade, a lei consagrou um outro princípio – princípio da solidariedade dos exercícios, que se encontra previsto no artº 52º do CIRC sob a inscrição - “Dedução de prejuízos fiscais”.

4.2. Violação do princípio

Conforme já foi referido, a lei fiscal apenas prevê uma exceção ao cumprimento da regra do artº 18º nº 1 do CIRC, precisamente, no caso de as componentes positivas e negativas serem à data do encerramento das contas do período, imprevisíveis ou desconhecidas, artº 18º nº 2 do CIRC.

Contudo, podem surgir – *erros*⁷⁶ – na inscrição das componentes positivas e negativas, ainda que previsíveis ou conhecidas, que só são descobertos após o encerramento das contas do exercício a que competem. A solução para a reparação desses “erros” no normativo contabilístico diverge da do normativo fiscal.

O SNC consente a correção dos “erros”⁷⁷, materiais ou imateriais⁷⁸, praticados nas demonstrações financeiras de períodos anteriores (NCRF 4 §36 a §44), em período posterior (ano em que são descobertos)⁷⁹.

O CIRC determina que o “erro”, corrigido através de uma conta de resultados do período⁸⁰, seja acrescido ou deduzido ao resultado líquido do exercício⁸¹, para efeitos de cálculo do lucro

⁷⁴ Em bom rigor, o rendimento das sociedades apenas estaria em condições de ser apurado no momento final da sua vida (dissolução) e corresponderia à diferença entre o valor da liquidação e o capital (investido) pelos seus detentores.

⁷⁵ Os efeitos apenas são atenuados, porquanto a previsão legal da dedução dos prejuízos, apenas permite a sua dedução “para a frente”, limitando-os temporal (artº 52º nº 1 do CIRC), quantitativa (artº 52º nº 2 do CIRC) e pessoalmente (artº 52º nº 7 e 8 do CIRC).

⁷⁶ No reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos de demonstrações financeiras.

⁷⁷ Em nosso entender, os “erros”, neste contexto, nunca são intencionais.

⁷⁸ O juízo de valor da materialidade deve ser efetuado por determinação da influência do erro na tomada de decisão dos utilizadores das demonstrações financeiras - NCRF 4 § 5 e 6.

⁷⁹ A correção dos “erros” deve ser feita através da conta de resultados transitados, podendo os “erros imateriais” ser corrigidos através da conta de resultados do período corrente (6881/7881 - “Correções relativas a períodos anteriores”).

tributável, podendo os respetivos efeitos serem retificados, através de entrega de declaração de substituição⁸², artº 122º nº 1 e 2 do CIRC, ou qualquer outro meio (garantias dos contribuintes), previsto no artº 137º do CIRC, desde que efetuado em tempo, à luz do princípio de que, em geral, todos os direitos têm um tempo e um modo para serem exercidos.

4.3. Jurisprudência

A jurisprudência tem vindo a decidir, ao longo do tempo, em torno de duas teses: uma, conformista, não admitindo violação ao princípio da periodização económica, exceto no caso previsto no artº 18º nº 2 do CIRC outra, desconforme, que admite violação a este princípio, por cedência a outros princípios.

Não admitindo violação ao princípio, podemos ver as decisões do CAAD processo nºs 239/2015-T, de 19/02/2016, 429/2017-T, de 21/05/2018 e 442/2017-T, de 26/01/2018.

Na decisão do CAAD, processo nº 239/2015-T, de 19/02/2016, foi julgado improcedente a petição de ilegalidade dos atos de liquidação do IRC de 2010 e 2011. O requerente invocou que as correções efetuadas pela AT (requerida), aos rendimentos (juros de suprimentos) de 2010 e 2011, enfermavam de vício de duplicação de coleta, uma vez que – conforme alegou - os rendimentos alvo de correção haviam sido incluídos no lucro tributável de 2012.

O CAAD entendeu que, o que importava analisar era se o requerente deveria, ou não, registar os rendimentos em 2010 e 2011 e, debruçando-se sobre o disposto na NCRF 20, nos artºs 17º e 18º do CIRC, concluiu que as correções promovidas pela AT, em obediência ao disposto no artº 18º do CIRC, eram de manter, porquanto os rendimentos competiam aos anos de 2010 e 2011 e que, as mesmas, não enfermavam de vício de duplicação de coleta, uma vez que não se encontravam verificadas cumulativamente as três condições: “i) o facto tributário ser o

⁸⁰ Não há lugar a qualquer correção, e tiver sido corrigido através da conta de resultados transitados (variação patrimonial negativa ou positiva).

