

João Paulo Marques de Sousa

# A Periodização do Lucro Tributável no Art. 18.º do CIRC

## Uma análise da jurisprudência

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças apresentada à  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do Grau de Mestre

Orientador: Prof. Doutor Daniel Taborda

Coimbra, 2018



UNIVERSIDADE DE COIMBRA





FEUC FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

João Paulo Marques de Sousa

# A Periodização do Lucro Tributável no Art. 18.º do CIRC: Uma análise da jurisprudência

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças,  
apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
para obtenção do Grau de Mestre

Orientador: Prof. Doutor Daniel Taborda

Coimbra, 2018



## Agradecimentos

A realização desta dissertação de mestrado só foi possível com o apoio de um conjunto de pessoas, aos quais estarei eternamente grato.

Um agradecimento especial ao meu orientador, Professor Doutor Daniel Taborda, pela sugestão do tema, disponibilidade, orientação e conhecimentos transmitidos.

Aos meus pais e à minha namorada, pelo apoio incondicional, carinho, incentivo e compreensão demonstrados.

Aos meus familiares e amigos, que de alguma forma contribuíram para a concretização desta dissertação.

A todos, um sincero obrigado!



## Resumo

A presente dissertação tem como objetivo a análise da aplicação do princípio da periodização económica previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC). Este estudo analisa as diferentes interpretações proferidas pelos tribunais relativamente ao referido princípio, procurando confrontar os pressupostos utilizados pela Autoridade Tributária (AT) e as contra-alegações dos contribuintes. Por outro lado, procura-se averiguar em que situações é possível invocar o princípio da justiça, com o intuito de evitar a ocorrência de uma correção injusta para o contribuinte.

A investigação centra-se numa análise crítica dos diversos acórdãos provenientes de quatro tribunais portugueses (TCAS, TCAN, CAAD e STA), procurando identificar as tendências das decisões destes tribunais e descobrir um caminho orientador para a correta interpretação das exigências legais. Deste modo, o presente estudo não consiste numa simples revisão da literatura em relação à aplicação do princípio da periodização económica, mas também se relaciona com uma profunda análise jurisprudencial dos requisitos normativos subjacentes a este princípio.

Conclui-se da análise jurisprudencial realizada que existe, de um modo geral, uma ligeira tendência para a declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de imposto realizadas pela AT. Assim, embora ocorra o incumprimento do princípio da periodização económica, as correções efetuadas pela AT não podem resultar em uma situação de injustiça, o que gera várias decisões dos tribunais a favor do contribuinte.

**Palavras-chave:** Princípio da periodização económica; IRC; Gastos e rendimentos; Princípio da especialização dos exercícios; Princípio da justiça.





## Abstract

The purpose of this dissertation is to analyse the application of the principle of economic periodization established in the Corporate Income Tax Code (CIRC). This study analyses the different interpretations issued by courts in relation to that principle, seeking to confront the assumptions used by the Tax Authority (TA) and the claims of the taxpayers. On the other hand, this study tries to find out in which situations it's possible to summon the principle of justice, with the purpose of avoiding the occurrence of an unfair correction for the taxpayer.

The investigation focuses on a critical analysis of different judgments from four portuguese tax courts (TCAS, TCAN, CAAD and STA), trying to identify the tendencies of the decisions of these courts and to discover a leading path for the correct interpretation of the legal requirements. Thereby, the present study doesn't consist on a simple review of the literature about the application of the principle of economic periodization, but also includes a deep judicial tax analysis of the normative requirements underlying this principle.

From the judicial tax analysis made, it's possible to conclude that there is, in general, a slight tendency towards the declaration of illegality of the additional tax assessments carried out by the TA. Thus, although there is a breach of the principle of economic periodization, corrections made by the TA cannot result in a situation of injustice, which generates several decisions of the courts in favour of the taxpayer.

**Keywords:** Principle of economic periodization; Income tax; Expenses and Income; Principle of the specialization of the exercises; Principle of justice.



## Lista de abreviaturas

Ac. – Acórdão

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-lei

IAS – *International Accounting Standards*

IRC – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

PEE – Princípio da Especialização dos Exercícios

PME – Pequenas e Médias Empresas

POC – Plano Oficial de Contabilidade

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunais Administrativos e Fiscais

TCAN - Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul



## Lista de tabelas

Tabela 1 – “Decisões dos tribunais” .....	84
Tabela 2 – “Montantes das correções analisadas” .....	84



# Índice

Agradecimentos .....	v
Resumo .....	vii
Abstract.....	ix
Lista de abreviaturas .....	xi
Lista de tabelas.....	xiii
Introdução.....	1
Capítulo I.....	3
Sistema Fiscal Português .....	3
1.1. Noções fundamentais.....	3
1.2. Princípios de tributação.....	6
1.2.1. Princípios gerais de tributação .....	6
1.2.2. Rendimento e capacidade contributiva.....	9
1.3. Lucro tributável e matéria coletável .....	13
1.4. Modelo da dependência parcial .....	16
Capítulo II.....	21
O Art. 18.º do CIRC .....	21
2.1. Noção.....	21
2.2. Do princípio da especialização ao regime do acréscimo.....	27
2.3. Art. 18.º vs Art. 23.º do CIRC .....	29
2.4. O princípio da justiça .....	38
Capítulo III .....	41
A Aplicação do Princípio da Periodização Económica na Jurisprudência Fiscal Portuguesa .....	41
3.1. Metodologia de investigação.....	41

3.2. Questão de investigação e objetivo.....	42
3.3. Definição da amostra .....	42
3.4. Análise dos acórdãos do CAAD, STA, TCAS e TCAN .....	44
3.5. Análise global.....	84
Capítulo IV .....	89
Conclusões e perspectivas futuras .....	89
Bibliografia.....	93
Apêndice.....	97
Apêndice I – Quadro comparativo do art. 18.º do CIRC.....	97
Apêndice II – Quadro comparativo do art. 23.º-A do CIRC .....	99



## Introdução

A presente dissertação tem como objeto a análise jurisprudencial de decisões dos tribunais no âmbito da aplicação do princípio da periodização económica previsto no art. 18.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC). De forma mais específica, recorreu-se à análise de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN) e Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), procurando compreender a tendência da jurisprudência associada a esta temática relativamente às correções efetuadas pela Autoridade Tributária (AT) à matéria coletável do contribuinte.

As constantes alterações aos códigos tributários aumentam a dificuldade dos contribuintes em cumprir corretamente as suas obrigações fiscais. Este facto mostra-se mais evidente quando a legislação é ambígua, uma vez que cria dificuldades na interpretação dos pressupostos necessários para a aplicação da lei. Assim, a escolha deste tema deve-se, de um modo geral, às distintas interpretações inerentes a este princípio fiscal e contabilístico. Deste modo, este estudo pretende contribuir para a sua clarificação, procurando aumentar a segurança jurídica. Por este motivo, procurar-se-á definir uma linha orientadora para a aplicação do princípio da periodização económica, de forma a reduzir os conflitos decorrentes das correções efetuadas pela AT. Consequentemente, torna-se fundamental apurar quais os fatores contabilísticos e fiscais determinantes para a aplicação deste princípio, procurando alcançar uma tributação justa, independentemente da situação em causa.

Inicialmente, procura-se enquadrar o estudo através da análise da estrutura do sistema fiscal português e dos princípios e pressupostos subjacentes a este (Capítulo I). Posteriormente, efetua-se uma análise à evolução histórica e à doutrina dos arts. 18.º e 23.º do CIRC, procurando expor a sua importância e contributo para o apuramento da matéria coletável (Capítulo II).

No Capítulo III, encontra-se o cerne do tema da presente dissertação, onde se efetuará uma análise crítica aos acórdãos supracitados, procurando compreender e comentar os fatores contabilísticos e fiscais que conduzem a AT a efetuar estas correções, as contra-alegações dos contribuintes e as decisões proferidas pelos tribunais. A estratégia de investigação a utilizar é o estudo de caso, uma vez que a metodologia adotada é de carácter qualitativo. Esta opção de investigação e a escolha dos tribunais suprarreferidos resultaram da facilidade de acesso aos acórdãos e da adequação dos mesmos para os objetivos que se pretende atingir.

Quando as análises críticas aos acórdãos estiverem concluídas, será possível perceber se há uma convergência ou divergência na jurisprudência analisada, averiguando as diferentes interpretações relativas ao princípio da periodização económica, pelo confronto entre a interpretação rígida e a interpretação flexível deste princípio. No entanto, é necessário verificar se os casos estudados respeitam a aplicação do princípio da justiça, consagrado nos arts. 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT.

Por fim, no Capítulo IV serão apresentadas as conclusões do estudo e algumas indicações para futuras pesquisas.

## Capítulo I

### Sistema Fiscal Português

#### 1.1. Noções fundamentais

O Estado representa a organização política e social de uma sociedade, sendo a sua função colmatar várias necessidades coletivas nas áreas da segurança, saúde, defesa, educação, justiça, entre outras. Ao longo dos anos denotou-se um aumento destas funções, resultante da evolução histórica, do progresso técnico, económico e social, implicando por sua vez, um aumento da necessidade de receitas e disponibilidades financeiras, obtidas maioritariamente por impostos.

Segundo Pereira (2014: 137), “o Estado desenvolve uma actividade financeira caracterizada pela realização das despesas derivadas da satisfação das necessidades colectivas e pela arrecadação das receitas para a cobertura dessas despesas”. Deste modo, é fundamental definir a tributação como um método de transferência de recursos do setor privado para o setor público, dado que as despesas públicas devem ser colmatadas por receitas públicas, provenientes de impostos na sua globalidade (James e Nobes, 2000).

Para regular esta arrecadação de receitas criou-se o direito fiscal, considerado como o “ramo de direito que compreende a ordem jurídica criada pelas normas que criam e disciplinam as posições jurídicas de devedor e de credor de impostos e taxa” (Campos, 1997: 21). Este é o ramo do direito que disciplina os impostos, tendo por objeto as normas que regulam “o nascimento, o desenvolvimento e a extinção das relações jurídicas suscitadas pela percepção do imposto” (Teixeira, 1986 *apud* Pereira, 2014: 140). Deste modo, o direito fiscal também pode ser entendido como “o conjunto de normas jurídicas que regulam o imposto nos seus vários momentos ou fases”, sendo que este deve ser considerado um ramo de direito autónomo, regido por princípios próprios, utilizando um método jurídico (Pires, 2016: 91).

A noção clássica de sistema fiscal está consagrada na nossa lei fundamental, a Constituição da República Portuguesa (CRP), no seu art. 103.º. Podemos verificar, desde logo, dois objetivos estruturantes do sistema fiscal português: a necessidade de gerar

receita com o intuito de satisfazer as necessidades financeiras do Estado e a noção de uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza que se encontra consignado no art. 104.º da CRP (Sanches, 1991). Para Pereira (2014: 65), o conceito de sistema fiscal é “tradicionalmente usado para designar o conjunto de impostos existentes num certo espaço, reportando-se, sobretudo, ao domínio normativo, ou seja à legislação fiscal existente”. Assim, o sistema fiscal português vigente resultou de várias reformas, sendo constituído por um conjunto de impostos que incidem sobre o rendimento, a despesa e o património, regulados por lei (Sanches, 2000).

Os impostos são um elemento estruturante da noção de Estado democrático, bem como um imperativo de cidadania, procurando atingir os objetivos de arrecadação de receita, redistribuição e estabilização económica. Assim, Sanches (1998: 15) refere que “o imposto é tradicionalmente definido como uma prestação unilateral com carácter vinculativo destinado principalmente para a angariação de receitas públicas destinadas ao financiamento dos objetivos gerais do Estado”.

O imposto pode ser definido como uma prestação patrimonial, não reembolsável (definitiva), unilateral, exigida por força da lei, devida a entidades que exerçam funções públicas e destinada à obtenção de receitas – fim fiscal ou financeiro – ou à prossecução da política de intervenção económica ou social dessa entidade – fim extrafiscal ou de ordenação (Pires, 2016)<sup>1</sup>. Assim, apesar de ser coativa, não tem um carácter sancionatório<sup>2</sup>.

É consensual na doutrina que o principal objetivo da tributação é o da arrecadação de receita para cobertura de gastos públicos essenciais, mesmo que possa prosseguir outros objetivos (Teixeira, 2016). Por conseguinte, Carlos (2016) afirma que os impostos também são fundamentais na prossecução de finalidades extrafiscais, tais

---

<sup>1</sup> Encontramos definições semelhantes em Dourado (2017: 11) e Pereira (2014:17).

<sup>2</sup> O imposto não tem carácter sancionatório, pois “não representa uma reação à violação de normas jurídicas de conduta, contrariamente ao que ocorre nas sanções pecuniárias, devidas pela prática de atos ilícitos” (Carlos, 2016: 45). Assim, segundo este autor, o imposto distingue-se da multa (sanção pecuniária devida pela prática de um crime) e da coima (sanção pecuniária devida pela prática de uma contraordenação). Campos (1997: 26) acrescenta que “no caso do imposto, há um facto revelador de capacidade tributária, e na multa um facto punível, a violação de um dever jurídico”.

como: a redistribuição da riqueza<sup>3</sup>; a estabilização macroeconómica; e a influência na afetação de recursos<sup>4</sup>.

Relativamente aos critérios e classificações que geralmente se utilizam para descrever os impostos, podemos verificar que os mesmos são muito distintos. Assim, os impostos podem ser classificados conforme: a) o objeto que incidem - impostos sobre o rendimento, consumo e património; b) a função que desempenham no ordenamento jurídico-constitucional - impostos reais e pessoais ou impostos proporcionais, progressivos e regressivos; c) o modo como afetam o objeto e o sujeito - impostos diretos e indiretos; e d) o período temporal de nascimento e extinção - impostos de obrigação única e impostos periódicos (Dourado, 2017).

Para este estudo é indispensável fazer algumas referências ao IRC, aprovado pelo DL n.º 442-B/88, de 30 de novembro, tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 1989, no âmbito da reforma da tributação sobre o rendimento.

Segundo Nabais (2015), o IRC pode ser caracterizado como um imposto: a) sobre o rendimento – tributa o lucro das empresas ou o rendimento global das demais pessoas coletivas; b) direto – o devedor do imposto e quem o vai suportar são a mesma pessoa; c) real – tributa a matéria coletável objetivamente calculada; d) principal – tem autonomia no plano normativo; e) periódico – possui um elemento temporal que se repete sucessivamente (geralmente um ano); f) proporcional – a coleta do imposto varia na proporção da matéria coletável, mantendo-se a taxa sempre constante, excluindo a derrama estadual; g) estadual – o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é o Estado; e h) geral – incide sobre um conjunto de rendimentos provenientes de diversas fontes.

A base fiscal para este imposto consiste nos resultados líquidos obtidos num determinado ano e em certas alterações patrimoniais, deduzidos dos prejuízos de anos anteriores, benefícios fiscais e gastos permitidos por Lei, que posteriormente é multiplicada pela taxa em vigor no território nacional (Pereira, 2015).

Em Portugal, a taxa geral de IRC ajustada (incluindo derramas) desceu de 39,6% em 1995 para 26,5% em 2007 e entre 2009 e 2011, vigorou uma taxa reduzida de 12,5% aplicada aos primeiros € 12.500 de matéria coletável. Contudo, no período entre 1995 a

---

<sup>3</sup> O princípio da progressividade é fundamental na prossecução desta finalidade (Teixeira, 2016).

<sup>4</sup> Influência direta ou indireta no comportamento dos contribuintes (Carlos, 2016).

2009, a carga fiscal sobre empresas, designadamente no que se refere à tributação direta, esteve sempre acima (ou mesmo muito acima) da média europeia<sup>5</sup>.

Atualmente, vigora uma taxa de cerca de 21%<sup>6</sup> (art. 87.º, n.º 1 do CIRC), à qual acresce na maioria dos concelhos a derrama municipal com uma taxa máxima de 1,5%, incidente sobre o lucro tributável. Os sujeitos passivos qualificados como PME, nos termos da legislação aplicável, beneficiam de uma taxa reduzida de 17% sobre os primeiros € 15.000 de matéria coletável (art. 87.º, n.º 2 do CIRC). Ainda sobre as taxas adicionais, se o lucro tributável for superior a um certo valor e não isento de IRC, é aplicada a derrama estadual, conforme o seguinte: entre € 1.500.000 e € 7.500.000 – taxa de 3%; superior a € 7.500.000 e até € 35.000.000 – taxa de 5%; e superior a € 35.000.000 – taxa de 9% (art. 87.º-A do CIRC).

No entanto, devemos salientar que as opções que levaram à atual configuração do IRC em Portugal, em grande parte motivadas pela necessidade de dar cumprimento aos objetivos do Programa de Ajustamento Económico e Financeiro, ocorreram num ambiente internacional fortemente marcado pela redução das taxas de imposto sobre o lucro das empresas, acompanhada pela simplificação de procedimentos e pela redução ou eliminação de benefícios, deduções e isenções, com o consequente alargamento da base tributária<sup>7</sup>.

## 1.2. Princípios de tributação

### 1.2.1. Princípios gerais de tributação

Um sistema fiscal deve conter um conjunto de impostos subordinados a determinadas normas e princípios básicos que visam orientar a sua aplicação e atenuar efeitos indesejáveis. Assim, Adam Smith (1776) delineou quatro princípios básicos para um sistema fiscal eficaz (Smith, 1776 *apud* Pereira, 2014: 69):

A justiça (de modo a assegurar a igualdade perante o imposto), a certeza (de forma a eliminar o arbítrio no lançamento do imposto), a comodidade (tendo

---

<sup>5</sup> Comissão para a Reforma do IRC de 2013, p.22.

<sup>6</sup> Exceto nos casos previstos no art. 87.º do CIRC.

<sup>7</sup> Comissão para a Reforma do IRC de 2013, p.24.

em vista simplificar as obrigações a cumprir pelos contribuintes) e a economia (com o objetivo de obter as maiores receitas possíveis com o menor custo).

Em sentido aproximado, atualmente elencam-se mais três princípios fundamentais: a equidade<sup>8</sup>, a eficiência económica<sup>9</sup> e a simplicidade<sup>10</sup> (Pereira, 2014).

Embora todos os sistemas fiscais procurem aplicar estes princípios, é necessário compreender a dificuldade em estabelecer um adequado equilíbrio entre a procura por uma maior eficiência, simplicidade e neutralidade e a busca pela equidade e justiça fiscal (Lopes, 2008). Assim, ao longo dos anos, vários autores adicionaram outros princípios procurando colmatar as lacunas inerentes à obtenção de um sistema fiscal eficaz, visto

---

<sup>8</sup> Segundo Pereira (2014: 70), “o princípio da equidade exige que os impostos sejam estabelecidos de uma forma justa”. Atualmente, o critério invocado “para analisar a justiça da tributação é o da capacidade contributiva (*ability to pay*), cuja tradução económica é o rendimento, a riqueza ou o consumo, mas tendo em conta as circunstâncias especiais de cada contribuinte” (Pereira, 2014: 71). Seguindo esta ideia, James e Nobes (2000) afirmam que a exigência mais evidente de equidade ou justiça é tratar pessoas iguais, em circunstâncias iguais, de forma igual. Deste modo, a equidade pode ser dividida em horizontal (impõe que se tributem de forma idêntica as pessoas que têm igual capacidade contributiva) e vertical (exige que as pessoas que têm diferente capacidade contributiva sejam tributadas de forma desigual) (Carlos, 2016). Apesar desta equidade vertical ser das questões mais discutidas em fiscalidade, “parece haver algum consenso no sentido de que a capacidade contributiva deve aumentar a um ritmo maior que o rendimento (ou a riqueza), o que implica que os impostos, globalmente considerados, devam ser progressivos” (Pereira, 2014: 71). Este princípio está consagrado na CRP, especialmente nos arts. 103.º e 104.º.

<sup>9</sup> Este princípio está intimamente relacionado com o princípio da neutralidade, tendo como objetivo “assegurar que os impostos sejam o menos distorcionários possível [...] o que, dito de outro modo, implica a neutralidade do imposto” (Pereira, 2014: 73). No entanto, o ordenamento jurídico atual não é totalmente neutro, existindo certas vantagens fiscais consagradas nos códigos tributários, o que incentiva o planeamento fiscal. Segundo Pereira (2014: 77), “o que se pode concluir, em termos gerais, é que quanto mais o imposto for neutro menores serão as distorções que provoca e mais reduzida é a carga excendentária”.

<sup>10</sup> Este princípio prevê que um sistema fiscal seja “dotado de leis fiscais claras e objetivas, evitando noções ambíguas, leis atualizadas e condensadas num só documento, afim de evitar incertezas ou contradições legislativas” (Teixeira, 2016: 65). Por outro lado, Pereira (2014: 80) alerta para a necessidade de se “confrontar sempre as receitas obtidas com os custos administrativos de gestão do sistema”, surgindo assim os custos de administração e os custos de cumprimento. Inicialmente pensava-se que os custos de cumprimento dos sistemas fiscais seriam reduzidos ou insignificantes, mas atualmente é uma temática que gera especial preocupação entre os decisores públicos (Lopes, 2008). Os custos de cumprimento, ou “*the hidden cost of taxes*” definidos por Sandford (1973), são muito mais difíceis de calcular do que os custos administrativos, pois implicam fatores como a cooperação dos contribuintes. A definição destes custos de cumprimento é geralmente expressa pelo grau com que os contribuintes cumprem as leis tributárias (James e Nobes, 2000). Esta simplicidade é vista como um dos meios mais eficazes de luta contra a evasão fiscal, pois existe uma evidência demonstrativa de que esta aumenta numa razão direta com o acréscimo de complexidade do sistema e, em contrapartida, alguma complexidade é inevitável face aos outros princípios de tributação (Pereira, 2014). Desta forma, James e Nobes (2000) defendem que o grau de complexidade influencia os custos administrativos e de cumprimento na mesma direção, isto é, aumentam na mesma proporção com a complexidade. No entanto, a simplicidade deve ser um princípio fulcral em qualquer reforma fiscal, sendo que uma maior simplicidade no imposto induzirá a uma maior facilidade em fazê-lo cumprir, logo implicará menores custos de funcionamento e uma maior eficiência fiscal (Carlos, 2016).

que “nos estados modernos existe cada vez mais a preocupação de edificar e manter sistemas fiscais competitivos e justos” (Teixeira, 2016: 45).