⁸¹ No quadro 07 da declaração de rendimentos.

⁸² A apresentar, nos prazos legalmente previstos no artº 59º nº 3 do CPPT, se do “erro” tiver resultado imposto liquidado inferior ao devido ou prejuízo superior ao efetivo. Ou, no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal, se tiver resultado imposto superior ao devido ou prejuízo inferior ao efetivo.

mesmo; ii) ser idêntica a natureza do imposto já pago integralmente e o que, de novo, se exige; e iii) referirem-se ambos os impostos ao mesmo período temporal.”.

Ainda segundo o CAAD, a existir duplicação de coleta, só poderia verificar-se quanto ao ano de 2012, concluindo que: “esta é uma questão que não se encontra no âmbito dos poderes de cognição deste Tribunal Arbitral, devendo a Requerente, caso assim o entenda, suscitar a questão quanto ao exercício de 2012”.

Concordamos com a decisão, uma vez que, conforme foi entendido, e bem, a questão a decidir era o momento em que os rendimentos deveriam relevar e, tendo o Tribunal apurado, em razão das regras contabilísticas e fiscais que, os rendimentos deveriam ter sido imputados ao lucro tributável de 2010 e 2011, a alegada inclusão em ano diferente do competente, pode ser suscitada pelo contribuinte (pedido de revisão da respetiva autoliquidação), nos termos e prazos legais ou, pela AT.

No mesmo sentido, a decisão do CAAD, processo nº 442/2017-T, de 26/01/2018, que julgou improcedente o pedido de ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa (autoliquidação do IRC de 2015). O requerente pretendia que lhe fosse considerada a dedução do montante pago ao fornecedor, na sequência da decisão do processo de injunção (faturas e notas de débito de 2012 e 2013) instaurado (pelo fornecedor) em abril/2013, ao lucro tributável de 2015, invocando que a não consideração do gasto naquele ano, violava os princípios: da periodização do lucro tributável, da capacidade contributiva e da justiça.

Para fundamentar a decisão, o CAAD referiu que, o requerente, em nenhum momento alegou que os serviços que lhe foram faturados não foram prestados, logo, apesar de questionar o montante, deveria ter deduzido o gasto em 2012 e 2013, uma vez que de acordo com o princípio da especialização dos exercícios e o disposto no artº 18, nº 2 do CIRC, o mesmo não era desconhecido ou imprevisível, ou, pelo menos, por prudência, poderia ter registado uma provisão. E que, não tendo sido registado o gasto, o requerente deveria ter apresentado reclamação graciosa da autoliquidação de 2012 e 2013.

O Tribunal Arbitral referiu que era compreensível que, do incumprimento das exigências legais de natureza formal e do princípio da especialização dos exercícios (cujos objetivos são: o “controlo da atividade do contribuinte”, a “promoção da realidade” e a “proteção do

interesse público no combate à fuga e à evasão fiscal”), resultasse o estabelecimento pela lei da sanção da não dedutibilidade dos gastos, daí concluindo:

Se por um lado, os princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real não são absolutos antes tendo como limites outros valores constitucionalmente protegidos, por outro, o princípio da justiça não pode dar cobertura a situações como a dos autos, numa ponderação global dos interesses em presença, mediada pelo princípio da proporcionalidade: deve, no entendimento deste Tribunal, dar-se prevalência ao interesse público de prevenção e combate à fraude fiscal, sendo que neste juízo de ponderação deve ser tido igualmente em conta o princípio da justiça na perspetiva dos contribuintes que cumprem as suas obrigações fiscais, que de outra forma seriam discriminados face aos que sistematicamente não as cumprem.

No caso em concreto, decidir no sentido do pretendido pela Requerente, corresponderia também a ignorar a obrigação que sobre ela impende quanto às exigências de contabilidade organizada.

Também a decisão do CAAD, processo nº 429/2017-T, de 21/05/2018, julgou improcedente o pedido de ilegalidade do indeferimento do recurso hierárquico (da autoliquidação do IRC de 2013). O requerente pretendia que lhe fosse considerada a dedução do montante pago em 2013, relativamente a liquidações officiosas, efetuadas pela AT e pela Segurança Social, na sequência de ações inspetivas, nas quais foi apurada a não entrega dos impostos e das contribuições devidas em 2007, 2009 e 2010, invocando que a não consideração do gasto no ano de 2013 violava os princípios da justiça e da capacidade contributiva.

O Tribunal arbitral, após um extenso incurso sobre o enquadramento temporal dos gastos, considerou que não existia fundamento para afastamento do regime-regra previsto no artº 18º nº 1 do CIRC, uma vez que os gastos não eram, ou pelo menos não deveriam ser, desconhecidos ou imprevisíveis, concluindo que os mesmos tinham que ter sido registados no em que os impostos e as contribuições deveriam ter sido entregues nos Cofres do Estado e não em 2013 (ano das liquidações officiosas, na sequência de ações inspetivas promovidas pelas entidades competentes).

Quanto à violação do princípio da justiça invocada pelo requerente, o Tribunal Arbitral, salientando que o mesmo não é absoluto e que tem de ser equacionado em cada situação concreta em confronto com outros - e citando o ac. 363/2001, 13/10/2001 do Tribunal Constitucional: “o princípio da justiça, como parâmetro aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas, pressupõe, porém, que esteja em causa uma solução normativa absolutamente inaceitável (...)” -, concluiu que não resulta manifestamente injusto o resultado imposto pela AT, em cumprimento da regra de periodização de exercícios.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, o CAAD aludiu que, sendo um conceito jurídico económico que reconduz ao princípio de que “todos os cidadãos devem pagar impostos sobre a totalidade dos seus rendimentos, e na medida destes”, não é aceitável a imputação de gastos de exercícios anteriores, sem que se verifique o fundamento válido - desconhecimento ou imprevisibilidade -, pois, tal afeta a capacidade contributiva do ano em que os gastos foram registados.

Paralelamente, existe jurisprudência que, em face das correções promovidas pela AT em obediência ao princípio insito no artº 18º do CIRC, admitem a sua violação, entendendo que, não sendo absoluto, deve a sua rigidez ser temperada e conformada com outros: o princípio da tributação pelo lucro real⁸³ e o princípio da justiça⁸⁴, dando proeminência à “intenção” - “não resultar de omissões voluntárias ou intencionais” em substituição da “imprevisibilidade” ou “desconhecimento”⁸⁵ (artº 18º nº 2 do CIRC).

Creemos que esta abordagem, na jurisprudência e na doutrina, que dá relevo à “intenção” em vez da análise à “previsibilidade” ou “conhecimento”, advém do entendimento da AT vertido no Ofício-circular nº C-1/84, de 8/06⁸⁶, a propósito de questão similar que se colocava no âmbito da Contribuição Industrial. Porém, o princípio da especialização dos exercícios, não se encontrava expresso (apenas implícito, nos artº 22º, 23º e 26º do Decreto-Lei n.º 45 103/1963, de 1 de julho) no Código da Contribuição Industrial, nos moldes em que se encontra no CIRC.

Neste sentido, referenciamos as decisões do CAAD: processos nºs 367/2014-T, de 24/11/2014 e 638/2015-T, de 02/10/2016.

⁸³ Artº 104.º, n.º 2 da CRP.

⁸⁴ Artº 266.º, n.º 2 da CRP.

⁸⁵ Os gastos, rendimentos e as componentes, positivas ou negativas, podem ser previsíveis ou conhecidas, sem que, no entanto, exista intenção de diferi-las ou antecipá-las.

⁸⁶ “Sempre que em determinado exercício existam custos e proveitos de exercícios anteriores, o tratamento fiscal correspondente deverá obedecer às seguintes regras:

a) Não aceitação dos custos e dos proveitos resultantes de omissões voluntárias ou intencionais no exercício em que são contabilizados, considerando-se, em princípio, como tais as que forem praticados com intenções fiscais, designadamente, quando: - está para expirar ou para se iniciar um prazo de isenção; - o contribuinte tem interesse em reduzir os prejuízos em determinado exercício para retirar maior benefício do reporte dos prejuízos previsto no artigo 43.º do Código; - o contribuinte pretende reduzir o montante dos lucros tributáveis para aliviar a sua carga fiscal.”