Para Catarino (2016), um sistema fiscal deve procurar aplicar os princípios: do consentimento; da legalidade fiscal; da igualdade fiscal; da tributação segundo a capacidade contributiva; da segurança jurídica; da economia e da eficiência funcional; da proibição de referendo fiscal; da justiça; e da coerência, simplicidade, estabilidade e equidade do sistema fiscal. Teixeira (2016) acrescenta ainda os princípios da territorialidade, da residência, da transparência, da reciprocidade e da nacionalidade.

Segundo Nabais (2015: 131), o direito fiscal está vinculado a um “conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores, ao mais elevado nível”, que estabelecem uma “teia de limites à tributação”, de carácter formal (quem, como e quando pode tributar) e de carácter material (o que pode e quanto pode tributar). Relativamente aos princípios formais, incluem-se os princípios da legalidade fiscal<sup>11</sup>, da segurança jurídica<sup>12</sup> e da proibição do referendo fiscal<sup>13</sup>. Os princípios de natureza material englobam os princípios: da igualdade fiscal<sup>14</sup> a aferir pela capacidade

---

<sup>11</sup> Este princípio tem por base o consentimento pelos próprios contribuintes dos impostos previstos na lei, ou seja, “os impostos a pagar deverão ser previamente autorizados pelos representantes dos próprios contribuintes” (Carlos, 2016: 91). O art. 103.º n.º 2 da CRP prevê que “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”, não podendo ninguém ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança não se façam nas formas previstas na lei, surgindo assim o célebre termo de “*no taxation without representation*” (Campos, 1997). Assim, Pereira (2014: 160) afirma que este princípio “procede a uma delimitação dos aspectos em que necessariamente intervém a lei em sentido formal, consagrando, além disso, que a actividade da administração fiscal está estritamente vinculada à lei”. Assim, Catarino (2016: 465) acrescenta que a lei “deve regular a incidência material ou objetiva e pessoal ou subjetiva do imposto, as isenções, as taxas e as garantias dos contribuintes”.

<sup>12</sup> A regra no direito fiscal, tal como em outros ramos de direito, é a de que a lei nova apenas se aplica para o futuro e a aplicação a factos passados é proibida, conforme podemos constatar no art. 103.º, n.º 3, da CRP. Este princípio da segurança jurídica proíbe duas situações: que se criem normas retroativas desfavoráveis e que se eliminem ou alterem livremente normas fiscais favoráveis (Catarino, 2016).

<sup>13</sup> Este princípio é um corolário lógico da necessidade de sobrevivência do Estado, prevendo a garantia da regularidade dos recursos necessários para o seu funcionamento, sendo uma manifestação da verdadeira natureza do poder político (Catarino, 2016). O mesmo autor refere que esta proibição para utilizar o referendo em matérias fiscais em Portugal resulta, eventualmente, dos riscos decorrentes da baixa literacia, da falta de confiança no Estado e instituições públicas e do elevado nível de imposto comparado com o retorno da qualidade das prestações públicas.

<sup>14</sup> O princípio da igualdade tem consagração constitucional no art. 13.º da CRP, proibindo as discriminações e os privilégios fiscais (Dourado, 2017). Este princípio impõe a uniformidade na tributação, devendo seguir o mesmo critério para todos os cidadãos. Esta igualdade fiscal reparte-se em igualdade horizontal – os indivíduos nas mesmas condições devem pagar os mesmos impostos (*critério da proporcionalidade*) – e em igualdade vertical – os indivíduos em condições diferentes devem pagar impostos diferentes segundo o *critério da progressividade* (Pereira, 2014). O sistema português utiliza as duas visões embora aplique as progressivas para o rendimento pessoal, uma vez que esta redistribuição é realizada pela amputação dos



contributiva; da não discriminação da família e do respeito pelos direitos fundamentais; e do Estado social (Nabais, 2015).

Estes princípios estão implícitos na Lei Geral Tributária (LGT)<sup>15</sup>, aprovada através do DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, onde a relação entre a administração fiscal e os contribuintes está regulada, estabelecendo as garantias e direitos dos contribuintes, como também os seus deveres de cooperação ou outros deveres principais e acessórios perante a Administração Fiscal (Guimarães, 2012).

Adicionalmente, Lopes (2008) afirma que um sistema fiscal deve obedecer a um conjunto de objetivos: suficiência de receita; neutralidade; justiça; e simplicidade e minimização dos gastos de cobrança. Além destes objetivos, a política fiscal tem assumido comprovadamente uma posição de destaque enquanto instrumento de competitividade, por duas razões: o aumento da concorrência entre países potenciada pela globalização e por uma crescente mobilidade dos fatores produtivos capital (sobretudo) e trabalho; e na Europa, a criação da Zona Euro, que impossibilitou os países membros de disporem de uma boa parte dos instrumentos que permitiam ganhar competitividade (ainda que artificial e temporariamente), tais como as políticas monetárias e cambiais<sup>16</sup>.

### 1.2.2. Rendimento e capacidade contributiva

Relativamente aos princípios de tributação anteriormente referidos, ficou claro que toda a tributação tem como principal alicerce o princípio da justiça. Este princípio deve ter prioridade sobre qualquer outro, uma vez que condiciona a eficiência do sistema fiscal, na medida em que uma tributação injusta estimulará a evasão e a distorção de

---

rendimentos mais elevados de forma mais gravosa e os rendimentos menores de forma mais ligeira (Guimarães e Catarino, 2012). A igualdade de sacrifícios não se atinge pela regra da proporcionalidade, mas sim pela progressividade, o que implica a aplicação de taxas de imposto sucessivamente mais elevadas à medida que o rendimento, o capital, ou o consumo, aumentam (Gomes, 1999). Assim, há necessidade de criar regimes legais que sejam em alguma medida desiguais, pelo facto de os sistemas fiscais e as finanças públicas prosseguirem fins extrafiscais (Catarino, 2016).

<sup>15</sup> Podemos verificar a sua importância no seu preâmbulo – “A concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal que só uma lei geral tributária é suscetível de empreender poderão, na verdade, contribuir poderosamente para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efetiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário. A imagem de um sistema tributário disperso e contraditório prejudica fortemente a aceitação social das suas normas e, conseqüentemente, a eficácia do combate à fraude e evasão fiscal”.

<sup>16</sup> Comissão para a Reforma do IRC de 2013.

comportamentos. Por conseguinte, surge o princípio da capacidade contributiva que procura consolidar esta justiça no sistema fiscal, através da tributação dos contribuintes pelo seu rendimento real.

O princípio da capacidade contributiva é o critério mais adequado à repartição dos impostos, especialmente nos impostos sobre o rendimento, dado que pretende apurar a capacidade de cada agente em contribuir para o erário público, de forma a que os contribuintes com a mesma capacidade paguem o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com capacidades diferentes paguem impostos diferentes (igualdade vertical).

Segundo Vasques (2005: 16), o imposto deve ser “repartido na medida da capacidade que cada um mostre para o suportar: a contribuintes com maior força económica deve corresponder imposto maior, a contribuintes com menor força económica deve corresponder imposto mais pequeno também”. Desta forma, o princípio da capacidade contributiva garante o princípio da justiça material, classificado como uma exigência de um estado democrático, operando deste modo como um princípio unificador do sistema fiscal. Para Sanches (1998), esta capacidade torna-se num elemento estruturante para o direito fiscal, dado que permite julgar a validade das leis fiscais em vigor, influenciar a decisão do legislador e representa uma concepção a utilizar pelo intérprete no momento da aplicação da lei.

Este princípio da capacidade contributiva, consagrado na LGT<sup>17</sup>, não só materializa diversos princípios constitucionais como a igualdade fiscal<sup>18</sup> e a garantia do mínimo de existência condigna<sup>19</sup>, como exige uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza<sup>20</sup>, procurando diminuir as desigualdades sociais<sup>21</sup>. Sobre a mesma temática, Dourado (2017:

---

<sup>17</sup> Art. 4.º, n.º 1, da LGT.

<sup>18</sup> Art. 13.º da CRP.

<sup>19</sup> Reconhecida e desenvolvida pela jurisprudência constitucional como corolário do princípio da dignidade da pessoa humana, consagrado no art. 1.º da CRP. Nabais (2015) defende que aos rendimentos líquidos devem ser abatidas as despesas privadas, sejam as imprescindíveis à própria existência do contribuinte (mínimo de existência individual), sejam as necessárias à subsistência do casal e da sua família (mínimo de existência conjugal ou familiar). O mesmo autor acrescenta que o princípio da dignidade humana, além de constituir um eficaz obstáculo às captações, também constitui uma barreira aos impostos, exigindo que não ponham em causa um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis a essa mesma dignidade.

<sup>20</sup> Prevista no art. 103.º, n.º 1 da CRP e no art. 6.º, n.º 1, al. a) da LGT.

<sup>21</sup> Consagrado no art. 104.º, n.º 1 da CRP.

191) refere que “a capacidade contributiva é a medida de igualdade económica que rege a tributação dos impostos”.

Apesar de procurar a mesma finalidade para todos os impostos, podemos verificar que este princípio não apresenta uma expressão uniforme para todos, vislumbrando-se nele uma expressão ou execução de 1º grau nos impostos sobre o rendimento (maior no imposto pessoal), uma expressão de 2º grau nos impostos sobre o património (ou sobre o capital) e uma expressão de 3º grau nos impostos sobre o consumo (Nabais, 2015). Neste domínio, Tavares (1999: 36) identifica o princípio da capacidade contributiva como “a bússola de orientação constitucional no concreto momento da determinação da carga tributária”.

Em contrapartida, Nabais (2015) salienta que há quem conteste o princípio da capacidade contributiva, argumentando que a sua indeterminabilidade, ambiguidade ou equivocidade, já que se limita a estabelecer que “se deve pagar o que se pode pagar”, sem definir minimamente o “poder pagar”, acaba por conferir ao legislador uma certa liberdade na sua determinação, somente limitada pelo mínimo de existência e pelo máximo confiscatório. Assim, o princípio não proíbe o legislador de adotar critérios distintivos que entenda mais convenientes na determinação da tributação dos contribuintes, impedindo apenas o uso arbitrário de critérios manifestamente irracionais.

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, devemos ajustar a tributação à realidade dos contribuintes, surgindo deste modo o princípio da tributação pelo rendimento real, pois só considerando cada situação concreta, será possível tributar de acordo com o índice mais exato da sua capacidade contributiva (Sanches, 2010). Assim, é importante averiguar esta temática sobre o rendimento.

O conceito de rendimento deve ser amplo devido às derivações do princípio da capacidade contributiva e, por isso, deve abranger o acréscimo patrimonial obtido num certo período, assim como todos os outros ganhos, sejam eles provenientes ou não da atividade produtora e caracterizados ou não pela nota de periodicidade (Portugal, 2004). Segundo Sanches (2000: 173), “se a previsão normativa partir de uma inadequada conceção de rendimento vai necessariamente conduzir a resultados distorcidos [...] que não serão compatíveis com o imperativo da justiça tributária”. Do referido, apesar de não existir uma definição clara, objetiva e universal do conceito de rendimento no âmbito do

direito fiscal, a maioria dos países Europeus, incluindo Portugal, utiliza o conceito do rendimento-acrécimo<sup>22</sup>, abordado posteriormente no subcapítulo 2.2.

Para Basto (2007), o rendimento real alcança a sua determinação de forma efetiva, baseando-se na declaração do contribuinte e nos seus registos contabilísticos, devidamente controlados pela administração. Esta tributação pelo rendimento real está consagrada no art. 104.º, n.º 2, da CRP, segundo o qual “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Sobre esta matéria Dourado (2017: 196) afirma que este rendimento real é o “rendimento tributável que resulta da diferença entre proveitos e gastos e é apurado segundo métodos diretos, isto é, com base na contabilidade e outros deveres de declaração do sujeito passivo, tal como exigido pelas leis fiscais”, acrescentando ainda que na redação do referido artigo da CRP, fundamentalmente significa “principalmente” e não “exclusivamente”. Esta cuidadosa adoção do advérbio “fundamentalmente” pelo legislador é crucial, pois num país em que existem inúmeras empresas que não dispõem de contabilidade ou que não oferecem confiança no apuramento do verdadeiro rendimento, seria utópico considerar sempre a tributação pelo seu rendimento real.

Para Nabais (2015), a tributação pelo rendimento real é uma imposição constitucional, ou seja, é a regra para a tributação do rendimento empresarial, mas isso não exclui qualquer possibilidade de recurso à tributação dos rendimentos empresariais baseada em rendimentos normais. Em certas circunstâncias, esse apuramento deve ser efetuado por avaliação indireta nos termos da lei, mas isto não significa que se deva sujeitar ao facilitismo de o afastar sistematicamente, pois a avaliação direta (rendimento real) é a predominante (Pires, 2016). Em qualquer caso, o princípio da tributação pelo rendimento real não tem um valor absoluto, podendo ter de ceder perante outros interesses igualmente merecedores de tutela constitucional (Morais, 2009).

De todo o exposto, verificamos que o princípio da tributação pelo rendimento real permite dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva que procura tributar de

---

<sup>22</sup> Este conceito tem como subjacente o princípio da igualdade na tributação, visto que compreende todos os fluxos monetários que concorrem para o cálculo do rendimento tributável. Este entendimento encontra-se acolhido pelo legislador no art. 17.º, n.º 1 do CIRC, uma vez que está estabelecido que o lucro tributável “é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

acordo com a capacidade económica de cada contribuinte. Assim, os princípios intrínsecos a um sistema fiscal devem contribuir para a captação de receitas, visando a satisfação das necessidades coletivas e tornar o Estado competitivo em termos fiscais.

### 1.3. Lucro tributável e matéria coletável

O IRC procura atingir o rendimento líquido, com exceção dos rendimentos isentos e não sujeitos, partindo do resultado líquido (contabilístico) do período de tributação, obtido pela diferença entre rendimentos (arts. 20.º e 22.º do CIRC) e gastos (art. 23.º e arts. 41.º a 45.º do CIRC) (Pires, 2016). Deste modo, o lucro tributável é apurado pela denominada “teoria do balanço”, reportando-se à diferença entre o ativo (ou valores patrimoniais) líquido no fim do período e o ativo (ou valores patrimoniais) líquido no início do período da tributação, como decorre do n.º 2 do art. 3.º do CIRC<sup>23</sup>. Compreende-se, assim, a importância de as empresas possuírem contabilidade organizada, pois é com base nesta contabilidade que o lucro tributável será determinado (Nabais, 2015).

O lucro tributável é quantificado a partir do resultado líquido do exercício apurado pela contabilidade e posteriormente corrigido nos termos do CIRC, sendo adicionados ou deduzidos os ajustamentos aí previstos<sup>24</sup>.

Para Dourado (2017: 198), “o art. 17.º, n.º 1, do CIRC, concretiza a exigência constitucional do citado art. 104.º, n.º 2, da CRP, estabelecendo um conceito de rendimento real (lucro tributável) que parte do resultado apurado pela contabilidade, mas que não depende totalmente desse resultado”. Assim, o direito fiscal não pode

---

<sup>23</sup> Segundo o n.º 5 do preâmbulo do CIRC, podemos verificar que Portugal segue a tendência verificada noutros países, acolhendo no IRC uma noção extensiva de lucro, de acordo com a teoria do incremento patrimonial (regime do acréscimo): “o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação”, enunciando posteriormente algumas correções que devem ser introduzidas naquela diferença (Pereira, 2015: 86).

<sup>24</sup> Esses ajustamentos são efetuados no Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22. Estes ajustamentos podem ser positivos – levam ao aumento da base tributável (gastos ou perdas não reconhecidos para efeitos fiscais nesse exercício, variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado contabilístico ou rendimentos não refletidos no resultado contabilístico mas fiscalmente imputáveis àquele exercício) – ou negativos – levam à diminuição da base tributável (rendimentos ou ganhos não reconhecidos para efeitos fiscais naquele exercício, variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado contabilístico ou gastos fiscalmente imputáveis àquele exercício não incluídos no resultado líquido) (Vasconcelos e Pinto, 2012).

aceitar sem reservas o conceito de lucro contabilístico, uma vez que a tributação do rendimento real das empresas é limitada por um critério de capacidade contributiva transversal a todos os sujeitos passivos de IRC, sendo necessário que a lei fiscal encontre uma forma de prevenir o abuso fiscal, através do estabelecimento de limites às deduções de gastos (bem como limites às transmissões de prejuízos) (Dourado, 2017).

Relativamente à matéria coletável, esta é apurada através do lucro tributável, ao qual são deduzidos determinados benefícios fiscais, bem como os prejuízos fiscais passíveis de dedução (art. 52.º do CIRC). Posteriormente, o IRC devido é calculado sobre esta matéria por aplicação da taxa prevista, com a subsequente dedução e/ou acréscimo de determinados valores decorrentes da legislação em vigor (tributações autónomas, derrama, pagamentos por conta e possíveis deduções à coleta), de modo a quantificar o imposto a pagar ou a recuperar<sup>25</sup>.

Normalmente a matéria coletável é determinada através de um método que se denomina de avaliação direta mas, em casos patológicos, pode ser calculada pelo método de avaliação indireta (Pires, 2016). Segundo Morais (2009), a avaliação indireta tem lugar quando existe a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria coletável (art. 87.º, n.º 1, al. b), da LGT), resultante do incumprimento dos sujeitos passivos nas suas obrigações acessórias, nomeadamente a nível contabilístico. Assim, a AT está legitimada para utilizar este método indireto, que representa uma medida preventiva e repressiva à evasão fiscal<sup>26</sup>. Contudo, não significa que a administração seja livre de determinar o rendimento coletável assim que constate o incumprimento do sujeito passivo (Morais, 2009).

Segundo Nabais (2015), existem três métodos para o cálculo da matéria coletável, previstos no art. 16.º do CIRC: a determinação da matéria coletável do IRC pelo próprio contribuinte na declaração-liquidação, visto que no IRC há lugar à autoliquidação, limitando-se a AT a fiscalizar, *a posteriori*, a correção das referidas declarações e liquidações; nos casos em que há falta de apresentação da declaração de rendimento por parte do contribuinte, compete à AT a determinação do lucro tributável, o qual em

---

<sup>25</sup> Essas operações estão presentes no Quadro 10 da Declaração de Rendimentos Modelo 22.

<sup>26</sup> Se a administração fiscal tivesse sempre de aceitar o apuramento da matéria coletável efetuado pelos sujeitos passivos, a evasão fiscal seria livre, ficando condenada qualquer ideia de justiça na distribuição dos encargos financeiros (Morais, 2009).

princípio será determinado com base na aplicação de métodos indiretos, nos termos dos arts. 87.º a 89.º da LGT; e quando a determinação da matéria coletável pela avaliação direta for objeto de correção pelos serviços da AT.

A utilização dos métodos indiretos<sup>27</sup> ocorrerá “não só nas situações em que se verifique a impossibilidade de comprovar e quantificar o lucro tributável com base nos elementos da contabilidade, como também nos casos de desvio significativo para menos do lucro apurado ou de sistemáticos resultados negativos ou nulos” (Nabais, 2015: 506).

Para Basto (2007), a administração incorre na correção destes valores quando se afastam significativamente e sem justificação dos indicadores ou padrões previamente definidos, de forma a conseguir corrigir uma situação anormal. Esta avaliação indireta leva a uma fixação antecipada de indicadores ou padrões reais e seguros, por recurso a métodos técnico-científicos e a critérios de natureza macroeconómica<sup>28</sup> (Santos, 2003).

Segundo Teixeira (2016), o lucro tributável varia fundamentalmente em função dos seguintes critérios: conformidade com o princípio da especialização dos exercícios (doravante designado PEE); definição de rendimentos e gastos; não dedutibilidade ou apenas dedutibilidade parcial de determinados gastos; regime de depreciações e amortizações e regime de imparidades e provisões previsto no CIRC.

Relativamente às situações que conduzam a correções pelo CIRC, tal como previsto no art. 17.º, n.º 1, desse código, encontramos quatro tipos de divergências entre o direito contabilístico e o direito fiscal, nomeadamente: 1) rendimentos contabilísticos que não são rendimentos fiscais<sup>29</sup>; 2) rendimentos fiscais que não são rendimentos

---

<sup>27</sup> Em relação à utilização do método indireto, a nossa jurisprudência entende genericamente que: compete à AT o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais da sua atuação, demonstrando que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso àquele método se tornou a única forma de calcular o imposto a liquidar, expondo os elementos que a levaram a concluir nesse sentido; não pode haver lugar a qualquer subjetividade do agente fiscalizador e o volume de matéria coletável presumida não pode alicerçar-se em meras suspeitas ou presunções; e as bases dos pressupostos utilizados não podem ser simplesmente enunciadas e não demonstradas (Morais, 2009).

<sup>28</sup> Pelo disposto no art. 60.º, n.º 1, do CIRC, os sujeitos passivos são notificados relativamente ao lucro tributável fixado pelos métodos indiretos, com indicação dos factos que lhe estiveram na origem e, bem assim, dos critérios e cálculos que lhe estão subjacentes.

<sup>29</sup> Por exemplo: os lucros tributados nas sociedades filhas e distribuídos às sociedades mães (art. 51.º do CIRC); os rendimentos e outras variações patrimoniais positivas relevados na contabilidade em virtude da adoção do método da equivalência patrimonial (art. 18.º, n.º 8, do CIRC); os rendimentos decorrentes da aplicação do método do justo valor (art. 18.º, n.º 9, do CIRC); e as mais-valias contabilísticas, isto é, as mais-valias potenciais relevadas na contabilidade, como decorre da al. b) do n.º 1 do art. 21.º do CIRC (Nabais, 2013).

contabilísticos<sup>30</sup>; 3) gastos fiscais que não são gastos contabilísticos<sup>31</sup> e 4) gastos contabilísticos que não são gastos fiscais<sup>32</sup> (Nabais, 2013).

Pelo referido, é possível concluir que duas situações são favoráveis aos contribuintes (pontos 1 e 3) e duas são favoráveis à administração tributária (pontos 2 e 4).

#### 1.4. Modelo da dependência parcial

O modelo da dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade tem sido consagrado no CIRC, o qual salienta que o lucro tributável é apurado a partir do resultado contabilístico e das variações patrimoniais não refletidas no mesmo, sendo efetuados os ajustamentos extracontabilísticos, positivos ou negativos, previstos na lei, para salvaguardar os objetivos e os condicionalismos próprios da fiscalidade (Silva, 2011).

Este modelo resulta da opção do legislador que não pretendeu acolher nenhum dos extremos, isto é, a independência ou a subordinação total entre o lucro tributável e o resultado contabilístico, optando desse modo pela sua conexão, sendo o resultado da contabilidade o ponto de partida para obter o lucro tributável (Pires, 2016). Esta ideia é

---

<sup>30</sup> Tais como: os lucros ou rendimentos obtidos pelas entidades em territórios com um regime fiscal privilegiado (previsto no art. 66.º do CIRC); os rendimentos resultantes das correções baseadas em normas de luta contra a evasão fiscal, como as constantes nos arts. 63.º (preços de transferência), 64.º (correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre imóveis) e 67.º (limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento) do CIRC; as chamadas mais-valias fiscais que são consideradas realizadas pela afetação de elementos do ativo fixo tangível a fins alheios à atividade exercida pela empresa, como se dispõe nos arts. 46.º a 48.º do CIRC; e as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação a que se refere o art. 21.º do CIRC (*Ibid.*).

<sup>31</sup> Onde podemos indicar: os benefícios fiscais que se concretizam em deduções ao lucro tributável como são os benefícios fiscais traduzidos em majorações de gastos e os benefícios relativos a donativos no domínio do mecenato; a chamada “remuneração convencional do capital”, com o objetivo de incentivar as PME a financiarem-se através do recurso a capitais próprios, possibilitando a dedução ao lucro tributável de 3% das entradas realizadas, através de entregas em dinheiro, pelos sócios, no âmbito da constituição ou aumento de capital social da sociedade; as menos-valias fiscais; e as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação (art. 24.º do CIRC) (*Ibid.*).

<sup>32</sup> São nestas situações que existem maiores discrepâncias em matéria fiscal. Num âmbito geral, estas situações estão maioritariamente previstas nos arts. 23.º e 23.º-A do CIRC. Os gastos e perdas enunciados no n.º 1 e n.º 2 do art. 23.º do CIRC serão aceites quando devidamente comprovados, tal como é disposto no n.º 3 e n.º 4 do referido artigo. Assim, se estes não cumprirem os requisitos para serem considerados como gastos fiscalmente dedutíveis, serão acrescidos ao lucro tributável, tal como todos os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais expostos no art. 23.º-A do CIRC. Ainda de referir, que as limitações à dedução de certos gastos fiscais, tais como as referidas nos arts. 48.º (reinvestimento dos valores de realização) e 52.º (dedução de prejuízos fiscais) do CIRC, representam diferenças entre os gastos contabilísticos e os gastos fiscais (*Ibid.*).



reforçada por Nabais (2015), que afirma que este não é um modelo de dependência total, onde haveria uma coincidência do resultado contabilístico com o resultado fiscal, nem é um modelo autónomo onde o lucro tributável seria apurado de maneira totalmente independente face ao resultado contabilístico.

Esta dependência entre o apuramento do lucro tributável com base no resultado contabilístico implica que enquanto o lucro contabilístico é determinado com base em princípios, normas e regras do direito contabilístico e tem por destinatários os utentes das demonstrações financeiras das empresas<sup>33</sup>, o lucro fiscal guia-se pelos princípios e normas do direito fiscal e tem como destinatários o Estado ou outros entes titulares do poder tributário, mais concretamente, a AT (Nabais, 2013).

Apesar de os princípios utilizados serem distintos, o tratamento preconizado nos normativos contabilísticos é aplicável para efeitos fiscais sempre que o CIRC e a legislação complementar não estabeleçam regras próprias (Silva, 2011). Este tratamento foi acolhido há muito tempo no regime fiscal português, no preâmbulo do DL n.º 442-B/88, de 30 de novembro. Atualmente, está previsto no preâmbulo do DL n.º 159/2009, de 13 de julho, que adaptou o CIRC ao SNC, onde se expõe que: *“A manutenção do modelo da 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”*. Assim, a concretização deste modelo da dependência parcial passa pela receção no mundo do direito fiscal, de conceitos que são originariamente conceitos contabilísticos, isto é, conceitos que se desenvolveram como instrumento de medição dos lucros e perdas de uma empresa (Sanches, 1998).

Para Tavares (2011), o reforço da ligação do imposto à contabilidade era a forma mais simples e eficaz de passar a incluir as mais-valias, as menos-valias e os rendimentos ocasionais na base fiscal, uma vez que esses rendimentos são pacificamente incorporados pela contabilidade. No entanto, a aproximação ao modelo puro fica a meio caminho, onde só se tributam as mais-valias realizadas, sendo que as mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, não integram o lucro fiscal. Devido a algumas razões pragmáticas, devemos excluir esta tributação das mais-valias latentes, pois tal implicaria uma avaliação periódica dos bens dos contribuintes, que levariam ao

---

<sup>33</sup> Cf. parágrafos 9 a 11 da Estrutura Conceptual do SNC.

pagamento de impostos por um rendimento que, efetivamente, não teria sido auferido (Morais, 2009).

Porém, esta relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem originado alguma controvérsia, tendo em conta que a preparação das demonstrações financeiras é, muitas vezes, efetuada de acordo com o normativo fiscal, em detrimento das normas contabilísticas, especialmente nas situações em que o tratamento fiscal não corresponde ao contabilístico<sup>34</sup> (Silva, 2011). Desde modo, é possível afirmar que a fiscalidade tem interferido na contabilidade, desviando a segunda da prossecução do seu objetivo, ou seja, de proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e do desempenho das entidades (*Ibid.*).

Por conseguinte, e em contrapartida, continua a haver uma separação marcante entre a contabilidade e a fiscalidade, o que implica que nem a contabilidade pode ser forçada pelas soluções fiscais, nem a fiscalidade pode chegar a resultados de tributação invocando soluções contabilísticas, como por vezes a AT parece admitir (Nabais, 2015).

Não só em Portugal, mas também internacionalmente, “a adoção de sistemas contabilísticos baseados nas normas internacionais veio afastar a base tributável das pessoas coletivas do resultado contabilístico derivado da respetiva atividade”, tendo em conta que “a preocupação da contabilidade com temáticas tais como o justo valor, as imparidades, as provisões, as depreciações e amortizações, muito dependentes de estimativas”, revelam um certo grau de subjetividade, acabando por chocar com as preocupações do legislador, “mais preocupado com a estabilidade da receita, a luta contra a evasão e a fraude e a maior objetividade no apuramento de rendimentos e gastos” (Martins, 2017: 78).

A disciplina fiscal deve combater este subjetivismo da contabilidade, procurando consagrar regras mais objetivas e menos permeáveis à manipulação dos resultados, o que implicará um aumento do número de correções previstas no quadro 7 da declaração do

---

<sup>34</sup> Por exemplo, quando o tratamento fiscal preconiza o reconhecimento antecipado dos gastos e/ou posterior dos rendimentos face ao consagrado pelo tratamento contabilístico. Para além disso, a administração fiscal tem emitido algumas normas sobre matérias contabilísticas, condicionando, por vezes, a obtenção de uma certa vantagem fiscal pela adoção de um determinado tratamento contabilístico para a respetiva operação, que nem sempre é coerente com as normas contabilísticas aplicáveis, conduzindo, assim, à criação de normas sobre matérias de contabilidade para efeitos fiscais (Silva, 2011).

modelo 22, devido às inevitáveis mudanças contabilísticas e fiscais no futuro (Martins, 2017).

Este modelo da dependência parcial procura uma ligação robusta entre a contabilidade e a fiscalidade, sendo que por vezes a lei fiscal até duplica a regra contabilística, uma vez que o legislador pretende vincar a sua importância, e/ou torná-la imune a hipotéticas, ainda que improváveis, alterações contabilísticas (Tavares, 2011). É o que se passa, por exemplo, com o pressuposto contabilístico do acréscimo ou da especialização dos exercícios, reforçado no art. 18.º do CIRC, o que demonstra a importância que o legislador lhe atribui.



## Capítulo II

### O Art. 18.º do CIRC

#### 2.1. Noção

A vida das empresas é dividida em vários períodos<sup>35</sup>, sendo que a cada período devem ser imputados determinados ganhos e perdas (incluindo variações patrimoniais), dos quais decorrerá o cálculo do lucro (ou prejuízo) desse exercício (Morais, 2009).

O art. 18.º do CIRC prevê a periodização do lucro tributável, um tema que será sempre basilar no confronto entre as regras contabilísticas e as normas tributárias relativas ao apuramento do resultado, sendo que a imputação temporal de rendimentos e gastos para fins contabilísticos, consagrada como base de imputação fiscal no art. 18.º, n.º 1, do CIRC, é depois suavizada ou modificada, pelos números seguintes (Martins, 2017). Completando esta ideia, Pereira (1988: 81-82) afirma que:

A lei fiscal não se limita a seguir os critérios desenvolvidos pela contabilidade para concretizar a especialização dos exercícios. Ela própria formula, geralmente, um conjunto muito minucioso de regras para este efeito, que a doutrina e a jurisprudência ampliam, o qual dá origem a diferenças temporárias entre fiscalidade e contabilidade, que são tratadas ao nível da fiscalidade latente ou diferida.

A evolução do art. 18.º do CIRC, desde a versão de 1989 até à atualidade foi profunda<sup>36</sup>, sendo de particular relevo as seguintes divergências contabilístico-fiscais: a equivalência patrimonial; o justo-valor; e os pagamentos com base em ações (Martins, 2017).

Atualmente, o art. 18.º do CIRC (periodização do lucro tributável) impõe no seu n.º 1 que os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, sejam imputáveis ao período de tributação em que foram obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de

---

<sup>35</sup> “A limitação de períodos constitui um corte artificial num processo que é contínuo” (Leffson, 1987: 190 apud Sanches, 2000: 224).

<sup>36</sup> Através da análise do “Quadro 1” (cf. Apêndice I), podemos verificar que houve um aumento de cinco para doze alíneas no art. 18.º do CIRC, o que implicou inúmeras reformas e demonstra a importância que o legislador atribuiu a este artigo. Martins (2017: 132) refere que várias destas alterações “resultam da reação do legislador fiscal a novas realidades económicas, para as quais a contabilidade teve de estabelecer formas de reconhecimento e mensuração, que mereceram perspectiva diversa por parte do legislador tributário”.

acordo com o regime de periodização económica. Já no n.º 2, estabelece-se que as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitantes a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Relativamente ao disposto no n.º 1 do art. 18.º do CIRC, é crucial abordar esta questão do reconhecimento temporal dos gastos e rendimentos no apuramento do imposto, tanto pela importância que o CIRC lhe confere, como por constituir uma área de eleição na fiscalização exercida pelas autoridades fiscais (Vasconcelos e Pinto, 2012). Assim, o art. 18.º do CIRC é a norma que define o princípio fiscal da especialização dos exercícios (regime de periodização económica), de acordo com o qual os rendimentos e os gastos deverão ser imputados ao exercício a que respeitam, sendo irrelevante o exercício em que eles se materializam (*Ibid.*). Esta periodização geralmente coincide com o ano civil, constituindo um dos pilares estruturais do CIRC, traduzido pelo PEE, princípio este mitigado pela “solidariedade dos exercícios”<sup>37</sup>, uma vez que prevê o reporte de prejuízos fiscais de anos anteriores, ainda que temporalmente limitados<sup>38</sup>.

Da periodização dos resultados imposta por necessidades de gestão e de informação económica, surge o PEE, que é “caracterizado pela cisão da vida da empresa em intervalos temporais e pela imputação a cada um deles das componentes, positivas e negativas, que tornem possível determinar o resultado que lhe corresponde” (Pereira, 1988: 77).

A referida imputação de um rendimento ou gasto a um certo exercício obedece a um critério económico (e não a um critério financeiro), isto é, as operações nele efetuadas afetam o respetivo resultado independentemente do recebimento ou pagamento do respetivo preço<sup>39</sup>, sendo desta forma contabilizados os créditos e débitos,

---

<sup>37</sup> A periodização do lucro é a origem de outros problemas complexos, estando o principal relacionado com o facto de cada exercício ser independente dos restantes para efeitos de tributação. Essa independência é, no entanto, atenuada mediante certas regras de determinação da matéria coletável, especialmente através do reporte de prejuízos. Consagra-se assim, a solidariedade dos exercícios, ou seja, o reporte para diante até um máximo de cinco anos (ponto 7 do preâmbulo do CIRC).

<sup>38</sup> Ac. do CAAD, n.º 423/2017-T de 30-11-2017.

<sup>39</sup> O art. 18.º, n.º 3, do CIRC, concretiza este princípio, onde podemos verificar que as regras gerais aí expressas são de que os rendimentos e correspondentes gastos “se têm por ocorridos: na venda de bens, no momento da sua entrega ou colocação à disposição; nas prestações de serviços, no momento da sua

e não os pagamentos e recebimentos (Morais, 2009). Segundo Pereira (1988), é possível constatar que os resultados não se determinam atendendo aos fluxos de tesouraria<sup>40</sup>, ou seja, os resultados são determinados com base na noção de rendimentos e gastos, e não sobre a noção de receitas e despesas. Deste modo, o PEE especifica que devem ser considerados como gastos de determinado exercício os encargos que economicamente lhe sejam imputáveis, sendo irrelevante o exercício em que se efetua o seu pagamento<sup>41</sup>.

A jurisprudência acompanha a doutrina quando refere que o PEE visa tributar a riqueza gerada em cada exercício, independentemente do seu efetivo recebimento, adquirindo especial relevância nos casos em que não existe coincidência entre o exercício em que os ganhos ou perdas são contabilizados e o exercício em que os recebimentos ou despesas correspondentes têm lugar<sup>42</sup>.

Como podemos verificar pelo disposto no n.º 1 do art. 18.º do CIRC, a lei fiscal consagra com grande importância e rigidez o PEE, pelo facto de ser o único princípio contabilístico que a lei fiscal expressamente refere, sendo que a aplicação dos restantes princípios se deve ter por subentendida (Morais, 2009).

No que concerne ao n.º 2 do art. 18.º do CIRC, este procura salvaguardar as componentes positivas ou negativas que são imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas, quando a sua não consideração no exercício a que respeitam se deve a erro contabilístico ou outro do próprio contribuinte. Tal norma será interpretada no sentido de que tais pressupostos, para serem relevantes, terão de decorrer de situações

---

conclusão” (Morais, 2009: 64). Quando ocorrem os referidos momentos, em regra, também surge a obrigação do vendedor ou prestador de serviços emitir a fatura ou documento equivalente, comprovativo de tal operação (cf. art. 29.º, n.º 1, al. b), do CIVA), que representa em normalidade de circunstâncias a data em que deve ter ocorrido o rendimento ou o gasto, comprovada pelo documento que os designam (Morais, 2009).

<sup>40</sup> O PEE é um dos mais importantes princípios contabilísticos, porque faz uma clara distinção entre procedimentos de tesouraria e procedimentos de gestão, isto é, entre pagamentos e recebimentos na ótica financeira e os gastos e rendimentos para a ótica de gestão. Assim sendo, todos os gastos e rendimentos “que sejam reconhecidos em determinada data devem ser registados no exercício a que correspondem de modo a que produza uma imagem fidedigna da posição da empresa para esse período” (Ac. do CAAD, n.º 239/2015-T de 19-02-2016).

<sup>41</sup> Ac. do STA, n.º 652/14 de 28-01-2015.

<sup>42</sup> Ac. do STA, n.º 0807/07 de 02-04-2008. Este princípio atua nos casos em que os gastos são contabilizados num exercício mas a despesa efetiva só é suportada noutra e nos casos em que o ganho ainda que contabilizado num exercício, só é de facto recebido noutra. Nestas situações, em que existe desencontro entre a contabilização dos gastos e dos rendimentos e a sua efetiva concretização, a lei ordena que os mesmos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respetivo recebimento ou pagamento ocorram (*ibid.*).

externas que o contribuinte não pode controlar<sup>43</sup>. A jurisprudência e a doutrina têm defendido que para o PEE ceder perante esta excepção, o contribuinte não pode ter sido beneficiado com o diferimento daquele rendimento ou gasto. Adicionalmente, esta contabilização num exercício indevido não pode resultar de uma omissão voluntária ou intencional, de modo a permitir a conciliação deste princípio da periodização económica com o princípio da justiça<sup>44</sup>.

Para Tavares (2011), existem dois tipos de erros fiscais ligados à imputação temporal das componentes positivas e negativas do rédito ao exercício competente: a omissão ou esquecimento (erro voluntário ou involuntário) – conhece-se a regra, que é indisputável, mas por algum motivo (ilegítimo ou justificado) não se regista o rendimento ou o gasto no ano devido; e a abertura interpretativa - errónea inscrição temporal dum rendimento ou um gasto, efetuada, todavia, com base numa interpretação plausível da regra fiscal (geral ou específica) da especialização dos exercícios, regra essa que possui um conteúdo aplicativo equívoco (ou não concludente) diante do caso concreto.

Sobre a importância e razão de ser do PEE, Pereira (1988: 80-81) afirma que:

A especialização temporal das componentes do lucro é ainda mais importante para efeitos fiscais do que para efeitos contabilísticos, dados os condicionalismos em que decorre a determinação do imposto a pagar, 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) Fraccionar os lucros, distribuindo-os por exercícios diferentes, com o objectivo de evitar, num imposto de taxas progressivas, a tributação por taxas mais elevadas;
- c) Concentrar o lucro em exercício onde se podem efectivar deduções mais avultadas (v. g. por reporte de prejuízos ou por incentivos fiscais).

Com o intuito de combater estes desvios nos resultados, o legislador proibiu os contribuintes de definir como bem entenderem o *timing* para declararem os rendimentos e os gastos decorrentes da sua atividade, dado que são-lhes legalmente impostos limites e regras, no sentido de os obrigar a imputar esses rendimentos e gastos ao exercício a que digam respeito<sup>45</sup>. Assim, o PEE é sem dúvida um dos princípios que mereceu uma

---

<sup>43</sup> Ac. do STA, n.º 291/08 de 25-06-2008.

<sup>44</sup> *Ibid.* Morais (2009) refere que o disposto neste n.º 2 do art. 18.º do CIRC, demonstra a rigidez que está inerente a este princípio.

<sup>45</sup> Ac. do CAAD, n.º 588/2015-T de 2016-04-29.



maior relevância pelo legislador, procurando evitar o diferimento de gastos e de rendimentos com finalidades de economia e gestão fiscal<sup>46</sup>.

Como consequência, considera-se que o PEE, assente no interesse público da prevenção e combate da evasão fiscal, deve prevalecer sobre o princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real, consagrado no art. 104.º, n.º 2 da CRP<sup>47</sup>. Sobre esta temática, Tavares (2011: 63) acrescenta que:

A Jurisprudência fiscal portuguesa já se confrontou com o problema da compaginação entre o interesse tributário e os erros contabilísticos e fiscais da especialização dos exercícios. Com a questão da hipotética aceitação fiscal (e em caso afirmativo, sob que condições) duma errónea inscrição contabilística, em violação do princípio da especialização dos exercícios; com a admissibilidade do registo fiscal de um custo ou de um proveito num ano diverso (anterior ou posterior) ao da sua correcta imputação temporal.

A Jurisprudência gira em torno de duas teses antagónicas:

- a) a corrente primitiva<sup>48</sup>, de cariz formal e legalista, não admite quaisquer violações ao princípio da especialização dos exercícios.
- b) a tese actual, de cariz material, aceita a violação formal do princípio da especialização, desde que essas inscrições erróneas não se reconduzam a comportamentos voluntários e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.

A corrente primitiva caracteriza-se pelo uso rígido da lei, o que revela uma posição criticável. Mesmo que não se admitisse a aprovação da violação formal da especialização dos exercícios, teria sempre de condescender, pelo menos, nos seguintes casos: 1) no reconhecimento fiscal da teoria contabilística do erro na inscrição temporal, pois a contabilidade prefere que a reposição da verdade se faça através do acerto num ano futuro (embora formalmente incorreto), em vez da reabertura das contas de exercícios já encerrados; 2) a possível dupla tributação de um rendimento e 3) a dupla desconsideração de um gasto (Tavares, 2011). Embora se verifique uma grande rigidez deste princípio, resultante do prescrito na lei, este tem de ser entendido com um mínimo de flexibilidade, especialmente quando a consideração do gasto em questão no exercício a que corretamente deveria ter sido imputado, não é mais possível (Morais, 2009).