Vejamos o decidido pelo CAAD, processo nº 367/2014-T, de 24/11/2014, que julgou procedente a petição de ilegalidade dos atos de liquidação (2013) do IRC de 2009. O requerente invocou que a correção ao gasto, registado na conta 69 – “Correções relativas a exercícios anteriores” em 2009 (suportado por notas de crédito emitidas em janeiro/2009), relativas à devolução física de mercadorias em 2008 de vendas realizadas em 2007 e 2008, por aplicação do princípio da especialização dos exercícios, violava o princípio da justiça, por não ter sido causado qualquer lesão ao erário público, - tendo alegado que: “apurou e pagou IRC sobre rendimentos antecipados, ficando os cofres do Estado, indevidamente beneficiados”.

O Tribunal Arbitral decidiu pela ilegalidade da correção efetuada pela AT ao “gasto”⁸⁷ registado, aderindo às alegações do requerente, fundamentando com o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0807/07, de 2/4/2008:

«esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a 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 transferência de resultados entre exercícios»

Porém, parece-nos que terá ficado por verificar em que ano e de que forma os cofres do Estado foram indevidamente beneficiados, com o alegado “rendimento antecipado”⁸⁸ e, se do registo do gasto em 2009 (e não em 2008), não resultou a possibilidade de projetar (para a frente) a dedução de prejuízos, o que, atenta a sua limitação temporal e quantitativa, resultaria em prejuízo para o Estado.

A mesma apreciação crítica pode ser feita ao decidido pelo CAAD, processo nº 638/2015-T, de 02/10/2016, que julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral de anulação de uma correção ao gasto registado em 2010, suportado por uma nota de débito emitida em 2007, respeitante a reparações compreendidas entre 2005 a 2006, sem, no entanto, se ter assegurado que o gasto não foi registado no ano competente – 2007, o que implicaria a análise à contabilidade deste ano.

⁸⁷ Tratando-se de devolução de mercadorias, o registo deveria ter sido efetuado por diminuição da respetiva conta de rendimentos.

⁸⁸ O que, atendendo a que a emissão e registo das notas de crédito ocorreu em ano diferente do da devolução física das mercadorias, só seria possível, entendemos nós, por análise à contabilidade de 2008, por forma a determinar se afetaram, ou não, os inventários e o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas de 2008 e 2009.

Do exposto resulta a admissibilidade por parte da jurisprudência, da violação do princípio da periodização económica em razão da primazia que devem ter, no caso concreto, outros princípios, sendo os mais invocados o princípio da tributação pelo lucro real e o princípio da justiça. Parece-nos pacífico, uma vez que nenhum princípio é absoluto.

No entanto, entendemos que não colhe a aceitação do incumprimento do princípio da especialização dos exercícios por violação do princípio da tributação pelo lucro real, uma vez que a violação do princípio da especialização dos exercícios, num determinado ano, resulta na violação do princípio da tributação pelo lucro real em dois ou mais exercícios. Com efeito, o registo de gastos, rendimentos e componentes, positivas ou negativas, em anos diferentes do competente, determinam a violação do princípio da tributação pelo lucro real no ano competente e no(s) ano(s) em que foram registadas.

Poderá ser de acolher o princípio da justiça, contando que sejam analisados os factos alegados e controlados os registos contabilísticos e seus impactos, no ano⁸⁹ em que se verificou a violação do princípio, no ano em que se procedeu ao registo e nos posteriores⁹⁰, pois, só assim, é possível apurar da injustiça do resultado imposto pelas correções (em cumprimento da regra de periodização de exercícios).

Pese embora, tal controlo, seja difícil de realizar, se implicar a análise a outro(s) exercício(s) e/ou mesmo impossível, se estiver dependente da verificação de acontecimentos futuros, por exemplo: resultar do registo de um gasto, em ano posterior, a possibilidade de dedução de prejuízos fiscais em anos futuros, que não seriam reportáveis⁹¹ se o registo tivesse ocorrido no ano competente, atendendo à limitação temporal e quantitativa prevista no artº 52º do CIRC.