---

<sup>46</sup> Ac. do CAAD, n.º 239/2015-T de 19-02-2016. Morais (2009) acrescenta que realmente existe um receio do legislador pelas práticas de manipulação do cálculo do lucro tributável, uma vez que o contribuinte procura o adiamento da tributação e/ou a sua concentração em exercícios onde a tributação possa ser mais favorável (p. ex., em relação aos benefícios fiscais).

<sup>47</sup> Ac. do STA, n.º 652/14 de 28-01-2015.

<sup>48</sup> Esta corrente jurisprudencial não pactua com a violação da regra legal da especialização dos exercícios. Não aceita a inscrição de uma rubrica (positiva ou negativa) do rendimento, em nenhum exercício diverso do que lhe compete. Fica-se pelo mero enunciado do princípio. Sobrevaloriza-o face à ponderação de outros fatores de justiça material (Tavares, 2011).

Atualmente, após a procura de uma solução material para estes equívocos e paradoxos, a jurisprudência consente a violação formal do PEE, “desde que não se reconduzam a comportamentos voluntários e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios”, aceitando desta forma a inscrição de um gasto ou rendimento num exercício distinto do que lhe competia, por intervenção de razões desculpabilizantes (atuação de boa-fé, sustentada numa interpretação séria e plausível dum comando complexo assente em interpretações abertas e dúbias da sua estatuição) (Tavares, 2011: 65). Assim, a abordagem atual rompe com a inaceitável e injusta decisão formalista (rígida), procurando uma solução material e justa através do prevalectimento de um princípio estrutural (capacidade contributiva) sobre uma regra operacional (especialização de exercícios)<sup>49</sup>.

Na jurisprudência nacional<sup>50</sup> defende-se que este princípio deve ser compreendido e aplicado em conjugação com outro princípio jurídico-fiscal relevante, o princípio da substância económica, nos termos do qual as operações devem ser consideradas atendendo à sua substância e realidade financeira e não apenas à sua forma legal. Neste sentido, o TCAS no Ac. n.º 4403/10 de 03-03-2016 proferiu que o PEE sofre algumas exceções previstas na lei, tais como: nos casos em que haja imprevisibilidade ou manifesto desconhecimento das componentes positivas ou negativas e das obras de carácter plurianual (arts. 18.º, n.º 2 e 5 e 19.º do CIRC); e nas situações em que a administração fiscal não teve qualquer prejuízo com o erro praticado pelo contribuinte sem ter resultado de omissões voluntárias ou intencionais, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios.

Nos casos em que é necessário proceder a correções pela errada contabilização de um gasto ou rendimento pelo disposto no art. 18.º do CIRC, também se pressupõe a ocorrência de uma correção simétrica, pois essa correção a favor do Estado deve ser contrabalançada por uma correção simétrica para o contribuinte, de forma a evitar que este seja duplamente lesado.

---

<sup>49</sup> Ac. do CAAD, n.º 239/2015-T de 19-02-2016. Esta linha decisória constitui, porventura, a mais relevante e interessante temática recortada pela jurisprudência nacional em matéria tributária, pois rasga novos horizontes com a introdução de juízos valorativos e subjetivos na interpretação, material e objetiva, dos princípios contabilístico e fiscais (*Ibid.*). “É o único assunto – tanto quanto é do nosso conhecimento – onde a Jurisprudência, por influência e emanação da plena jurisdição, labora com juízos éticos de culpa do agente na conformação da matéria técnica da liquidação de imposto” (Tavares, 2011: 65).

<sup>50</sup> Ac. do STA, n.º 652/14 de 28-01-2015.

Para Morais (2009), é uma obrigação da administração fiscal efetuar a correção simétrica de um certo gasto, devendo este ser aceite, ainda que indevidamente contabilizado (sem prejuízo da eventual aplicação de uma coima, decorrente da infração constatada), porque de outra forma desconsiderar-se-ia um gasto suportado e a empresa seria sujeita (no conjunto dos exercícios em causa) a uma tributação por um lucro que efetivamente não possuiu. Deste modo, se já não for possível ao contribuinte proceder à correção (através da respetiva revisão do ato pelo próprio) devido ao vencimento do prazo, mas que dessa correção resulte benefício para a Fazenda Pública e prejuízo para o contribuinte, não é de proceder, em situações excecionais, à respetiva correção (Campos *et al.*, 2012).

A AT na prática procura corrigir o que resulta a seu favor, ou seja, procede às correções que originam a exigibilidade de mais imposto, “esquecendo o seu dever legal de, oficiosamente, proceder às correções favoráveis ao contribuinte que, em decorrência daquelas, se impõem” (Morais, 2009: 70).

## 2.2. Do princípio da especialização ao regime do acréscimo

A evolução do PEE começou com a efetivação das operações (termo utilizado no POC/77), onde se previa que as operações realizadas num dado exercício afetavam os respectivos resultados, independentemente do seu recebimento ou pagamento (Guimarães, 2011). Posteriormente progrediu-se para o designado princípio da especialização dos exercícios na reforma do POC/89, onde os rendimentos e os gastos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo estar incluídos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam. Para Sanches (1991: 33), a principal questão dessa reforma de 1989 centrava-se na criação de um novo conceito de rendimento a adotar no novo ordenamento fiscal: “com a passagem do conceito de rendimento-fonte para o de rendimento-acréscimo patrimonial”.

Um dos principais objetivos dessa reforma de 1989 era alcançar alguma aproximação entre o normativo contabilístico nacional e as diretivas comunitárias, sendo que este foi obtido com o DL n.º 410/89, de 21 de novembro, através da inclusão dos sete

princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA): continuidade; consistência; especialização (ou do acréscimo); custo histórico; prudência; substância sobre a forma; e materialidade (Pinheiro *et al.*, 2013). Posteriormente, em 2002 foi aprovado o Regulamento da Comissão Europeia n.º 1606/2002 que resultou do processo de harmonização contabilística na União Europeia, iniciando desta forma a aproximação dos normativos contabilísticos nacionais às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), sendo que em Portugal este processo culminou com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2010. É importante referir que as diferenças entre o POC/89 e o SNC são notórias, uma vez que no SNC encontramos como “Pressupostos subjacentes” o “Regime de acréscimo” e a “Continuidade” (parágrafos 22 e 23 da Estrutura Conceptual do SNC), que no POC/89, eram considerados PCGA (Guimarães, 2007).

O SNC marca a alteração da abordagem do problema contabilístico, passando da contabilidade-registo para a contabilidade-relato<sup>51</sup>, que se centra fundamentalmente no reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação da informação. Adicionalmente, esta nova abordagem direcionada para o relato financeiro é acompanhada pelo aumento da aplicação do justo valor, que, conseqüentemente, exige um adequado controlo e supervisão, permanecendo coberto pelas penalizações previstas para os respetivos infratores (Pinheiro *et al.*, 2013).

Numa primeira conceção, o regime do acréscimo defende que a determinação do lucro agrupa-se por fluxos económicos, ocorrendo o fracionamento dos gastos dos investimentos pelos anos em que utilizam os respetivos bens, imputando-se desta forma uma quota parte do gasto por cada um dos períodos de utilidade do bem para a entidade (Tavares, 2011). Esta interpretação “deve incluir não só o acréscimo patrimonial obtido num certo período a título de participação na atividade produtora, mas também todos os outros ganhos caracterizados ou não pela nota de periodicidade” (Portugal, 2004: 28).

Este regime do acréscimo caracteriza-se pelo englobamento de qualquer incremento patrimonial, calculado pela diferença entre o valor dos bens no fim e no início do período fiscal, acrescentando ainda a esta diferença o valor do consumo realizado no mesmo período pelo sujeito económico, independentemente do carácter estável e

---

<sup>51</sup> O que favorece a perspetiva económica.

duradouro da fonte. Assim, é crucial compreender a importância do regime do acréscimo na contabilidade, uma vez que a periodização económica está subjacente ao apuramento do resultado contabilístico e afigura-se essencial na obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade<sup>52</sup>.

Através da análise do disposto sobre o regime do acréscimo em que “os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram [...], sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem”, que vem expresso por outras palavras no art. 18.º, n.º 1, do CIRC, nos termos do qual “*os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados*”, podemos concluir que este artigo do CIRC reforça este regime do acréscimo previsto na contabilidade, revelando a preocupação do legislador com esta matéria de natureza simultaneamente fiscal e contabilística<sup>53</sup>. Um dos principais objetivos do reforço deste regime é combater as tentativas dos contribuintes em diferir gastos e rendimentos por diferentes exercícios.

### 2.3. Art. 18.º vs Art. 23.º do CIRC

As correções previstas no art. 18.º do CIRC relacionam-se com os rendimentos e gastos que concorrem para o apuramento do lucro tributável, sendo que resulta da doutrina e da jurisprudência que o princípio da dedutibilidade dos gastos adquire uma posição central no CIRC, influenciando grande parte destas correções efetuadas pela AT e revelando-se como uma das maiores áreas de litigância tributária. É ainda de salientar que este regime dos gastos também reforça a adesão ao modelo da dependência parcial

---

<sup>52</sup> Ac. do CAAD, n.º 239/2015-T de 19-02-2016. “O desempenho e a situação de uma entidade medem-se de acordo com um regime de competência económica, em que o resultado contabilístico corresponde à diferença entre todos os proveitos e gastos gerados ou incorridos no período” (*Ibid.*).

<sup>53</sup> Ac. do CAAD, n.º 423/2017-T de 30-11-2017. Segundo Tavares (1999), o princípio contabilístico e fiscal da especialização dos exercícios possui, portanto, uma matriz de base comum, onde as divergências se situam apenas ao nível da densidade vinculativa, especialmente nos casos patológicos de omissão por mero lapso na inscrição de determinadas rubricas (positivas ou negativas) no respetivo balanço por parte do contribuinte.

pelo sistema fiscal português<sup>54</sup>. Desta forma, é crucial analisar o art. 23.º do CIRC e as suas recentes alterações para o estudo em causa.

Na vigência do antigo art. 23.º do CIRC, antes da alteração ocorrida em 2014, o n.º 1 continha uma aparente cláusula geral: “*Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente (...)*”, expondo de seguida e de modo exemplificativo uma série de gastos que as empresas podem deduzir ao lucro tributável. Desta forma, resulta da doutrina que a principal fonte de litígio do referido artigo se prende com a interpretação do termo “indispensabilidade”.

Embora fosse utilizada uma conceção ampla de gasto<sup>55</sup>, não existia uma definição unânime na doutrina, o que encaminhava cada contribuinte para eleger a dedução dos gastos que lhe aprovesse e que permitia à AT, por sua vez, usufruir de uma certa discricionariedade para os desconsiderar, aproveitando esta situação para reprovar a dedutibilidade de determinados gastos. Assim, esta interpretação mais ampla permitia a dedutibilidade de todos os gastos reais, resultando na aceitação fiscal dos gastos que eram contraídos no âmbito do objeto da empresa e que se revelavam necessários à prossecução da sua atividade. Tendo em conta que o dono ou gestor da organização é o que se encontra em melhor posição para decidir sobre as intenções da entidade, a decisão do contribuinte em contrair determinado gasto deve ser consentida, mesmo que se revele prejudicial para o negócio (Tavares, 1999). Para Sanches (2007), a liberdade e a responsabilidade da decisão cabe apenas ao gestor, porque o facto de saber se aquela despesa corresponde ou não à mais eficaz defesa do interesse empresarial não cabe, de modo algum, ao Estado.

O requisito da indispensabilidade dos gastos para a realização de rendimentos deve ser aferido por critérios de racionalidade económica face aos objetivos estatutários, do qual o termo “indispensável” não significa que um dado gasto tenha de resultar de uma despesa imediata e diretamente lucrativa, sendo suficiente que o interesse que a

---

<sup>54</sup> Pelo facto de existirem gastos que constam na contabilidade mas que não o são para a fiscalidade e gastos para a fiscalidade que não estão plasmados na contabilidade.

<sup>55</sup> Esta conceção parte de uma perspetiva ampla de atividade e de necessidade da empresa, estabelecendo assim uma conexão objetiva entre a atividade desta e as despesas. Assim, verificamos uma finalidade claramente fiscal, que consiste na distinção entre os gastos que podem ser aceites para fins fiscais (irão influenciar o cálculo do lucro tributável) e os gastos que não podem ser aceites.

originou seja especificamente empresarial (Sanches, 2007). Assim, ao abrigo do princípio da liberdade de gestão empresarial, a AT não pode julgar a decisão da gestão, exceto nos casos em que haja indícios de fraude, situações estas em que a AT dispõe de poderes para acionar a cláusula geral anti-abuso do n.º 2 do art. 38.º da LGT.

A doutrina portuguesa identificou várias interpretações possíveis do conceito de “indispensabilidade”, nomeadamente: 1) uma relação necessária entre gastos suportados e rendimentos obtidos, ou seja, só os gastos absolutamente necessários para obter o rendimento seriam dedutíveis para efeitos de apuramento do rendimento tributável. No entanto, esta interpretação era considerada inaceitável por implicar a desconsideração fiscal de alguns gastos realmente suportados pelas entidades sujeitas a imposto e por também desconsiderar o risco inerente à atividade empresarial; 2) um juízo de conveniência nos gastos, juízo esse também de mérito, e portanto igualmente inaceitável e 3) uma relação entre os gastos e o interesse da empresa ou entre os gastos e a atividade da empresa<sup>56</sup> (o *business purpose*), sendo que esta cumprirá o requisito da indispensabilidade, não podendo ser recusada a sua aceitação fiscal ao abrigo do art. 23.º do CIRC (Dourado, 2017).

Com a aceitação desta estrita conexão causal entre gastos e rendimentos, é possível concluir que “um gasto incorrido no âmbito do interesse empresarial não pode deixar de o ser para obter um rendimento ou manter a fonte produtora”, sendo “totalmente distinto colocar o acento tónico numa ligação obrigatória entre gasto e rendimento, comprovável *a posteriori*, ou atentar essencialmente no propósito do gasto, numa apreciação *a priori*” (Martins, 2015: 102).

Ainda acolhendo a antiga redação do art. 23.º do CIRC, só serão dedutíveis os gastos “*que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos*”. Deste modo, apuramos os dois requisitos que eram considerados essenciais pela doutrina para a dedutibilidade fiscal de um gasto: a sua comprovação (documental) e a sua indispensabilidade. Assim, Morais (2009) defende que a questão da indispensabilidade só é colocada quanto aos gastos já comprovados. Esta comprovação resulta da necessidade de demonstrar a existência dos respetivos gastos, sendo a prova documental

---

<sup>56</sup> “Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do gasto depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade produtiva da empresa” (Tavares, 1999: 136 apud Martins, 2015: 101).

fundamental. O documento comprovativo deve ser elaborado através do cumprimento dos requisitos formais da fatura ou de um documento equivalente.

Visto que é um dever fundamental da contabilidade demonstrar a realidade empresarial, o art. 123.º do CIRC prevê as obrigações contabilísticas das empresas, dispondo no seu n.º 2, al. a) que *“todos os lançamentos contabilísticos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário”*. Assim, verificamos que existe uma exigência do legislador para que haja sempre um documento que corresponda a um determinado gasto, porque só após ultrapassar o critério da indispensabilidade e da comprovação é que o gasto será dedutível nos termos do CIRC. Segundo Portugal (2004), era esta a conclusão que se retirava da jurisprudência nacional sobre o n.º 1 do art. 23.º: o contribuinte não pode ficar pelo encargo de provar que o gasto é real, é necessário que tenha registos da ocorrência do mesmo e que prove a indispensabilidade daquela despesa.

No entanto, quando as entidades procuravam deduzir os seus gastos fiscais, verificava-se uma tendência da AT em recusar a aceitação de determinados gastos pela invocação da cláusula geral anti-abuso da LGT. Por outras palavras, a AT procurava utilizar o regime da dedutibilidade de gastos como se de uma cláusula geral anti-abuso se tratasse, com o benefício de não ter de cumprir determinados deveres como o da fundamentação, o que constituía uma limitação inadmissível da liberdade de gestão do contribuinte. Deste modo, é possível concluir que a existência de uma ligação obrigatória entre gastos e rendimentos causava inúmeros conflitos de interpretação entre a AT e as empresas.

Do exposto, conclui-se que a anterior redação do art. 23.º do CIRC conduzia a situações de indefinição interpretativa, uma vez que possibilitava uma considerável amplitude de apreciação ao intérprete da lei relativamente à desconsideração de um gasto fiscalmente dedutível (Martins, 2015). Consequentemente, o legislador procurou alterar esta norma conferindo um menor grau de subjetividade<sup>57</sup> ou incerteza ao regime da dedutibilidade dos gastos, com o intuito de simplificar a sua interpretação legal, bem como atenuar a carga litigiosa que envolve este preceito.

---

<sup>57</sup> Para Martins (2017: 141), este cenário de progressivo afastamento de determinados gastos não deve melhorar nos próximos tempos, sobretudo se “a contabilidade continuar por um trilho de utilização de valores cada vez mais *forward looking* e assentes em juízos de valor eivados de subjetividade”.



Como resultado da procura por um maior grau de certeza na aplicação concreta do princípio da dedutibilidade dos gastos e perdas, surgiu a nova redação do art. 23.º, n.º 1, do CIRC: *“Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”*. Desta forma, verificamos que a dedutibilidade dos gastos e perdas deixa de estar condicionada à indispensabilidade, sendo agora exigido que estes sejam incorridos ou suportados para *“obter ou garantir”* os rendimentos sujeitos a IRC.

Este conceito atual resultou das alterações introduzidas pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro de 2014, procurando eliminar a utilização do critério de ligação causal entre gastos e rendimentos. No entanto, é normal que a nova redação não consiga eliminar todas as fontes de conflito interpretativo entre a AT e as empresas<sup>58</sup>, dado que ainda existe um princípio geral de ligação dos gastos à atividade, embora menos indefinido e de aplicação mais objetiva, proporcionando uma menor margem à AT para desqualificar gastos contabilísticos (Martins, 2015).

Relativamente a esta nova redação do n.º 1 do art. 23.º do CIRC, Martins (2015: 110) refere que existem duas interpretações possíveis: a primeira sustenta que nada mudou, porque apesar de não se manter o princípio da indispensabilidade, *“a atual redação da norma permitirá à AT atuar como se esse princípio existisse”*; e a segunda defende que *“a atual redação apenas obriga a que os gastos sejam incorridos ou suportados visando um propósito, aferido no momento em que o gasto é suportado, de obtenção ou garantia de rendimento”*, concluindo que *“nesta interpretação atende-se ao propósito, ao objetivo, à finalidade do gasto, e não a uma conexão causal (verificada ou a verificar) com rendimentos que dele deveriam decorrer”*.

Apesar da supressão do termo *“indispensabilidade”* do texto da lei, pela análise da jurisprudência é possível aferir que pouco ou nada mudou. A opinião de Martins (2015: 111-113) corrobora este facto, onde o autor defende que *“a aplicação concreta do preceito continuará a assentar na relação dos gastos com a atividade empresarial como condição geral para a respetiva dedutibilidade”*, sendo que a AT procurou uma ligação causal entre gastos e rendimentos tributados, *“numa espécie de balanceamento ou*

---

<sup>58</sup> Segundo Martins (2015: 108), mesmo que se defina atividade *“como todas as operações que visam contribuir para a realização do escopo social, do *business purpose*”*, irá sempre existir atos de gestão cuja inserção nestes objetivos poderá ser clara para os contribuintes mas questionável pela AT.

*matching*”, o que não permite que a atual redação acabe com a litigância associada a este princípio, pois muito provavelmente será “usada pela inspeção tributária como base para a desconsideração de gastos cuja relação com rendimentos não seja, na perspetiva da administração, clara e inequívoca”.

Contudo, compreende-se a mudança ocorrida. Considerando que a doutrina e a jurisprudência procuravam alguma uniformidade nesta matéria devido ao aumento dos litígios, a redação atual veio diminuir a exigência no plano literal (“para obter” ou “com um propósito de obter” é claramente distinto de “indispensável para obter”), com o intuito de suprimir o conceito de imprescindibilidade de um gasto. Não obstante, a interpretação do novo art. 23.º do CIRC continua de acordo com o que se foi consolidando em relação à redação anterior, devendo deste modo os tribunais desempenhar um papel central neste processo de alteração, uma vez que das sucessivas mudanças do texto legal num plano de interpretação e aplicabilidade, pouco ou nada mudou (Martins, 2015).

Relativamente à enumeração das várias despesas (a título exemplificativo) capazes de serem consideradas como gastos fiscais do anterior n.º 1 do art. 23.º do CIRC, estas encontram-se agora expressas no novo n.º 2 do art. 23.º do CIRC, com os devidos ajustes. Esta nova redação permite dissociar a regra geral da dedutibilidade dos gastos (prevista no n.º 1 do art. 23.º do CIRC) da lista expositiva dos gastos e perdas fiscalmente dedutíveis (prevista no n.º 2 do art. 23.º do CIRC), o que implicou a separação do que estava consagrado conjuntamente (no antigo n.º 1 do referido artigo). Porém, é importante referir que esta lista foi redigida com o objetivo de limitar as reduções indevidas de impostos e outras situações de abuso fiscal.

Estas alterações ao artigo também abrangeram o requisito fundamental da comprovação de um gasto. Atualmente, esta exigência encontra-se disposta no n.º 3 do art. 23.º do CIRC, e não no anterior n.º 1, consagrando que: *“Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito”*. Deste modo, o legislador continua a impor ao contribuinte a necessidade de comprovar documentalmente qualquer gasto dedutível, através da fatura ou documento equivalente, sendo que a respetiva prova deve conter os elementos essenciais previstos

na lei<sup>59</sup>, independentemente da sua natureza ou suporte (Teixeira, 2016). Para Portugal (2004), a apresentação do documento é indispensável para comprovar os gastos em sede de IRC e de IVA.

Numa base de comparação legislativa, podemos verificar que o n.º 3 do art. 23.º do CIRC foi alterado com o objetivo de acentuar que a prova do gasto deverá ser documental, dispondo que “*devem estar comprovados documentalmente*”, quando anteriormente no n.º 1 do mesmo artigo apenas se referia a gastos “*que comprovadamente sejam indispensáveis [...]*”. Embora a comprovação dos gastos já constasse na al. a) do n.º 2 do art. 123.º do CIRC, tal como referenciado anteriormente, o legislador decidiu reforçar esta noção na redação do n.º 3 do art. 23.º do CIRC, constituindo desta forma uma intensificação das obrigações formais.

Adicionalmente, devido ao nível de litigância que se verificava relativamente aos documentos comprovativos, o legislador ainda redigiu o n.º 4 do art. 23.º do CIRC, com o intuito de esclarecer quais os elementos fundamentais que um documento deve conter quando o respetivo gasto tenha sido incorrido ou suportado para a aquisição de bens ou prestações de serviços. Embora estes requisitos não sejam tão exigentes como os previstos em sede de IVA, o n.º 6 do art. 23.º do CIRC ressalva que no caso de o fornecedor estar obrigado à emissão de fatura ou documento equiparado, então o documento comprovativo das aquisições ou prestações de serviços também tem de assumir essa forma. Com efeito, esta clarificação quanto aos documentos é muito importante, dado que agora o sujeito passivo tem conhecimento das características que devem estar verificadas para comprovar determinados gastos, levando à diminuição dos litígios.

De toda a alteração legislativa referente ao art. 23.º do CIRC, a separação estrutural dos requisitos da comprovação e da indispensabilidade adquire uma grande

---

<sup>59</sup> As exigências formais compreendem a vertente interna e a externa. Os documentos internos são elaborados pela empresa e em condições normais só serão utilizados por esta (p. ex., folhas de férias e notas de lançamento). Já os documentos externos provêm ou destinam-se ao exterior (p. ex., faturas, recibos e notas de débito) e são estes que normalmente se enquadram no conceito de “documentos justificativos”, acompanhando todo e qualquer gasto. No Ac. do STA, n.º 658/11 de 05-07-2012, são referidas as duas falhas normais da prova documental: umas resultam da ocorrência de erros ou vícios no lançamento das operações na contabilidade, verificando-se incorreções no respetivo suporte interno; e outras ocorrem quando o problema se situa ao nível do documento externo que acompanha as transações, podendo inexistir ou ser insuficiente.

relevância, pois ambos estavam dispostos no anterior n.º 1 do referido artigo. Atualmente, o art. 23.º do CIRC utiliza os seus n.ºs 3, 4 e 6 para tratar da comprovação dos gastos, o que indica a crescente importância que o legislador tem atribuído a este assunto comparativamente à redação anterior, procurando deste modo reforçar as exigências de luta contra a fuga e evasão fiscal.

Todavia, é ainda importante efetuar uma breve alusão às alterações dos “encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”. Atualmente, os encargos que não concorrem para a determinação do lucro tributável estão previstos no art. 23.º-A do CIRC. Deste modo, todos os gastos que se enquadrem nesta norma não serão passíveis de dedução, sendo acrescidos ao lucro tributável pela correção do resultado contabilístico nos termos do CIRC. Deste modo, é importante compreender a intenção do legislador relativamente a esta norma, pois pretende afastar a dedutibilidade de determinados gastos ao lucro tributável, funcionando como uma espécie de cláusula anti-abuso. Assim, o legislador consegue prevenir a dedução dos gastos que não considera enquadrados na esfera da atividade normal da empresa.

Devido à modernização das empresas, o meio empresarial encontra-se cada vez mais complexo e dinâmico, o que provoca uma constante alteração deste art. 23.º-A do CIRC, pelo facto de a AT procurar impedir a dedutibilidade de gastos que considera inadmissíveis. Por conseguinte, este art. 23.º-A do CIRC sofreu algumas alterações comparativamente à redação anterior (versão de 2013 do CIRC, em que estava previsto no art. 45.º deste código). Estas alterações englobaram uma nova redação de vários pontos do artigo e o acréscimo de alguns gastos que não serão aceites em termos fiscais.

Do exposto, concluímos que é muito provável que os gastos previstos no art. 23.º-A do CIRC continuem a aumentar devido à constante alteração do ambiente empresarial. Este progresso espektável também é comprovado pela evolução verificada relativamente aos “encargos não dedutíveis para efeitos fiscais” desde a versão de 1989 até à atualidade<sup>60</sup>.

---

<sup>60</sup> Através da análise do “Quadro 2” (cf. Apêndice II), podemos averiguar que houve um aumento de duas para nove alíneas relativamente aos encargos não dedutíveis para efeitos fiscais, sendo que apenas no n.º 1 do art. 23.º-A do CIRC, existem mais dez gastos previstos. Além desta matéria já ter sido expressa no art. 45.º na versão de 2013 do CIRC, na sua versão inicial (1989) era referenciada no art. 41.º.

Este art. 23.º-A do CIRC relaciona-se intimamente com o art. 23.º do mesmo código de várias formas, contudo importa destacar a desconsideração das despesas não documentadas (prevista no art. 23.º-A do CIRC) na dedução do lucro tributável, visto que provavelmente não cumpriram o disposto no art. 23.º do CIRC. Ainda assim, estas despesas além de não concorrerem para a formação do lucro tributável, são tributadas autonomamente, segundo o disposto no art. 88.º do CIRC.

Em contrapartida, Morais (2009) defende que a desconsideração de um gasto por falha de prova documental, ou seja, impedir a dedutibilidade de um gasto que efetivamente foi suportado por razões de natureza meramente formal, corresponde à tributação de um lucro que não existe, devendo ser possível deduzir tal gasto desde que o contribuinte alegue e demonstre a existência e o montante do mesmo. Sendo assim, se a AT tributar esse gasto, irá reter em seu poder um imposto a que manifestamente não tinha direito (Campos *et al.*, 2012).

Por outro lado, Sanches (2007) alega que a razão para a desconsideração de um gasto resulta do cumprimento da prevenção geral da lei fiscal, que prevê a penalização dos contribuintes que se encontram fora do sistema, evitando assim a propagação de situações irregulares, como inevitavelmente sucederá se não houver sanções previstas na lei. Para Morais (2009: 80), o “princípio da dedutibilidade dos custos efectivamente suportados pelo sujeito passivo tem de ser temperado com as exigências de prevenção e combate da evasão fiscal”. Consequentemente, o legislador pretende a preservação da base tributária, impondo ao CIRC limites à dedutibilidade de determinados gastos ou permitindo a sua dedutibilidade até determinados limites, se preenchidos determinados requisitos (Teixeira, 2016).

De um modo geral, podemos verificar que o disposto nos arts. 23.º e 23.º-A do CIRC são mais uma barreira legal para a aceitação fiscal de um gasto, sendo que desta forma, um gasto tem de ser lançado e aceite contabilisticamente, posteriormente aceite nos termos do art. 18.º do CIRC e ainda ser comprovado como incorrido ou suportado pelo sujeito passivo para obter ou garantir um rendimento<sup>61</sup> (art. 23.º do CIRC).

---

<sup>61</sup> O principal objetivo desta limitação é a tributação do lucro real do contribuinte, evitando-se situações não transparentes, desconformes com a prática contabilística e fiscalmente relevantes.

## 2.4. O princípio da justiça

Tal como referido anteriormente, o princípio da justiça adquire um papel central nos códigos tributários. Assim sendo, além da justiça material procurada no momento da criação das normas tributárias, deparamo-nos igualmente com o conceito de justiça resultante das correções executadas pela AT nos termos do CIRC.

Estes dois conceitos de justiça, o princípio da justiça material e o princípio da justiça na atuação da AT, são princípios jurídicos com conteúdos e âmbitos de atuação distintos, logo não devem ser confundidos. O princípio da justiça material consagrado no art. 5.º, n.º 2, da LGT, está inerente ao princípio do Estado de direito democrático, previsto no art. 2.º da CRP, sendo considerado como um princípio estruturante do sistema fiscal português. Em contrapartida, o princípio da justiça na atuação da administração consagrado pelo art. 55.º da LGT, resulta da intenção do legislador em reforçar o disposto no art. 266.º, n.º 2, da CRP, um princípio primário na atuação da Administração Pública. Assim, o art. 55.º da LGT pretende inibir injustiças decorrentes da atividade da AT.

Relativamente ao art. 55.º da LGT (*“Princípios do procedimento tributário”*), este dispõe que: *“A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários”*.

Da análise do exposto, é possível concluir que a AT deverá abster-se de aplicar correções nos casos em que não se verifique conflito com o interesse público que justifique a sua atuação ou nos casos em que se produza um resultado manifestamente injusto para o contribuinte (Campos *et al.*, 2012). Adicionalmente, este princípio da justiça também abrange os casos em que existe alguma margem de livre apreciação deixada pelo legislador, uma vez que os parâmetros utilizados pela AT não estão integralmente determinados na lei, podendo resultar num vício de violação da lei.

No que diz respeito à rigidez da lei, a AT não se pode limitar a aplicar mecanicamente o disposto no normativo fiscal em relação às situações de facto, visto que

deve procurar sempre a prossecução do interesse público. Assim, existem situações em que esta aplicação mecânica da lei conduz a uma situação flagrantemente injusta, e por isso coloca-se a questão de fazer operar o princípio da justiça, consagrado no art. 266.º, n.º 2, da CRP e no art. 55.º da LGT (Campos *et al.*, 2012). Deste modo, podemos concluir que a aplicação do princípio da justiça é acima de tudo procedimental, ou seja, é aplicável no domínio do procedimento administrativo, sendo que a sua violação pode colocar em crise as correções efetuadas pela AT.

Consequentemente, será possível verificar como é que este princípio da justiça se concilia com a aplicação do art. 18.º do CIRC, através da análise da jurisprudência abordada no capítulo III.





## Capítulo III

### A Aplicação do Princípio da Periodização Económica na Jurisprudência Fiscal Portuguesa

#### 3.1. Metodologia de investigação

A escolha da metodologia representa um momento essencial no processo da investigação científica. Este processo de investigação procura responder às questões formuladas pelo investigador, com base nos objetivos pré-definidos e no método de investigação escolhido. Assim, o propósito de uma investigação é disponibilizar conhecimento sobre um determinado fenómeno (Zikmund, 2013).

Na presente dissertação foi selecionada uma abordagem qualitativa, de carácter empírico, uma vez que a análise dos acórdãos tem especificidades que não poderiam ser expressas por outros métodos. Como tal, a estratégia de investigação que mais se adequa aos objetivos propostos é o estudo de caso. O uso desta estratégia está normalmente associado à escassez de teorias ou de conhecimento sobre uma determinada temática, sendo necessário estudar essa matéria através de um processo detalhado e profundo. Assim, é possível aumentar o conhecimento sobre esse assunto de modo a compreendê-lo melhor e permitir a tomada de melhores decisões em relação ao mesmo (Scholz e Tietje, 2002). Consequentemente, compreender a posição dos tribunais e da AT sobre assuntos fiscais é cada vez mais importante para os contribuintes, uma vez que podem evitar ou reduzir vários tipos de gastos (p. ex. despesas de contencioso).

Por fim, uma vez que este estudo recai sobre uma análise jurisprudencial, é através da utilização da metodologia do estudo de caso que se procura responder às questões de investigação, efetuando análises críticas sobre as várias decisões dos tribunais.

### 3.2. Questão de investigação e objetivo

O principal objetivo desta investigação será efetuar uma análise crítica às decisões proferidas pelos tribunais portugueses, onde se pretende compreender se existe um pensamento interpretativo assente em relação ao princípio da periodização económica. Assim, este estudo procura apurar quais as interpretações e tendências intrínsecas a este princípio, visto que a AT realiza inúmeras correções pela invocação do incumprimento do art. 18.º do CIRC, tentando desta forma encontrar um caminho conducente à correta interpretação das disposições legais. Deste modo, procura-se dar resposta às seguintes questões:

- Existe convergência, ou não, nas decisões proferidas pelos tribunais no âmbito da aplicação do art. 18.º do CIRC?

- Das correções efetuadas pela AT, quais são as interpretações dos tribunais relativamente à aplicação do princípio da periodização económica? Será possível delinear um caminho orientador para a abordagem desta temática?

A presente dissertação pretende dar resposta a estas questões. Sendo assim, espera-se concluir que as decisões económicas das empresas não resultam de um planeamento fiscal ilegítimo pelo incumprimento do PEE, com o objetivo de transferir resultados entre exercícios, mas sim de uma correta imputação dos rendimentos ou gastos aos devidos exercícios.

### 3.3. Definição da amostra

Esta dissertação incide sobre vários acórdãos do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), do Supremo Tribunal Administrativo (STA), do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS) e do Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN), procurando obter uma resposta para as questões de investigação, sendo a decisão proferida pelo tribunal o elemento fundamental para o estudo em causa.

Para a realização do presente estudo é necessária a seleção de um número considerável de acórdãos que permitam obter algumas conclusões. Assim, foram

selecionados um total de vinte acórdãos, sendo dois do TCAN, dois do TCAS, seis do STA e dez do CAAD.

A escolha destes tribunais resultou do facto de possuírem os maiores casos sobre este tema, sendo assim os mais detalhados e mais bem fundamentados para esta análise jurisprudencial. Contudo, surgem algumas limitações com esta opção, tais como a impossibilidade de analisar as situações em que há um acordo entre a AT e o contribuinte no ato da inspeção tributária (seja por aceitação da correção pelo contribuinte ou por um acordo sobre os pressupostos a utilizar entre ambos) e quando as sentenças proferidas pelo TAF se tornam efetivas (ocorre quando o montante em causa é inferior a € 5.000).

A principal função do TCA (tribunal de 2ª instância) é julgar os recursos relativos às decisões do TAF (tribunal de 1ª instância). Nos processos em que o valor for inferior a € 30.000, a sentença proferida pelo TCA torna-se definitiva. Contudo, quando o valor for superior a esse montante, pode ocorrer um novo recurso para o STA. Portanto, o STA é o órgão superior desta hierarquia, sendo o responsável por julgar os recursos decorrentes das decisões do TCA.

A aprovação do RJAT pelo DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, levou à alteração dos estatutos do CAAD, permitindo incluir a resolução de litígios em matéria fiscal no seu campo de ação (Trindade, 2016). Assim, esta nova competência atribuída ao CAAD permite que os contribuintes e a AT possam litigar fora dos tribunais comuns sobre causas inferiores a 10 milhões de euros, resultando como objetivo desta arbitragem a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, segundo o disposto no art. 2.º do RJAT.

Deste modo, é possível escolher entre os tribunais tributários tradicionais e os tribunais arbitrais, sendo que a AT não pode recusar esta opção do contribuinte (Lima, 2011). Contudo, a constituição desta arbitragem não significa um desfasamento do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído (Villa-Lobos e Vieira, 2013). As decisões proferidas pelo CAAD também são passíveis de recurso para o STA.

A seleção desta amostra de acórdãos resultou da necessidade de confrontar as várias interpretações inerentes ao PEE presentes nos diversos tribunais, sendo que o

principal critério para a sua escolha se relacionou com as decisões proferidas pelos tribunais relativamente às correções efetuadas pela AT. Deste modo, todos os acórdãos incidem sobre a alegada violação do princípio da periodização económica invocada pela AT, sendo da responsabilidade dos tribunais decidirem se estas correções são legais e justas ou não. Adicionalmente, procurou-se selecionar um número semelhante entre as decisões favoráveis ao contribuinte e as decisões favoráveis à AT, considerando a já referida falta de consensualidade nesta matéria.

A análise dos acórdãos está dividida em três partes. A descrição do caso, onde é efetuada uma contextualização da situação em causa, salientando as alegações da AT e do contribuinte. Em segundo lugar será apresentada a decisão proferida pelo tribunal, sendo possível verificar qual a sua opinião quanto à legalidade das correções efetuadas pela AT. E, por último, será efetuado um comentário que engloba a análise crítica às alegações enunciadas por cada uma das partes e à decisão do tribunal.

### 3.4. Análise dos acórdãos do CAAD, STA, TCAS e TCAN

#### **Acórdão do TCAN de 12-10-2006, Processo n.º 00036/02**

##### a) Descrição do caso

No âmbito de uma ação de inspeção, os serviços da AT procederam às correções da matéria coletável reportada pelo Banco, S.A. no exercício de 1997. Em causa estão as provisões para riscos bancários gerais, constituídas para fazer face às perdas provenientes de ações judiciais reclamadas judicial e extrajudicialmente contra a impugnante. A AT afirma que as provisões não podem ser consideradas como gasto fiscal por não obedecerem aos requisitos legalmente previstos para a sua constituição (arts. 23.º e 34.º do CIRC – redação de 1997) e violarem o PEE (art. 18.º do CIRC – redação de 1997). A AT ainda acrescenta que a criação destas provisões está coberta de subjetividade e que não se encontram devidamente justificadas no exercício em questão. O contribuinte contra-alega que cumpriu o PEE e afirma que à semelhança do que sucede com as provisões para cobranças duvidosas, cabe ao contribuinte definir quando constituir as provisões num

determinado exercício, de acordo com a sua análise subjetiva, risco e necessidade de provisionamento.

Assim, a Fazenda Pública recorre da sentença proferida pelo TAF, que julgou procedente a anulação da liquidação adicional de IRC, aceitando as provisões para processos judiciais em curso como gasto fiscal pelo cumprimento do disposto nos arts. 18.º, 23.º e 34.º do CIRC (redação de 1997). Por outro lado, o contribuinte recorre da sentença relativa à perda da isenção prevista para as Zonas Francas das suas sucursais.

#### b) Apresentação da decisão

O TCAN negou provimento aos recursos, confirmando as sentenças proferidas pelo TAF.

Para o TCAN, a constituição deste género de provisões deve ocorrer no exercício em que se verifica o apuramento do risco de perder os processos em curso. Por isso, estas provisões assentam numa avaliação subjetiva, apoiada essencialmente por elementos e informações fornecidas pelos advogados da empresa. No caso concreto, esta matéria ficou comprovada, o que levou o TCAN a concordar com a decisão de proibir a liquidação adicional de IRC proferida pelo TAF.

Sobre a perda de isenção das Zonas Francas, o TCAN negou provimento ao recurso, dado que o contribuinte praticou operações com residentes em território nacional, o que viola o disposto nos respetivos normativos. Assim, ocorreu a perda das isenções previstas para as sucursais das Zonas Francas, sendo agora obrigatório o pagamento de IRC.

#### c) Comentário

No caso concreto, a AT pretendia rejeitar a contabilização das provisões pelo não cumprimento do disposto nos arts. 18.º e 34.º, n.º 1, al. d) do CIRC (redação de 1997), o que impediria a sua classificação como gastos dedutíveis para efeitos fiscais. No entanto, o contribuinte contra-alegou que as provisões foram constituídas com base na al. c) do referido artigo, e não segundo a al. d).

Posteriormente, a AT afirma que não houve o cumprimento do PEE, pois a empresa não comprovou em que ano se verificou o risco de incorrer nos encargos e obrigações para que foram constituídas as provisões. Contudo, o TCAN entende que as

provisões para processos judiciais em curso demonstram-se difíceis de definir, sendo que o critério normalmente utilizado para estes casos recai na probabilidade de sucesso ou insucesso dos processos em causa. Deste modo, estas provisões foram constituídas assim que os advogados do contribuinte informaram que havia um grande risco de perderem os processos em causa. Assim, através da prova testemunhal e da comprovação dos riscos associados, o TCAN decidiu que a constituição das provisões se encontrava correta, dado que cumpria com o disposto nos arts. 18.º e 34.º do CIRC (redação de 1997), sendo aceites como gastos fiscalmente dedutíveis no exercício de 1997 (art. 23.º do CIRC – redação de 1997).

Apesar da principal decisão ser relativamente à aceitação ou não da constituição das provisões, podemos verificar que existiu uma correta interpretação do princípio da periodização económica (art. 18.º do CIRC – redação de 1997), permitindo a aceitação destes gastos segundo critérios subjetivos no exercício em causa (art. 34.º do CIRC – redação de 1997). Desta forma, a AT não conseguiu que o PEE funcionasse como uma cláusula anti-abuso, uma vez que pretendia comprovar que o contribuinte constituiu as provisões num exercício que lhe seria favorável (provavelmente num ano lucrativo). Assim, deve ser respeitada a avaliação do contribuinte, não sendo possível impor quando ou por que montante ele deve constituir as referidas provisões. O facto de existir alguma subjetividade inerente a este género de provisões, torna difícil apreciar a decisão proferida pelo tribunal. Todavia, considero que o TCAN decidiu bem, pois o contribuinte conseguiu comprovar que foi no exercício de 1997 que verificou a possibilidade de incorrer nos gastos resultantes da perda dos processos judiciais, constituindo as provisões em causa.