Assim, parece-nos que o objetivo que mais concretamente valida a intransigência quanto ao incumprimento do princípio da periodização, é o controlo do lucro tributável, artº 17º nº 3 do

⁸⁹ O registo, diferido de um gasto (e antecipado de um rendimento), pode resultar, na não entrega de imposto, por exemplo: tributação autónoma, atento a que, se resultasse prejuízo fiscal, a taxa da tributação autónoma seria elevada em 10% - artº 88 nº 14 do CIRC.

⁹⁰ Se resultar a possibilidade de deduzir prejuízos fiscais no futuro, que não seriam dedutíveis, por não já não estarem nas condições previstas no artº 52º do CIRC.

⁹¹ Ex: por não estarem “em tempo” de ser deduzidos, artº 52º nº 1 do CIRC, ou por exceder o montante previsto artº 52º nº 2 do CIRC.

CIRC⁹² e parte final do artº 123º nº 1 do CIRC⁹³, de cada exercício, *per si*, sem que se faça depender da verificação de outro(s) exercício(s).

Ao referido por Freitas Pereira⁹⁴, quanto à importância e razão de ser do princípio da especialização dos exercícios:

E a especialização temporal das componentes do lucro é ainda mais importante para efeitos fiscais do que contabilísticos, (...), de modo a evitar desvios de resultados entre exercícios diferentes com propósitos de minimização da carga fiscal (...). Com efeito, essa imputação temporal pode ser instrumento de uma manipulação de resultados, de modo, a, designadamente:

a) Diferir no tempo os lucros;

b) Fracionar os lucros, distribuindo-os por exercícios diferentes, com o objetivo de evitar, num imposto de taxas progressivas, a tributação por taxas mais elevadas;

c) Concentrar o lucro em exercício onde se podem efetivar deduções mais avultadas (v.g. por reporte de prejuízos ou por incentivos fiscais).

Acrescentamos que a admissibilidade do não cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, impossibilita ou dificulta o controlo, tornando-o demasiado⁹⁵ oneroso, o que resulta injusto para os contribuintes que o cumprem ou que, verificando o seu incumprimento, recorrem aos meios legalmente previstos para reparação dos seus erros ou omissões, o que redundará numa violação do princípio da igualdade e da justiça.

O que não concordamos em absoluto, é que a AT, invocando o fundamento legal previsto no artº 18º do CIRC, proponha correções desfavoráveis e não proponha, na exata medida, as correções favoráveis que se impõem.

É o que se verificou no caso decidido pelo CAAD, processo nº 262/2015-T, de 22/01/2016. A situação era, em resumo, a seguinte: no ano de 2008, o contribuinte registou, na contabilidade, uma variação patrimonial positiva, relativamente a juros a registar em 2006 e 2007 e uma variação patrimonial negativa relativa a diferenças de câmbio desfavoráveis ocorridas em 2006 e 2007 e acresceu e deduziu, no quadro 07 da modelo 22, os mesmos montantes. Com este procedimento, dizemos nós, o contribuinte não afetou o resultado líquido (e o fiscal) de 2008. Em 2013, numa ação inspetiva ao ano de 2008, foi desconsiderada (eliminada) a

⁹² A contabilidade deve refletir todas as operações realizadas e estar organizada de acordo com o SNC.

⁹³ “São obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no nº 3 do artigo 17º, permita o controlo do lucro tributável.”

⁹⁴ M. H. de Freitas Pereira, *A periodização...*, em Cadernos de CTF, nº 152, p. 80 e ss.

⁹⁵ Quando, para aferir dos efeitos do não cumprimento do princípio, seja necessário analisar outros exercícios.

dedução da variação patrimonial positiva (juros obtidos em 2006 e 2007) efetuada no quadro 07 da modelo 22.

O CAAD decidiu, e bem, julgando procedente a impugnação, com base na dualidade de critérios utilizados pela AT.

De facto, a AT não atuou de acordo com os princípios da legalidade, da imparcialidade e da justiça, previstos no artº 56º da LGT e no art.º 266 da CRP: se, por um lado, primou pela aplicação do princípio vertido no art.º 18º do CIRC, quanto às variações patrimoniais positivas, não o fez relativamente às variações patrimoniais negativas.