### **Acórdão do TCAN de 10-11-2011, Processo n.º 00123/03**

#### **a) Descrição do caso**

Em sede de ação inspetiva a AT efetuou correções ao IRC da sociedade M..., S.A. referentes ao exercício de 1993, pelo não cumprimento do disposto no art. 34.º, n.º 1 al. a) do CIRC (redação de 1994), que prevê as provisões para créditos de cobrança duvidosa. A AT refere que a dedutibilidade das três provisões viola o PEE, consagrado no art. 18.º, n.º 1 do CIRC (redação de 1994), tendo em conta que os respectivos créditos só foram

reclamados judicialmente em 1994. A AT acrescenta que a impugnante não provou nem documentou a mora dos créditos no exercício de 1993, não cumprindo deste modo com o disposto no art. 35.º do CIRC (redação de 1994). O contribuinte defende que embora os processos só tenham sido instaurados judicialmente em 1994, já eram do conhecimento da empresa em 1993, invocando desta forma o art. 18.º, n.º 2 do CIRC (redação de 1994) e o princípio da substância sobre a forma.

O TAF decidiu que as provisões deveriam ser aceites dado que preenchem os pressupostos previstos nos arts. 18.º, 34.º e 35.º do CIRC (redação de 1994) e, na data de encerramento das contas do ano de 1993, os referidos processos já se encontravam formados. Assim, a Fazenda Pública recorre da sentença proferida pelo TAF.

#### b) Apresentação da decisão

O TCAN considerou que não estavam cumpridos todos os pressupostos para a constituição das provisões no exercício de 1993, o que conduziu à violação do PEE, concedendo desta forma provimento ao recurso e revogando a sentença recorrida.

Para o TCAN, os gastos com a constituição das provisões a que alude o art. 34.º do CIRC (redação de 1994) devem ser imputados no exercício em que o risco de incobrabilidade se considera devidamente justificado, conforme o art. 35.º do CIRC (redação de 1994). Deste modo, a provisão prevista no art. 35.º, n.º 1, al. a) do CIRC (redação de 1994) e as duas provisões previstas no art. 35.º, n.º 1, al. b) do CIRC (redação de 1994), apenas foram reclamadas judicialmente em 1994, logo não podem ser deduzidas, para efeitos fiscais, num exercício anterior ao de 1994. Consequentemente, passa a existir uma violação do PEE.

A invocação do art. 18.º, n.º 2 do CIRC (redação de 1994) pela empresa não recebeu acolhimento pelo tribunal, uma vez que esta norma apenas permite que os gastos que eram manifestamente desconhecidos ou imprevisíveis num exercício, sejam deduzidos em um exercício posterior. Assim, não se pode admitir que a empresa invoque esta norma para imputar a provisão em 1993, quando a poderia ter imputado no exercício a que respeita, o de 1994. Pelo exposto, não é possível deduzir as referidas provisões para efeitos fiscais em exercício anterior ao de 1994, sem violar o disposto nos arts. 18.º, n.º 1 e 33.º, n.º 1, al. a) do CIRC (redação de 1994).

### c) Comentário

Para o TCAN, a questão fundamental era perceber se o TAF interpretou erradamente os arts. 34.º e 35.º do CIRC (redação de 1994), ao concluir que as provisões seriam dedutíveis no encerramento das contas de 1993 e não no fim do exercício de 1994.

A AT ao defender que os pressupostos previstos nos referidos artigos não estavam cumpridos, defende igualmente a violação do PEE, isto porque se as provisões não forem aceites como gastos no exercício de 1993, o art. 18.º, n.º 1 do CIRC (redação de 1994) não se encontra cumprido. Uma vez que o contribuinte não havia reclamado judicialmente os créditos, os pressupostos previstos no art. 35.º do CIRC (redação de 1994) não se verificaram para o exercício de 1993, o que permitiu que a AT utilizasse o princípio da periodização económica para afastar esses gastos da esfera do contribuinte.

Por outro lado, a invocação do art. 18.º, n.º 2 do CIRC (redação de 1994) pelo contribuinte demonstra-se inadequada. Esta exceção não pode ser invocada relativamente à constituição de provisões, pois quando reconhecidas, deixam de ser manifestamente desconhecidas ou imprevisíveis. Adicionalmente, o referido artigo apenas permite a contabilização em exercícios posteriores e nunca em exercícios anteriores. Deste modo, verificamos que a empresa provavelmente pretendia antecipar a dedução destes gastos num exercício lucrativo, procurando diminuir o IRC a pagar, o que viola o disposto na lei.

No acórdão em causa, concluímos que o TCAN agiu corretamente ao revogar a sentença do TAF, pois os pressupostos previstos no art. 35.º do CIRC (redação de 1994) não estavam cumpridos. Assim, tendo em conta que os créditos apenas foram reclamados judicialmente em 1994, ocorreu a violação do art. 18.º, n.º 1 do CIRC (redação de 1994), uma vez que os gastos só podem ser deduzidos no momento em que são incorridos, ou seja, só poderiam ser aceites no exercício de 1994. Desta forma, não há lugar a uma interpretação flexível da lei, pois o princípio da periodização económica não foi cumprido quando o contribuinte procurou antecipar a dedução destes gastos, o que viola o que este princípio pretende salvaguardar.



## **Acórdão do TCAS de 27-02-2007, Processo n.º 00750/05**

### **a) Descrição do caso**

A sociedade S..., S.A. exerce a sua atividade na indústria do ar condicionado. Na realização de uma ação inspetiva, a AT efetuou correções ao IRC da sociedade relativamente ao valor contabilizado como um gasto despendido com publicidade no exercício de 1992. O contribuinte alega que a sentença proferida pelo TAF viola o disposto no art. 104.º, n.º 2 da CRP e o art. 18.º, n.º 1 do CIRC (redação de 1992), pois a empresa não será tributada pelo seu lucro real, visto que serão desconsiderados gastos com relevância fiscal. A impugnante acrescenta que da dedução do gasto por inteiro no exercício de 1992 não resulta nenhum prejuízo para a Fazenda Pública. Por outro lado, a AT defende que não é admissível que se aceite o esgotamento dos efeitos económicos do gasto com publicidade no próprio exercício de 1992 e que a dedução total num único exercício resulta num prejuízo para a Fazenda Pública.

Assim, o contribuinte recorre da sentença proferida pelo TAF, pois considera que o gasto despendido deve ser totalmente deduzido no exercício de 1992.

### **b) Apresentação da decisão**

O TCAS considerou que os gastos com publicidade devem ser considerados em partes iguais num período mínimo de três anos, negando o provimento ao presente recurso e mantendo a decisão proferida pelo TAF.

Para o TCAS, os rendimentos e gastos devem ser imputados ao período a que respeitam, independentemente do seu recebimento ou pagamento, respeitando o PEE. No entanto, estão previstas algumas exceções, como é o caso de gastos com carácter plurianual. Assim, o TCAS considera que este gasto assume características que o fazem prolongar por mais do que um ano, equiparando-o a uma imobilização incorpórea e amortizável para efeitos fiscais, de acordo com a al. d) do n.º 4 do art. 17.º do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro. Deste modo, o TCAS concorda com a aceitação de apenas um terço do gasto despendido, sendo que as duas restantes parcelas devem ser deduzidas fiscalmente nos exercícios de 1993 e 1994.

Adicionalmente, o TCAS concorda com a AT relativamente ao prejuízo da Fazenda Pública, uma vez que se fosse permitida a contabilização do gasto num único exercício, o Estado não obteria o imposto devido atempadamente.

### c) Comentário

O TCAS ao considerar que este gasto pode ser equiparado a uma imobilização incorpórea e amortizável, entende que não há violação do princípio da periodização económica nem que resulta numa situação injusta para o contribuinte. Na aplicação do POC, todos os gastos que eram considerados plurianuais eram tratados desta maneira. No entanto, a equiparação de gastos deste género a imobilizações incorpóreas segundo o antigo POC deixou de existir nos normativos vigentes, uma vez que impedem o diferimento destes gastos durante vários exercícios.

O que está em causa neste caso não é uma interpretação flexível ou rígida do PEE, mas sim o facto de que atualmente já não se deduz estes gastos durante três exercícios, mas apenas no exercício em que estes ocorrem. Assim, os gastos agora são contabilizados pela sua totalidade quando ocorrem, cumprindo com o disposto no art. 18.º do CIRC. Contudo, é importante salientar que neste caso (exercício de 1992) o cumprimento do PEE apenas seria possível através da sua conciliação com o disposto no POC, o que resultava na distribuição desses gastos por um período mínimo de três exercícios.

No caso concreto, a AT pretendia afastar a dedutibilidade total do gasto num único exercício, de forma a cobrar imposto no presente exercício, visto que a vantagem fiscal do contribuinte ficou diminuída. No entanto, concordo com a alteração da abordagem à dedutibilidade destes gastos, pois ao reparti-los por vários exercícios, estariam a equipará-los a um ativo e, eventualmente, a ignorar o princípio da prudência. Assim, o tratamento atual permite deduzir estes gastos quando incorridos e num único exercício.

## **Acórdão do TCAS de 04-06-2015, Processo n.º 08630/15**

### **a) Descrição do caso**

Em sede de ação inspetiva a AT efetuou correções ao IRC da sociedade C..., S.A. referentes ao exercício de 1993, pela desconsideração das amortizações contabilizadas como gastos fiscais. Para a AT, embora a sociedade tenha adquirido os ativos no final de 1993, não existiu a obtenção de rendimentos para os quais os ativos seriam indispensáveis ou sequer necessários no referido exercício, motivo pelo qual as respetivas amortizações não podem ser aceites como gastos fiscais do exercício de 1993. Assim, a AT afirma que não se encontram cumpridos os arts. 18.º e 23.º do CIRC (redação de 1993), uma vez que os ativos em questão só entraram em funcionamento para os fins a que se destinavam no exercício de 1994. Contudo, a AT refere que as amortizações seriam aceites na sociedade S..., S.A. (sociedade vendedora do ativo), mas não podem ser aceites na sociedade C..., S.A. (sociedade compradora). Porém, é importante referir que as empresas em questão pertencem ao mesmo grupo e que houve uma fusão para a criação da sociedade C.

Deste modo, a Fazenda Pública recorre da sentença proferida pelo TAF, que aceitou a contabilização das amortizações como gastos contabilísticos e fiscais no exercício de 1993, julgando procedente a anulação da liquidação adicional de IRC.

### **b) Apresentação da decisão**

O TCAS considerou que as amortizações devem ser aceites como gastos fiscais do exercício de 1993, negando provimento ao presente recurso e mantendo a decisão proferida pelo TAF.

Na opinião do TCAS, o requisito da indispensabilidade dos gastos deve ser vedado quando a AT coloca em risco o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo. O tribunal acrescenta que as empresas podem incorrer em gastos necessários não só para o seu processo produtivo atual, mas também relativamente aos que pretendem empreender no futuro. Além disso, os factos de a sociedade S não ter amortizado os ativos em questão e de as sociedades desenvolverem atividade no mesmo ramo revelaram-se importantes para esta decisão. Assim, o TCAS

considera que o primeiro requisito previsto no n.º 1 do art. 23.º do CIRC (redação de 1993) está cumprido, pois o gasto encontra-se legalmente e devidamente documentado.

Relativamente ao segundo requisito, a indispensabilidade, quando a AT afirma que aceitaria a amortização na sociedade S, na opinião do TCAS este gasto também deve ser aceite para a sociedade C. O TCAS ainda acrescenta que este conceito de indispensabilidade não pode ser entendido num sentido estático e que se a amortização só se iniciasse em 1994, ao abrigo do PEE, a sociedade perderia sempre uma taxa de amortização sobre os ativos, o que resultaria num prejuízo direto para a empresa. Assim, deve ser impedida a liquidação adicional de IRC por gerar uma situação de injustiça.

### c) Comentário

Para o TCAS, encontram-se preenchidos os pressupostos previstos no art. 23.º do CIRC (redação de 1993), o que consequentemente permite o cumprimento do princípio da periodização económica. A amortização em causa não tem de se iniciar necessariamente no primeiro mês do exercício, ela pode começar em qualquer mês.

A AT ao invocar a indispensabilidade dos gastos e o PEE procurava uma interpretação rígida e estática dos mesmos, pois pretendia que os gastos não fossem aceites pelo facto dos ativos não terem gerado rendimentos no exercício de 1993. Porém, visto que a sociedade S não tinha amortizado os respetivos ativos e a AT afirmou que aceitaria estes gastos nessa sociedade, o contribuinte seria o único prejudicado se não contabilizasse as amortizações como gastos na nova sociedade C, pois perderia o valor de uma das taxas de amortização. Deste modo, há que procurar a justiça no tratamento dos mesmos gastos, pois não é coerente aceitá-los numa das sociedades e não os aceitar na outra.

A adoção de uma interpretação flexível do princípio da periodização económica pelo TCAS é perceptível pela aceitação de um gasto que não gerou nenhum rendimento no correspondente exercício, pretendendo evitar a criação de uma situação injusta. Assim, é de concordar com a sentença proferida pelos TCAS e TAF, dado que a correção efetuada pela AT prejudicaria o contribuinte, pois estaria impedido de reportar gastos que efetivamente suportou.

## **Acórdão do STA de 02-04-2008, Processo n.º 0807/07**

### **a) Descrição do caso**

No âmbito de uma ação de inspeção, os serviços da AT procederam às correções da matéria coletável reportada pela sociedade A..., S.A. no exercício de 1999. A correção recaiu sobre a reposição de uma provisão para crédito vencido que o contribuinte apenas considerou no exercício de 2000, quando deveria ter sido efetuada em 1999. A AT defende que como o contribuinte não repôs a parte da amortização efetuada no exercício de 1999, esta deu origem à correção efetuada por provisão excessiva segundo o disposto na al. d) do n.º 1 do art. 33.º do CIRC (redação de 1999).

O contribuinte alega que não deixou de repor a provisão em causa mas que apenas se atrasou no seu registo, o que não resultou na falta de pagamento de imposto. Assim, a correção da AT conduz à duplicação da tributação do montante em causa, uma vez que não aceita a reposição realizada em 2000 e corrige a matéria coletável no exercício de 1999.

Pelo exposto, a sociedade A..., S.A. recorre da sentença proferida pelo TAF, pretendendo substituir o pagamento da liquidação adicional de IRC pelo pagamento de juros compensatórios derivados do seu erro, nos termos do art. 35.º da LGT.

### **b) Apresentação da decisão**

O STA concedeu provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida. Embora a recorrente admita que violou o princípio da periodização económica, pois as amortizações da dívida em 1999 deveriam ter conduzido a uma correção das respetivas provisões nesse exercício e não em 2000, o STA considera que a correção efetuada pela AT é injusta. Deste modo, o princípio da justiça consagrado nos arts. 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT foi considerado fundamental para abordar o presente caso. Adicionalmente, ficou comprovado que o contribuinte não omitiu voluntariamente o seu erro com o intuito de transferir resultados entre exercícios, nem resultou prejuízo para o Estado. Assim, a impugnante seria a única prejudicada porque não poderia contabilizar em 2000 um gasto que efetivamente suportou em 1999.

Outro fator fundamental para esta decisão do STA decorre da duplicação da tributação sobre o mesmo fato na esfera do mesmo sujeito passivo. Consequentemente,

o STA considerou que o gasto deve ser aceite fiscalmente pois resulta de um gasto efetivamente suportado pelo contribuinte, sem ter resultado nenhum prejuízo para a Fazenda Pública.

### c) Comentário

Para a análise do presente caso é importante ter em conta que o contribuinte efetuou várias amortizações das dívidas em exercícios anteriores, tal como aconteceu no exercício de 1999. Assim, é muito provável que não tenha existido qualquer intenção do contribuinte em diferir resultados, pois não foi a primeira vez que amortizou a referida dívida, resultando apenas num erro de contabilização.

O STA considerou que a correção da AT violou o princípio da justiça, não existindo a prossecução do interesse público, dado que efetuou uma aplicação estrita e absoluta do PEE que beneficiaria uns (Fazenda Pública) e prejudicaria outros (contribuinte). Assim, a recorrente sairia intoleravelmente prejudicada, já que a AT se limitou a corrigir o erro em 1999, retirando o valor em excesso da provisão da matéria coletável, mas não considerou que esses gastos que foram efetivamente suportados fossem dedutíveis no exercício de 2000.

Do exposto, concluímos que houve uma interpretação flexível do princípio da periodização económica pelo STA, porque embora a sociedade não tenha respeitado o PEE, ela seria a única prejudicada com a correção efetuada pela AT.

Relativamente à duplicação da tributação sobre o mesmo objeto, esta é proibida por lei. Deste modo, não faz sentido a interpretação efetuada pelo TAF, porque o contribuinte estava a ser claramente prejudicado numa situação em que o Estado iria obter uma duplicação de imposto.

Por fim, considero que a decisão do STA foi a mais justa para todas as partes envolvidas, permitindo a contabilização de um gasto que foi suportado pelo contribuinte.

## **Acórdão do STA de 25-06-2008, Processo n.º 0291/08**

### **a) Descrição do caso**

No âmbito de uma ação de inspeção, os serviços da AT procederam às correções da matéria coletável reportada pela sociedade A..., S.A. no exercício de 1999. Em causa estão os juros vencidos a abater (deduzir) dos exercícios de 1994 a 1996, só regularizados no exercício de 1999, pois o contribuinte afirma que apenas teve conhecimento dos mesmos quando ocorreu a implementação do novo sistema informático.

A sociedade invoca o regime excecional previsto no n.º 2 do art. 18.º do CIRC (redação de 1999), pois considera que os juros eram manifestamente desconhecidos. O contribuinte defende que existe uma violação do princípio da justiça, consagrado nos arts. 55.º da LGT e 266.º, n.º 2 da CRP, uma vez que o Estado reteve um imposto que não lhe era devido. Ainda assim, a recorrente afirma que não beneficiou com o diferimento daqueles gastos e que não omitiu a contabilização de forma voluntária.

Deste modo, a sociedade A..., S.A. recorre da sentença proferida pelo TAF, argumentando que a atuação da AT deve ser anulada por vício de violação da lei, uma vez que a sociedade é a única prejudicada, gerando uma situação de injustiça.

### **b) Apresentação da decisão**

O STA concedeu provimento ao recurso, revogando a decisão proferida pelo tribunal de 1ª instância. O TAF havia decidido que o procedimento adotado pelo contribuinte violava o PEE, não se enquadrando como uma situação prevista no regime excecional do n.º 2 do art. 18.º do CIRC (redação de 1999). Contudo, apesar do STA concordar que os gastos não estão abrangidos pela exceção do referido artigo, dado que não podem ser aceites erros contabilísticos ou outros do próprio contribuinte, a rigidez utilizada na interpretação do PEE deve ser atenuada, procurando evitar a criação de uma situação injusta.

Assim, o STA atribuiu razão ao contribuinte pois ele seria o único prejudicado com o próprio erro e a AT iria reter um imposto a que não tinha direito, violando o princípio da justiça disposto nos arts. 55.º da LGT e 266.º, n.º 2 da CRP. O STA considerou que foram essenciais para a sua decisão os factos de a recorrente não ter sido tributada pelo seu

lucro real previsto no art. 104.º, n.º 2 da CRP e por não existirem omissões voluntárias e intencionais com intenção de transferir resultados entre exercícios.

### c) Comentário

No caso concreto, o STA considerou que a AT procedeu erradamente na correção efetuada por vício de violação da lei, embora o contribuinte não tenha cumprido com o princípio da periodização económica. Deste modo, o STA procurou evitar a criação de uma situação injusta, visto que o Estado não teve qualquer prejuízo com o erro praticado pelo contribuinte. Aliás, a Fazenda Pública até beneficiou do erro porque reteve um imposto que não lhe era devido durante vários exercícios. Assim, a AT deveria abster-se destas correções, pois um dos deveres da atividade administrativa é a prossecução do princípio da justiça.

A interpretação flexível do princípio da periodização económica está subjacente a esta decisão, pois apesar do contribuinte não cumprir com o disposto no art. 18.º do CIRC (redação de 1999) o STA não permite a correção efetuada pela AT, admitindo a dedução dos juros neste exercício de 1999 por razões de justiça.

Tem sido reconhecido na doutrina e na jurisprudência que o PEE deve ceder perante o princípio da justiça nos casos em que a Fazenda Pública não é prejudicada e quando o contribuinte paga um imposto que não devia, desde que não tenha intenção de transferir resultados entre exercícios. Assim, considero que esta interpretação flexível é justa e correta, pois verificamos que o erro do contribuinte não foi intencional e que ele foi o único prejudicado pelo impedimento da dedução dos gastos nos exercícios devidos. Deste modo, não poderia ser restringida a dedutibilidade dos gastos que o contribuinte efetivamente suportou, embora ocorridos em outros exercícios.

## **Acórdão do STA de 19-11-2008, Processo n.º 0325/08**

### a) Descrição do caso

Em sede de ação inspetiva a AT efetuou correções ao IRC da sociedade A..., S.A. referentes aos exercícios de 2001 e 2002, pela violação do princípio da periodização económica. Em causa estão a contabilização de gastos no exercício de 2001 referentes a 2000 e no exercício de 2002 referentes a 2001. A AT corrigiu a matéria coletável por



violação do disposto no art. 18.º do CIRC (redação de 2002). O contribuinte alega que da matéria em causa não resultou prejuízo para o Estado, que não tinha intenção de transferir resultados entre exercícios e que a AT não demonstrou uma situação material de incumprimento a não ser em situações de natureza formal.

Assim, a impugnante recorre da sentença proferida pelo TAF, defendendo que a sentença não observou os melhores princípios de interpretação e aplicação da lei.

#### b) Apresentação da decisão

O STA decidiu conceder parcial provimento ao recurso jurisdicional. Relativamente a um dos montantes corrigidos no exercício de 2001, o STA considera que a AT procedeu corretamente, pois há uma clara violação do PEE. Sobre as três restantes correções efetuadas, o STA considerou que estão incorretas.