5. CONCLUSÕES

1. O direito à dedução do gasto por perdas por imparidade concretiza o princípio geral da dedução dos gastos incorridos pela empresa, corolário do princípio de tributação pelo lucro real.
2. O normativo contabilístico, SNC, determina a obrigação do ajustamento nos ativos correntes, através do reconhecimento de perdas por imparidade:
 1. Em inventários, quando o valor realizável líquido, estimado com base nas provas mais fiáveis disponíveis no momento, for inferior ao custo dos mesmos.
 2. Em dívidas a receber, quando existirem evidências objetivas, que chamem a atenção do detentor do ativo sobre eventos de perdas, relacionados com a dificuldades financeiras do devedor em solver os seus compromissos, independentemente da mora dos créditos.
3. O normativo fiscal, CIRC, com o intuito de evitar abusos e/ou produção de efeitos indesejados, limita a aceitação dos gastos contabilísticos por perdas por imparidade:
 1. Em inventários, adelgçando o conceito contabilístico -“valor realizável líquido”, fazendo-o corresponder, artº 28º nº 2 do CIRC, ao preço de venda estimado no decurso normal da atividade nos termos do artº 26.º nº 4 do CIRC: “constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito

passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco”.

2. Em dívidas a receber, exigindo, para além da existência de evidências objetivas de imparidade, a verificação cumulativa das condições previstas no artº 28º-A nº 1 al. a) do CIRC e artº 28º-B, ambos do CIRC.

4. A limitação fiscal ao direito à dedução do gasto por perdas por imparidades tem gerado algum litígio. Nos inventários, relativamente ao *valor realizável líquido* utilizado no cálculo do valor da imparidade; nas dívidas a receber, em resultado da ausência de definição, no CIRC, do conceito “créditos resultantes da atividade normal” e da falta de precisão do que se deve entender por “provas de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento” e “provas objetivas de imparidade”.

5. O registo de gastos por perdas em imparidade, assim como, o de outras componentes negativas ou positivas, em períodos diferentes daqueles a que devem ser imputadas, violam o princípio da anualidade.

6. O princípio da anualidade é o único princípio a que, afincadamente, o CIRC dedica um artigo genérico, o art.º 18.º, justificado pela necessidade de controlo da atividade do contribuinte por parte das autoridades fiscais e conseqüentemente, a proteção do interesse público no combate à fuga e à evasão fiscal.

7. O princípio constitui uma trincheira à adoção de comportamentos arbitrários na definição do momento para manifestar as componentes positivas e negativas do rendimento, não sendo, por isso, passível de ser derogado, nem mesmo por verificação de “erro” contabilístico, o qual de acordo com o normativo contabilístico e fiscal, deve ser reparado quando descoberto sem violação do princípio.

8. A lei apenas prevê uma exceção ao cumprimento do princípio da anualidade, que é no caso de as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores serem a data de encerramento das contas daqueles, imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas (artº 18 nº 2 do CIRC).

9. A doutrina e a jurisprudência não têm sido unânimes quanto ao (in)cumprimento do princípio da periodização do lucro tributável, existindo uma corrente que admite a violação ao princípio, por cedência a outros princípios, nomeadamente, o princípio da justiça⁹⁶, fazendo recair a sua análise na “intenção” - “não resultar de omissões voluntárias ou intencionais” em substituição da “imprevisibilidade” ou “desconhecimento”, o que, estamos em crer, resulta do entendimento da AT vertido no Ofício-circular nº C-1/84, de 8/06, a propósito de questão similar que se colocava no âmbito da Contribuição Industrial.

10. Admitir o incumprimento de um dos pilares principais do IRC – periodização do lucro tributável, permitindo-se, por exemplo, a inscrição de um gasto em período posterior ao competente, poderá resultar na “criação” de um mecanismo (projetando para a frente a possibilidade de dedução de prejuízos, que de outra forma, não seriam dedutíveis) para atenuar as ineficiências resultantes da sua aplicação, quando, para o efeito, apenas se encontra consignado na lei o direito à dedução de prejuízos fiscais, limitado quantitativa, pessoal e temporalmente.

11. Admitir o incumprimento do princípio da anualidade poderá comprometer o desejado controlo (previsto pelo legislador no artº 17 nº 3 e artº 123º nº 1, ambos do CIRC) da atividade do contribuinte e conseqüentemente, a proteção do interesse público no combate à fuga e à evasão fiscal.