A impugnante não cumpriu o PEE por diversas vezes, uma vez que se atrasou a imputar vários gastos nos exercícios mencionados. Porém, o STA entende que o único prejudicado com esta violação é o próprio contribuinte, pois só pode deduzir esses gastos posteriormente aos exercícios em que deveria ter beneficiado dessa vantagem fiscal. Embora um dos erros tenha conduzido a uma antecipação de um gasto num exercício, a impugnante continua a ser prejudicada no total das três correções, o que permite a dedução desses gastos mesmo em incumprimento do PEE. Assim, é de fazer prevalecer o princípio da justiça sobre o princípio da periodização económica.

#### c) Comentário

Apesar do contribuinte ter violado o PEE por diversas ocasiões, existem outros princípios que podem atenuar o efeito desse princípio, quando utilizado com demasiada rigidez. Assim, na opinião do STA é fundamental invocar o princípio da justiça consagrado nos arts. 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT.

Resulta da doutrina e da jurisprudência que quando a Fazenda Pública beneficia do erro do contribuinte, devemos verificar se estamos perante uma situação de injustiça. No presente caso, a administração reteve em seu poder um imposto que não lhe era devido, por erro do contribuinte no atraso da imputação de gastos aos respetivos exercícios, resultando num pagamento adicional de IRC. Assim, com essas correções, o

contribuinte não beneficiou da vantagem fiscal de dedutibilidade dos gastos, tornando-se no único prejudicado pelo seu erro.

Relativamente à aceitação da dedução antecipada de um gasto de 2002 contabilizado em 2001, existe uma clara violação do que o PEE pretende salvaguardar. No entanto, o STA considerou que deve ser aceite a sua dedutibilidade, pois, da globalidade dos erros cometidos, resulta que a impugnante ficou prejudicada com eles.

De todo o exposto, verificamos que existe uma interpretação flexível do princípio da periodização económica pelo STA, pois da correção efetuada pela AT resulta uma situação injusta e, nestas situações, é de fazer operar o princípio da justiça consagrado nos arts. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT. Assim, embora o contribuinte não tenha cumprido com o disposto no art. 18.º do CIRC (redação de 2002), a correção da AT é suscetível de constituir um vício de violação de lei. Deste modo, a decisão do STA é justa, pois deve prevalecer o princípio da justiça sobre a estrita aplicação do PEE, permitindo deduzir os gastos efetivamente suportados pelo contribuinte.

### **Acórdão do STA de 09-05-2012, Processo n.º 0269/12**

#### **a) Descrição do caso**

Em sede de ação inspetiva a AT efetuou correções ao IRC da sociedade A..., S.A. referentes ao exercício de 2006, pela desconsideração das variações patrimoniais decorrentes de um contrato-promessa sobre um imóvel. O caso centra-se na anulação de um crédito sobre um imóvel no exercício de 2006 que tinha sido inscrito na contabilidade do contribuinte em 1997. O contrato-promessa previa o preço a pagar quando as autoridades administrativas aprovassem o plano urbanístico para o imóvel a vender. Assim, a sociedade foi tributada no exercício de 1997 quando reconheceu o crédito. Porém, em 2006, a empresa contabilizou uma variação patrimonial negativa devido à não aprovação do plano urbanístico. A AT defende que a variação patrimonial em questão encontra-se excluída do cálculo do lucro tributável, pelo disposto nos arts. 21.º, n.º 1, al. b) e 24.º, n.º 1, al. b) do CIRC (redação de 2006) e invoca a violação do PEE. O contribuinte afirma que esta variação patrimonial deve ser considerada como gasto fiscal ao abrigo do

disposto nos arts. 17.º e 24.º do CIRC (redação de 2006) e por aplicação do princípio da justiça, consagrado nos arts. 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT.

Assim, a Fazenda Pública recorre da sentença proferida pelo TAF, que julgou procedente a anulação da liquidação adicional de IRC.

#### b) Apresentação da decisão

O STA considerou que o recurso é parcialmente procedente, admitindo que os gastos fiscalmente aceites no exercício de 2006 devem equivaler à mais-valia fiscal que foi contabilizada em 1997, uma vez que a empresa contabilizou em 2006 uma variação patrimonial negativa superior à variação patrimonial positiva de 1997. No restante, é de manter a sentença proferida pelo TAF.

De todo o modo, para o STA a contabilização da variação patrimonial negativa deve ocorrer por imposição normativa e por primazia do princípio da justiça, apesar de não admitir a totalidade do valor reportado. É da opinião do tribunal que a AT não poderia reter em seu poder um imposto a que manifestamente não tinha direito, o que iria acontecer se o gasto em causa não fosse aceite, dado que a sociedade já tinha sido tributada sobre o mesmo em 1997.

Adicionalmente, o STA julgou que esta variação patrimonial não se enquadrava na al. b) do n.º 1 do art. 24.º do CIRC (redação de 2006) como defendeu a AT, mas que deveria ser fiscalmente aceite pelo disposto no n.º 1 do mesmo artigo, visto que não se encontrava prevista nas exceções invocadas pela AT. Por fim, concluiu-se que não existe a violação do princípio da periodização económica como alegava a AT, pois não existe nenhuma alteração ou correção ao exercício de 1997, mas apenas o julgamento ou correção no exercício de 2006.

#### c) Comentário

A questão fulcral no presente acórdão é entender se a variação patrimonial negativa pode ou não ser aceite como gasto fiscal no exercício de 2006. Apesar do crédito contabilizado só ter sido revertido passados nove anos, o facto é que a empresa foi tributada em 1997 por um rendimento que acabou por não se realizar, logo deve ser permitida a sua dedução no exercício de 2006 pelo valor que foi contabilizado na criação do contrato-promessa.

A invocação do incumprimento do PEE pela AT demonstra-se incorreta, pois a impugnante cumpriu com o disposto no art. 18.º do CIRC (redação de 2006) ao contabilizar o crédito em 1997, e, ao reverter este rendimento quando teve conhecimento da impossibilidade da sua realização, provou-se que o contribuinte não procurou transferir resultados entre exercícios. Assim, verificamos que a AT procurava obter um imposto a que não tinha direito, proibindo a dedutibilidade de um gasto relacionado com a reversão de um rendimento já tributado. No entanto, como não está em causa a violação do PEE, não é necessária a referência ao princípio da justiça pelo contribuinte.

Relativamente ao valor corrigido pelo STA sobre a variação patrimonial, deparamo-nos com duas questões. Primeiro, se devemos utilizar o mesmo montante procurando uma “justiça fiscal” ou se devemos ter em conta a inflação e as mudanças no ambiente empresarial. Em segundo lugar, é necessário ter em consideração as alterações aplicadas às taxas de IRC, uma vez que o crédito pode ter sido tributado a uma taxa mais elevada comparativamente à taxa vigente. Contudo, devemos concordar com a decisão do STA, dado que não está em causa a violação do PEE pelo contribuinte, julgando-se a atuação da AT abusiva nesta situação.

### **Acórdão do STA de 05-07-2012, Processo n.º 0658/11**

#### **a) Descrição do caso**

A sociedade por quotas A..., Lda exerce a sua atividade na indústria hoteleira. No decorrer de uma ação inspetiva, a AT efetuou correções ao IRC da sociedade nos exercícios de 2005 e 2006. Em causa estão a contabilização de gastos que não se encontravam devidamente documentados e a amortização total da empreitada.

O contribuinte afirma que respeitou o disposto nos arts. 23.º e 42.º do CIRC (redação de 2006) relativamente aos gastos e nos arts. 17.º e 28.º do CIRC (redação de 2006) para as amortizações. Adicionalmente, invoca o princípio da justiça e o princípio da tributação pelo lucro real, afirmando que estes não foram considerados nas correções efetuadas pela AT. Por outro lado, a AT declara que não aceitou a forma como o contribuinte documentou e contabilizou os gastos, uma vez que apenas estavam

suportados por documentos internos, sem cumprirem com os requisitos legais exigidos. No que respeita à rejeição da contabilização das amortizações, a questão relaciona-se com o facto de o contribuinte ter amortizado toda a empreitada quando apenas estavam a funcionar algumas partes da mesma.

Deste modo, o contribuinte recorre da sentença proferida pelo TAF, pois considera que os gastos e as amortizações devem ser aceites como gastos fiscais nos exercícios de 2005 e 2006.

#### b) Apresentação da decisão

O STA negou provimento ao recurso, mantendo a sentença proferida pelo TAF. Na base desta decisão está o incumprimento do disposto nos arts. 23.º, n.º 1 e 42.º, n.º 1, al. d) do CIRC (redação de 2006), pois os gastos que não cumprem os requisitos legais de documentação não podem ser dedutíveis para efeitos fiscais. O STA sustenta que o princípio da justiça e da tributação pelo lucro real não podem ser absolutos, na medida em que os contribuintes que cumprem as suas obrigações fiscais seriam prejudicados e discriminados face aos que sistematicamente não as cumprem, o que acontece nesta situação.

Relativamente às amortizações, o STA concorda com as correções efetuadas pela AT devido à violação do disposto no art. 28.º, n.º 3 do CIRC (redação de 2006). Esta decisão resulta do facto de o hotel não se encontrar em funcionamento nos exercícios em questão, conforme ficou provado e é admitido pela recorrente, e porque a sociedade contabilizou a amortização total da empreitada quando não era possível que toda a obra estivesse apta para entrar em funcionamento. O STA ainda acrescenta que a falta de um plano de amortização também prejudicou o contribuinte.

#### c) Comentário

Numa primeira análise, o que estava em causa no relatório da AT não era o facto de existirem gastos ou não, mas sim a forma documental e o meio contabilístico que a impugnante utilizou. Assim sendo, os gastos nunca poderiam ser deduzidos fiscalmente por não se encontrarem legalmente documentados.

Para o STA, as correções referentes às amortizações resultam do combate à evasão fiscal, pois neste caso está em causa a prevenção da manipulação do PEE. O

contribuinte pretendia antecipar as amortizações do edifício como um todo, procurando deduzir um elevado valor à matéria coletável dos referidos exercícios. Não obstante, essa contabilização da impugnante violava o princípio da periodização económica, pois o hotel ainda não estava em funcionamento para ser amortizado como um todo.

Numa breve análise, podemos confrontar esta decisão com a proferida no Ac. do TCAS de 04-06-2015, processo n.º 08630/15. Nesse outro acórdão o que estava em causa era o “*matching*” entre os rendimentos e os gastos da amortização, sendo que os gastos foram aceites para efeitos fiscais. Porém, esse caso é evidentemente distinto do caso em análise. No acórdão do TCAS o contribuinte seria o único prejudicado pela não dedutibilidade dos gastos, e por isso devia prevalecer o princípio da justiça sobre o PEE, enquanto neste caso a impugnante pretendia maximizar a dedução das amortizações quando ainda não era possível. Assim, no presente acórdão não está em questão uma interpretação flexível ou rígida do PEE, mas sim a violação do mesmo por erro contabilístico do contribuinte. Estas amortizações não podem ser fiscalmente aceites pois a empresa negligenciou vários fatores como o plano de amortização, a amortização da empreitada por partes e a incerteza sobre a data de início da atividade.

Em suma, enquanto no Ac. do TCAS o contribuinte seria o único prejudicado sem ter violado a lei, na presente situação o contribuinte pretendia abusar da lei, logo os gastos não podem ser aceites. Assim, considero que o STA decidiu bem, dado que o contribuinte pretendia antecipar uma dedução de gastos a que não tinha direito.

### **Acórdão do STA de 28-01-2015, Processo n.º 0652/14**

#### **a) Descrição do caso**

No âmbito de uma ação de inspeção, os serviços da AT procederam às correções da matéria coletável reportada pela impugnante A..., Lda no exercício de 1997. A causa para estas correções prende-se com a contabilização de provisões por depreciação de existências. O contribuinte alega que a contabilização das provisões enquadra-se na al. b) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC (redação de 1997), uma vez que a sua constituição resultou das perdas incorridas pela obsolescência do seu inventário. Para a AT, estas provisões não

podem ser aceites porque não cumprem com o disposto no art. 36.º do CIRC (redação de 1997).

Assim, a sociedade A..., Lda recorre da sentença proferida pelo TAF, pretendendo anular a liquidação adicional de IRC, devido à desconsideração das provisões como gastos do exercício.

#### b) Apresentação da decisão

O STA decidiu negar provimento ao recurso, confirmando a sentença proferida pelo TAF. As provisões não podem ser aceites porque, no momento da sua constituição, a recorrente já tinha conhecimento de que teria de suportar os correspondentes gastos, assim como conhecia o montante das perdas dos respetivos inventários. Deste modo, o STA concluiu que estas provisões não incluíam a característica necessária de incerteza que justifica a sua constituição, pelo disposto nos arts. 23.º, 34.º e 36.º do CIRC (redação de 1997). Na sua decisão, o STA defende que estes gastos são apenas “riscos” próprios do negócio. Assim, a contabilização da provisão viola o PEE e não cumpre com os requisitos necessários para a sua constituição.

#### c) Comentário

A principal questão para o STA era compreender se a constituição das referidas provisões se enquadrava ou não no âmbito dos arts. 34.º e 36.º do CIRC (redação de 1997).

Segundo a impugnante, os produtos adquiridos e transferidos encontravam-se obsoletos. Contudo, o STA decidiu que este motivo não era suficiente para o cumprimento dos pressupostos necessários para a constituição de provisões, impossibilitando assim a sua contabilização.

Normalmente a constituição de uma provisão prevê que a empresa suporte um gasto em exercícios fiscais futuros, e não no próprio exercício. Portanto, além da violação do princípio da periodização económica pela incorreta constituição das provisões, estamos perante um erro contabilístico ao tentar provisionar gastos que já se encontram na esfera do contribuinte.

No entanto, esta situação demonstra-se gravosa para o contribuinte pois não poderá deduzir gastos que efetivamente suportou. Assim, o contribuinte foi penalizado

pelo seu erro contabilístico ao não ter constituído as provisões atempadamente, perdendo o direito de usufruir dessa vantagem fiscal.

Concluindo, embora resulte numa situação injusta, não é possível invocar o princípio da justiça no presente caso, uma vez que estes gastos não podem ser aceites como provisões, logo não podem ser dedutíveis para efeitos fiscais.

### **Acórdão do CAAD de 24-11-2014, Processo n.º 367/2014-T**

#### **a) Descrição do caso**

A sociedade A..., S.A. exerce a sua atividade na produção e comercialização de rolhas de cortiça. Em sede de ação inspetiva a AT efetuou correções ao IRC da sociedade referentes ao exercício de 2009. As correções incidem sobre: a imputação à requerente de rendimentos de uma associada sediada na Irlanda; os gastos de um financiamento concedido a uma associada; e a inadequada contabilização de gastos pela devolução de mercadorias que resultaram no incumprimento do PEE.

Relativamente aos gastos resultantes das devoluções de mercadorias ocorridas em 2007 e 2008, a requerente admite que não cumpriu com o disposto no art. 18.º do CIRC ao contabilizá-los em 2009 (redação de 2009). No entanto, o que o contribuinte pede é uma correção equivalente no exercício de 2008. Visto que a AT não efetuou essa correção simétrica com o fundamento de já ter transcorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação, o contribuinte invocou o princípio da justiça, uma vez que foi duplamente prejudicado com este procedimento da AT. Por outro lado, a requerida contrapõe que estes gastos não podem ser fiscalmente aceites em 2009 pela violação do PEE, dado que as mercadorias foram devolvidas no final do exercício de 2008 (conforme ficou comprovado).

Sobre a correção dos gastos com o financiamento, a AT considerou que não podiam ser fiscalmente aceites por não se enquadrarem com o disposto no n.º 1 do art. 23.º do CIRC (redação de 2009), desconsiderando-os.

Por fim, a transferência dos rendimentos obtidos pela associada para a requerente resulta do facto de a AT considerar que a “Global A” não possui substância económica nem justificação comercial (não interfere nas transações efetuadas), tendo sido apenas



utilizada com o propósito de obter uma vantagem fiscal. Assim, a AT efetuou a correção ao abrigo do art. 20.º, n.º 1, al. a), do CIRC (redação de 2009). A requerente contra-alega que os pressupostos utilizados pela AT são subjetivos e que não há qualquer norma legal que permita corrigir a matéria coletável como fez a AT.

#### b) Apresentação da decisão

O CAAD decidiu conceder total provimento ao recurso, anulando as três correções efetuadas pela AT.

Sobre a transferência de rendimentos da associada para o contribuinte, o CAAD considerou que ficou comprovada a existência da Global A e a sua responsabilidade pelas respetivas transações, considerando desta forma a correção efetuada ilegítima. Além disso, o CAAD considerou que não é possível encontrar um fundamento legal para o ato praticado, sendo irrelevante a invocação do art. 20.º, n.º 1 do CIRC (redação de 2009) pela AT.

Relativamente aos gastos com o financiamento, o CAAD considerou que estes foram indispensáveis para a realização de rendimentos nesse exercício e que cumpriam todos os normativos legais aplicáveis, incluindo o n.º 1 do art. 23.º do CIRC (redação de 2009).

Quanto ao incumprimento do PEE, ficou comprovado que a requerente violou o art. 18.º do CIRC (redação de 2009). Contudo, o princípio da justiça deve prevalecer sobre o PEE em situações deste género, uma vez que a desconsideração dos gastos em ambos os exercícios, de 2008 e 2009, resulta numa situação clara de injustiça.

Como consequência da declaração de ilegalidade das correções efetuadas, a AT ainda ficou condenada ao pagamento de juros indemnizatórios à requerente, dado que efetuou as referidas correções sem suporte legal.

#### c) Comentário

A questão fundamental em relação ao PEE resulta da ausência de uma correção simétrica no exercício de 2008, uma vez que impossibilita a dedução de um gasto efetivamente suportado. O contribuinte reconheceu que não cumpriu com o disposto no art. 18.º do CIRC (redação de 2009), admitindo que as devoluções das mercadorias deviam ter sido contabilizadas no final de 2008, no momento da sua entrega. Contudo,

não resultou prejuízo para a Fazenda Pública pois a matéria tributável em 2008 ficou indevidamente mais elevada. Ainda assim, a AT recusou efetuar a correção a favor do contribuinte, alegando que já tinha decorrido o prazo de caducidade.

Pelo exposto, é claro que o entendimento do CAAD teria de apoiar a primazia do princípio da justiça sobre o PEE, uma vez que o contribuinte seria duplamente prejudicado, pois não poderia deduzir um gasto suportado no próprio exercício (em 2008) nem deduzi-lo posteriormente pelo incumprimento do princípio da periodização económica (em 2009). Assim, a correção efetuada evidencia um vício de violação da lei, pois o Estado iria reter um imposto que não lhe era devido pela aplicação rígida do PEE, sem ter ocorrido nenhuma omissão voluntária ou intencional pelo contribuinte, com vista à transferência de resultados entre exercícios. Deste modo, tendo em conta que o contribuinte já tinha pago imposto antecipadamente, a dedutibilidade destes gastos tem de ser aceite pelo princípio da justiça, consagrado nos arts. 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT.

Relativamente às restantes correções, ficou comprovado que a razão estava do lado do contribuinte, visto que a AT invocou normativos inadequados e pressupostos subjetivos.

### **Acórdão do CAAD de 22-01-2016, Processo n.º 262/2015-T**

#### **a) Descrição do caso**

Em sede de ação inspetiva a AT efetuou correções ao IRC da sociedade A..., S.A. referentes ao exercício de 2008. As correções incidem sobre um empréstimo entre a requerente e uma empresa associada denominada B..., Lda. Este empréstimo foi efetuado em dólares em 2000 e 2001, sendo que a empresa apenas contabilizou os juros a receber e as variações cambiais desde 2000 até 2007 no exercício de 2008.

A requerente contabilizou os rendimentos acumulados no momento do seu recebimento em 2008, não tendo contabilizado qualquer rendimento ou gasto anteriormente. No entanto, a AT apenas considerou os rendimentos (juros a receber) dos referidos exercícios mas não aceitou os seus gastos (diferenças cambiais negativas) para efeitos fiscais. Assim, a requerente vem pedir a anulação das correções efetuadas, uma

vez que as perdas cambiais que sofreu pelo disposto na al. c) do n.º 1 do art. 23.º do CIRC (redação de 2008) devem ser fiscalmente aceites, dado que ela prejudicou-se a si própria e nunca a Fazenda Pública.

A requerida contra-alega que o contribuinte deveria ter procedido à contabilização dessas diferenças cambiais nos devidos exercícios de acordo com o art. 18.º do CIRC (redação de 2008). Adicionalmente, a AT afirma que a requerente não esclareceu porque só contabilizou tudo em 2008.

#### b) Apresentação da decisão

O CAAD decidiu anular a liquidação adicional de IRC, condenando a AT a reembolsar o contribuinte.

Para o CAAD, a AT tinha razão relativamente à violação do PEE pela requerente. Contudo, é fundamental averiguar se a administração pode aceitar só as variações positivas e desconsiderar as negativas. Assim, o CAAD entende que a rigidez deste princípio tem de ser colmatada com a invocação do princípio da justiça previsto nos arts. 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT, procurando evitar a criação de uma situação injusta para o contribuinte.

Pela análise da matéria de facto é possível verificar que a AT apenas corrigiu o que lhe seria favorável, acrescentando os rendimentos e ignorando os gastos. Deste modo, na ausência de uma norma legal que justifique este tratamento, as correções devem ser anuladas de modo a evitar a criação de uma situação injusta, sendo que a AT não pode cobrar um imposto que não era devido.