⁹⁶O qual, se encontra legalmente salvaguardado, através da possibilidade de correção de erros cometidos na autoliquidação de IRC.

BIBLIOGRAFIA

A – Livros

A.1 – Autores

MENDES, António Rocha Mendes - *IRC e as reorganizações empresariais*, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2016.

MORAIS, Rui Duarte - *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Reimpressão da edição de novembro/2007, Coimbra: Edições Almedina, 2009.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas - *A periodização do lucro tributável*, Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1988, Vol. 152.

RICARDO, Joaquim – *Direito Tributário anotado e remissivo*, 20ª edição, Porto: Vidaeconómica, 2018.

RODRIGUES, Ana Maria e Tomás Cantista Tavares - *O SNC e os juízos de valor uma perspetiva crítica e multidisciplinar*, Coimbra: Almedina, 2013.

RODRIGUES, João - *Sistema de Normalização Contabilística explicado*, Porto: Porto Editora, 2009.

VASQUES, Sérgio - *Manual de Direito Fiscal*. Reimpressão da edição de 2011, Coimbra: Edições Almedina, 2015.

A.2 – Outros

Código Civil, 9ª edição, Coimbra: Almedina, 2017.

Constituição da República Portuguesa, 6ª edição, Porto: Porto Editora, 2017.

Plano Oficial de Contabilidade, 22ª edição, Porto: Porto Editora, 2002.

Sistema de Normalização Contabilística, Porto: Porto Editora, 2009.

B – Artigos e estudos

CUNHA, Paulo de Pitta – “A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado do IRS”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Ano 1, número 1, Primavera, s.l., 2008.

NABAIS, José Casalta – “Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social”, *Ciência e Técnica Fiscal*. Nº 421, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 2008.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – “Parecer n.º 3/92”, *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa. N.º 365, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1992.

TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro – “Da Relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: Algumas reflexões ao nível dos custos”, *Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 396, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1999.

C – Jurisprudência

C.1 – Decisão Arbitral

As decisões podem ser consultadas em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

Decisão do CAAD: Arbitragem Tributária, processo nº 367/2014-T, de 24 de novembro de 2014.

Decisão do CAAD: Arbitragem Tributária, processo nº 239/2015-T, de 19 de fevereiro de 2016.

Decisão do CAAD: Arbitragem Tributária, processo nº 262/2015-T, de 22 de janeiro de 2016.

Decisão do CAAD: Arbitragem Tributária, processo nº 638/2015-T, de 2 de outubro de 2016.

Decisão do CAAD: Arbitragem Tributária, processo nº 535/2016-T, de 30 de março de 2017.

Decisão do CAAD: Arbitragem Tributária, processo nº 724/2016-T, de 16 de março de 2018.

Decisão do CAAD: Arbitragem Tributária, processo nº 90/2017-T, de 19 de janeiro de 2018.

Decisão do CAAD: Arbitragem Tributária, processo nº 429/2017-T de 21 de maio de 2018.

Decisão do CAAD: Arbitragem Tributária, processo nº 442/2017-T de 26 de janeiro de 2018.

C.2 - Supremo Tribunal Administrativo

As decisões podem ser consultadas em <http://www.dgsi.pt/jsta>

Acórdão do STA, processo nº 0101/2003, de 30 de abril de 2003

Acórdão do STA, processo nº 0668/2006, de 18 de outubro de 2006.

Acórdão do STA, processo nº 0807/2007, de 2 de abril de 2008

Acórdão do STA, processo nº 0716/2013, de 14 de março de 2018.

C.3 - Tribunal Central Administrativo Sul

As decisões podem ser consultadas em <http://www.dgsi.pt/jtca>

Acórdão do TCA-S processo nº 03685/2009, de 14 de abril de 2016.

Acórdão do TCA-S, processo nº 03976/2010, de 15 de junho de 2010.

Acórdãos do TCA-S processo nº 08137/2014, de 19 de fevereiro de 2015.

Acórdãos do TCA-S, processo nº 09171/2015, de 28 de abril de 2016.

Acórdãos do TCA-S processo nº 09556/2016, de 13 de julho de 2016.