#### c) Comentário

No presente caso, ficou comprovado que a requerente reconheceu as operações financeiras (rendimentos e gastos) assim que foi alertada para o erro em que incorria, sendo esta contabilização considerada legítima pelo CAAD, pois não ocorreu uma omissão voluntária ou intencional com vista à transferência de resultados entre exercícios. O CAAD entende que a AT não procedeu corretamente, pois o contribuinte pretendeu contabilizar tudo como um aglomerado e a AT apenas quis aceitar o que aumentava a matéria coletável (rendimentos) e rejeitar o que diminuía a mesma (gastos).

Apesar do contribuinte não ter contabilizado durante vários exercícios os seus rendimentos e gastos, violando desta forma o PEE, nunca poderia ser aceite uma situação em que concorrem as variações patrimoniais positivas mas se rejeitam as negativas. Assim, concluímos que a AT pretendia que a matéria coletável não fosse atenuada pela contabilização destes gastos, pois se as correções efetuadas fossem aceites, o contribuinte passaria de uma situação de prejuízo fiscal para uma com lucro tributável, o que levaria ao pagamento de imposto.

Por fim, a aplicação do princípio da justiça deve sobrepor-se ao princípio da periodização económica previsto no art. 18.º do CIRC (redação de 2008), de modo a evitar a criação de situações de injustiça. Neste caso, a decisão do CAAD é justa, porque embora o contribuinte não tenha cumprido o PEE por erro próprio, nunca poderia ser aceite a contabilização dos rendimentos e excluir a relevância fiscal dos gastos. Aliás, esta correção efetuada pela AT pode ser considerada abusiva, pois discriminou a contabilização de certas variações patrimoniais em detrimento de outras. No entanto, é importante salientar que se o CAAD não tolerasse o erro do contribuinte, as correções propostas pela AT seriam aceites, já que a contabilização total no exercício de 2008 poderia ser considerada manipulação de resultados.

### **Acórdão do CAAD de 19-02-2016, Processo n.º 239/2015-T**

#### **a) Descrição do caso**

No âmbito de uma ação de inspeção, os serviços da AT procederam às correções das matérias coletáveis reportadas pela sociedade A..., S.A. nos exercícios de 2010 e 2011. Em causa estão a “omissão de rendimentos” derivados de juros não contabilizados pela empresa e os benefícios fiscais resultantes da criação líquida de postos de trabalho.

Em 2004, a sociedade concedeu um financiamento a uma associada com prazo de pagamento prorrogável por períodos de um ano e cuja taxa de juro seria calculada no momento em que se previsse o pagamento dos juros. Assim, a impugnante em 2012 reconheceu contabilisticamente os juros e solicitou a uma consultora o cálculo da taxa (2,8%) que cumprisse com as regras dos preços de transferência pelo disposto no art. 63.º

do CIRC (redação de 2011). Adicionalmente, em 2012 o contribuinte passou do regime geral de tributação para o RETGS.

A requerente alega que a correção efetuada sobre os juros representa uma duplicação da coleta e que os benefícios fiscais do subsídio devem ser aceites, dado que os normativos aplicáveis foram cumpridos.

A requerida contra-alega que os juros não podem ser totalmente contabilizados em 2012, pela violação do princípio da periodização económica previsto no art. 18.º do CIRC (redação de 2011). Deste modo, a AT imputou os rendimentos aos devidos exercícios, aplicando a mesma taxa que a requerente (2,8%). Sobre os benefícios fiscais, a AT defende que a empresa não cumpriu com o que estava previsto nas respetivas normas.

#### b) Apresentação da decisão

O CAAD decidiu conceder parcial provimento ao recurso, anulando as correções relativas aos benefícios fiscais pela criação de postos de trabalho e mantendo as correções referentes aos juros.

Sobre os benefícios fiscais, ficou comprovado que a sociedade cumpriu com o disposto no art. 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, sendo permitida a dedução destes gastos às respetivas matérias coletáveis.

Relativamente à “omissão de rendimentos”, existe uma clara violação do princípio da periodização económica. A requerente era obrigada a reportar os juros anualmente pelo disposto no art. 18.º do CIRC (redação de 2011), porém, ao não fazê-lo, diminuiu a matéria coletável dos respetivos exercícios. Adicionalmente, o reconhecimento dos juros em 2012 foi neutralizado com a opção pelo RETGS, resultando um claro prejuízo para a Fazenda Pública. Quanto à alegada duplicação da coleta, esta nunca poderia ocorrer através das correções dos exercícios anteriores.

#### c) Comentário

Em primeiro lugar, devemos compreender se estamos perante uma “omissão de rendimentos” ou não. Segundo a contabilidade do contribuinte, verificamos que não estão contabilizados quaisquer rendimentos correspondentes aos juros que a sociedade deveria ter recebido nos exercícios de 2010 e 2011. Adicionalmente, a AT verificou que

existe um processo arbitral idêntico sobre os exercícios de 2008 e 2009, decorrentes do mesmo contrato de 2004, afastando desta forma quaisquer dúvidas sobre a intenção do contribuinte. Assim, as correções devem ser aceites uma vez que o contribuinte omitiu intencionalmente os rendimentos nos exercícios em apreço e em exercícios anteriores.

Adicionalmente, através da análise dos resultados reportados pelo grupo no exercício de 2012, é possível concluir que o reconhecimento dos juros nesse exercício é neutralizado com a opção da tributação pelo RETGS, uma vez que a sociedade irá usufruir dos prejuízos fiscais reportados pelas outras empresas. Assim, torna-se evidente que a alteração do regime geral de tributação para o RETGS está relacionada com a intenção de a impugnante suavizar a sua tributação.

Relativamente ao cumprimento do PEE, é fácil compreender que não está em causa uma interpretação rígida ou flexível do princípio, mas sim uma clara violação do disposto no art. 18.º do CIRC (redação de 2011), com o intuito de transferir resultados entre exercícios. Ainda assim, o art. 17.º do CIRC (redação de 2011) também foi desrespeitado, pois não foram refletidas todas as operações realizadas pelo sujeito passivo nos exercícios em análise. Consequentemente, estas omissões impedem a demonstração da situação real da empresa.

Pelo exposto, concluímos que o comportamento do contribuinte prejudica claramente a Fazenda Pública, uma vez que estes rendimentos não afetaram positivamente as matérias coletáveis dos respetivos exercícios. Deste modo, procedeu bem a AT ao corrigir esta situação.

### **Acórdão do CAAD de 05-05-2017, Processo n.º 409/2016-T**

#### **a) Descrição do caso**

A sociedade A..., Lda. dedica-se à exploração comercial de um empreendimento de alojamento turístico. Em sede de ação inspetiva a AT efetuou correções referentes ao exercício de 2011, por não aceitar a reversão dos rendimentos contabilizada pelo contribuinte.

A requerente possui um contrato com a empresa C, que permite o alojamento exclusivo dos membros do clube dessa empresa. Este contrato prevê que os valores

sejam acertados, em regra, na última fatura do ano, porque só então é possível à C identificar todas as semanas que não foram ocupadas pelos seus membros durante esse exercício, denominando estas reversões por “*reversal of uncoll accom serv fee*”. Deste modo, a impugnante alega que estas reversões não podem ser tributadas como rendimentos, pelo simples facto de que não equivalem a quaisquer serviços de alojamento que tenham sido prestados por si no exercício de 2011. Por outro lado, a AT defende que corrigiu a matéria coletável pela violação do disposto nos arts. 18.º e 20.º do CIRC (redação de 2011).

#### b) Apresentação da decisão

O CAAD decidiu julgar procedente o pedido da requerente, anulando as correções efetuadas pela AT.

Na opinião do CAAD, o contribuinte cumpriu com o disposto no art. 18.º do CIRC (redação de 2011), uma vez que estava contratualmente estabelecido que os pagamentos deveriam ocorrer, num primeiro momento, de acordo com uma estimativa sobre a taxa de ocupação ao longo do ano. Posteriormente, no final do exercício, esses valores seriam acertados de acordo com os serviços efetivamente prestados, através de um acerto de contas realizado entre o contribuinte e a C.

Em suma, o CAAD considera que o comportamento do contribuinte é admissível, pois está contratualmente previsto e é fiscalmente permitido, não resultando indícios de que se trata de uma situação abusiva.

#### c) Comentário

No entender do CAAD, em caso algum a empresa poderia ser tributada por um rendimento que não auferiu. Assim, estas reversões de rendimentos devem ser permitidas, uma vez que resultam de prestações de serviços que não se realizaram e o seu acerto de contas com a C está contratualmente previsto, ocorrendo, em regra geral, no fim de cada exercício.

Por outro lado, a AT considerou que o contribuinte não cumpriu com o princípio da periodização económica. Contudo, este argumento é inválido, porque as reconciliações são efetuadas no final de cada exercício, permitindo contabilizar apenas os rendimentos das prestações de serviços efetivamente realizadas nesse período. Deste

modo, a empresa cumpriu com o disposto no art. 18.º do CIRC (redação de 2011), visto que reportou os rendimentos realmente auferidos no devido exercício. Assim, considera-se que a AT procurava obter um imposto a que não tinha direito.

Tendo em conta que não houve qualquer incumprimento normativo e que as reconciliações resultam de uma prática habitual entre o contribuinte e a C, considero que a decisão do CAAD está correta, não existindo qualquer justificação material para impor, como pretendia a AT, um procedimento distinto.

### **Acórdão do CAAD de 11-09-2017, Processo n.º 744/2016-T**

#### **a) Descrição do caso**

No âmbito de uma ação inspetiva, os serviços da AT efetuaram correções à matéria coletável do grupo A no exercício de 2013. A AT alega que os gastos com juros contabilizados pela requerente não podem ser fiscalmente aceites por desrespeitarem o disposto no art. 18.º, n.º 1 e n.º 2 e no art. 23.º do CIRC (redação de 2013).

A requerente contra-alega que os encargos com os referidos gastos eram imprevisíveis, uma vez que os juros relativos aos exercícios de 2010, 2011 e 2012 não foram exigidos nesses períodos, mas apenas em 2013. Adicionalmente, o contribuinte invoca o princípio da justiça, defendendo que não existiu uma atuação intencional para transferir resultados entre exercícios (diferimento de gastos).

#### **b) Apresentação da decisão**

O CAAD decidiu conceder provimento ao recurso, anulando as correções efetuadas pela AT.

Relativamente ao incumprimento do PEE defendido pela AT, o tribunal considerou que o princípio da justiça deve prevalecer sobre este, dado que seria manifestamente injusto que os gastos não fossem dedutíveis em 2013 nem em nenhum dos exercícios anteriores, uma vez que foram fiscalmente aceites pelo art. 23.º, n.º 1, al. c), do CIRC (redação de 2013).

Na opinião do CAAD, a AT não pode esperar que estes gastos sejam desconsiderados só porque a requerente se podia financiar através das sociedades



relacionadas, como estava contratualmente previsto, uma vez que esse eventual financiamento estaria limitado pelas regras dos preços de transferências previstas no art. 63.º, n.º 4 do CIRC (redação de 2013). Assim, seriam pagos juros em qualquer uma das opções, o que faz com que a justificação da AT pelo incumprimento do disposto no art. 23.º do CIRC (redação de 2013) constitua um vício de violação da lei.

### c) Comentário

Tal como já verificamos na análise de outros acórdãos, o princípio da justiça deve-se sobrepor ao PEE nos casos em que resultem situações injustas. Este caso é mais uma situação deste género, pois o pagamento dos juros nunca foi exigido pelos credores até ao exercício de 2013. Assim, quando a requerente verificou que iria incorrer nesses gastos, contabilizou-os no próprio exercício, sem procurar a diminuição da carga fiscal. Aliás, a falta de interesse fiscal neste diferimento de gastos é evidente quando verificamos que a requerente estava sujeita ao regime de transparência fiscal disposto no art. 6.º, n.º 2, do CIRC (redação de 2013), pois os respectivos lucros ou prejuízos seriam imputados ao grupo A.

Relativamente à desconsideração dos juros pelo empréstimo ser proveniente de terceiros e não de uma sociedade relacionada, note-se que em qualquer situação a requerente teria de os suportar. Deste modo, a escolha do financiamento resultou de uma opção estratégica da empresa, que não pode ser condenada pela AT. Consequentemente, quando estes juros tornam-se fiscalmente aceites pelo disposto no art. 23.º do CIRC (redação de 2013), o atraso na sua contabilização pela falta de exigência dos credores passa a ser admissível.

Concluindo, esta flexibilidade do princípio da periodização económica adotada pelo CAAD é justa, pois ficou comprovado que o contribuinte não pretendia manipular os resultados e as suas opções revelam-se legítimas e decorrentes de uma atividade normal da empresa.

## **Acórdão do CAAD de 24-10-2017, Processo n.º 233/2017-T**

### **a) Descrição do caso**

A sociedade A..., S.A. tem como atividade principal a construção e reparação naval. Em sede de ação inspetiva a AT efetuou correções ao IRC da sociedade no exercício de 2012. Em causa está um contrato celebrado entre a requerente e o Estado Português para a aquisição de um projeto básico de um navio. Em 2006 e 2007 a sociedade reconheceu as variações patrimoniais positivas que concorreram para a formação do lucro tributável. No entanto, o contrato foi sucessivamente prorrogado no fim dos exercícios por períodos de um ano, de forma a evitar a sua caducidade. A 31-12-2011, não foi efetuada a prorrogação do contrato, o que levou a sociedade a desreconhecer o projeto em março de 2012. Contudo, no final de 2012 o Estado adquiriu o projeto por um valor superior ao previsto.

A AT defende que as correções efetuadas se baseiam no incumprimento dos arts. 17.º e 18.º do CIRC (redação de 2012), pois o montante da variação patrimonial negativa não pode ser fiscalmente aceite no exercício de 2012.

A requerente afirma que só poderia contabilizar esta variação patrimonial com segurança depois da cessação do período de caducidade e que deve prevalecer o princípio da justiça, uma vez que não resultou prejuízo para a Fazenda Pública. Assim, o contribuinte pretende que o ato de liquidação adicional de IRC seja declarado ilegal, sendo permitida a dedutibilidade desta variação patrimonial negativa em 2012.

### **b) Apresentação da decisão**

O CAAD decidiu negar provimento ao pedido da requerente, considerando que as correções efetuadas pela AT estão corretas.

Para o CAAD, a AT tem razão quando afirma que a variação patrimonial se tornava efetiva no exercício de 2011 e que esta deveria ser imputada por imposição do n.º 2 do art. 18.º do CIRC (redação de 2012).

Relativamente à prevalência do princípio da justiça sobre o PEE, o CAAD admite que se os gastos concorressem para a formação da matéria coletável, resultaria num prejuízo para o Estado, uma vez que o contribuinte passaria de uma situação onde era obrigado a pagar imposto para uma onde apresentaria prejuízos fiscais. Adicionalmente,

através da análise da matéria de facto, o CAAD concluiu que o contribuinte refletiu a variação patrimonial em 2012 deliberadamente, procurando transferir resultados entre exercícios.

### c) Comentário

No presente caso, é possível verificar que a invocação do princípio da justiça pelo contribuinte nem sempre se demonstra adequada. A decisão do CAAD resulta do facto da impugnante contabilizar de forma intencional a variação patrimonial negativa no exercício de 2012, pois seria beneficiada por não pagar um imposto devido ao Estado, prejudicando desta forma a Fazenda Pública.

A intenção abusiva da requerente é visível pelo diferimento do gasto de 2011 para 2012, dado que a sua contabilização em 2011 apenas aumentaria os prejuízos fiscais acumulados. No entanto, essa vantagem fiscal poderia nem ser aproveitada pelo contribuinte, uma vez que o reporte desses prejuízos está limitado pelo disposto no n.º 2 do art. 52.º do CIRC (redação de 2012). Deste modo, a requerente pretendeu contabilizar o gasto posteriormente, procurando pagar menos imposto num exercício lucrativo.

Esta decisão do contribuinte constituiu um obstáculo à aplicação do princípio da justiça, uma vez que consiste numa ação propositada com o intuito de transferir resultados entre exercícios, resultando num claro prejuízo para a Fazenda Pública pela diminuição da receita fiscal do exercício de 2012.

Concluindo, concordo com a decisão proferida pelo CAAD, uma vez que a sociedade procurou manipular os resultados, o que vai contra a principal preocupação do legislador em relação ao princípio da periodização económica. No entanto, as correções efetuadas pela AT através da invocação do PEE estão normalmente associadas a uma aplicação mecânica e estática deste princípio. Assim, foi efetuada a correção no exercício de 2012 mas não ocorreu uma correção simétrica no exercício de 2011. Deste modo, a AT apenas retirou o gasto da esfera da impugnante em 2012 e ignorou a correção que seria favorável ao contribuinte em 2011, desconsiderando desta forma a dedução de um gasto efetivamente suportado. Não obstante, embora estejamos perante uma situação injusta para o contribuinte, o princípio da justiça não deve operar quando há intenção de transferir resultados entre exercícios.

Contudo, embora o gasto não concorra para a formação da matéria coletável do exercício de 2012, o CAAD afirma que a sociedade pode apresentar uma declaração de substituição referente ao exercício de 2011, procurando não evitar a criação de uma situação de injustiça.

### **Acórdão do CAAD de 17-11-2017, Processo n.º 56/2017-T**

#### **a) Descrição do caso**

No âmbito de uma ação de inspeção, os serviços da AT procederam às correções da matéria coletável reportada pela sociedade A..., S.A. no exercício de 2011. A requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades que optou pela tributação do IRC pelo RETGS. Em causa estão as correções relativas a exercícios anteriores na sociedade B, com origem nas faturas e remunerações entre esta sociedade e o Serviço Nacional de Saúde (doravante denominado “SNS”). A requerente prestou serviços nos exercícios de 2009 e 2010, imputando os respetivos rendimentos aos períodos em que foram realizados pelo disposto no art. 18.º do CIRC (redação de 2011). Quando a sociedade tomou conhecimento de que o SNS não iria suportar os gastos que tinha incorrido, decidiu emitir notas de crédito no exercício de 2011, de modo a anular as faturas referentes a 2009 e 2010. Contudo, em 2011, as negociações com o SNS ainda estavam em curso e foram concluídas apenas em 2012. Assim, a AT defende que aceitaria a contabilização das variações patrimoniais negativas em 2012, pois só nessa data é que seria legítimo contabilizar ou efetuar a reconciliação das contas referentes aos anos de 2009, 2010 e 2011, através da anulação dos rendimentos correspondentes.

No entanto, a requerente defende que as correções efetuadas pela AT no exercício de 2011 devem ser anuladas, incluindo o agravamento das taxas de tributação autónoma aplicadas ao grupo. Por outro lado, a requerida alega que a B não conseguiu demonstrar como obteve o valor da reversão dos rendimentos em causa.

#### **b) Apresentação da decisão**

O tribunal arbitral decidiu julgar improcedente o pedido de anulação do agravamento das taxas de tributação autónoma aplicáveis ao prejuízo fiscal do grupo, permitindo a aplicação da taxa prevista no n.º 14 do art. 88.º do CIRC (redação de 2011)

na correção efetuada pela AT. Todavia, o CAAD decidiu anular as correções efetuadas pela AT sobre a matéria coletável da sociedade B, uma vez que a relevância fiscal destes gastos em 2011 se enquadra nas exceções previstas no n.º 2 do art. 18.º do CIRC (redação de 2011).

### c) Comentário

Relativamente ao agravamento das taxas de tributação autónoma, previstas no n.º 14 do art. 88.º do CIRC (redação de 2011), estas seriam sempre aplicáveis quer os gastos fossem fiscalmente aceites ou não no exercício de 2011. Esta decisão do CAAD resulta do facto de que o grupo apresentaria sempre um prejuízo fiscal no exercício de 2011 e, uma vez que este grupo é tributado pelo RETGS, deve ser aplicada a sanção prevista no CIRC, ou seja, o agravamento da taxa aplicável em dez pontos percentuais.

Sobre o princípio da periodização económica, não estamos perante a sua violação nem perante uma interpretação mais ou menos flexível do mesmo. Em primeiro lugar, a B reconheceu os réditos com base em estimativas nos exercícios de 2009 e 2010, cumprindo com o PEE. Posteriormente, quando obteve informações mais completas, procurou ajustar essas estimativas. Deste modo, podemos verificar que o contribuinte procurou seguir o regime do acréscimo e estimar os rendimentos com fiabilidade.

De acordo com o CAAD, demonstrou-se que os ajustamentos decorreram de situações exógenas, fora do controlo da B, ficando comprovado que esta não procurou transferir resultados entre exercícios. Assim, deve ser permitida a aplicação da exceção prevista pelo n.º 2 do art. 18.º do CIRC (redação de 2011), uma vez que não resultou qualquer prejuízo para a Fazenda Pública (nunca haveria lucro tributável). Aliás, o único prejudicado com esta correção seria o contribuinte, uma vez que iria ocorrer um impacto significativo nos prejuízos fiscais reportáveis nos exercícios subsequentes.

Por fim, considero que o CAAD decidiu bem, pois o contribuinte seria o único prejudicado com esta correção, uma vez que não poderia reportar gastos efetivamente suportados devido a uma situação fora do seu controlo.

## **Acórdão do CAAD de 20-11-2017, Processo n.º 284/2017-T**

### **a) Descrição do caso**

No âmbito de uma ação de inspeção, os serviços da AT procederam às correções das matérias coletáveis reportadas pela sociedade A..., S.A. nos exercícios de 2012, 2013 e 2014. Estas correções resultam da desconsideração dos créditos incobráveis contabilizados nos referidos exercícios e de uma perda por imparidade referente a 2012.

A requerente admite que não cumpriu com o disposto no n.º 2 do art. 41.º do CIRC (redação de 2013) no exercício de 2012 e 2013 em relação aos créditos incobráveis. No entanto, o contribuinte alega que as correções efetuadas aos créditos incobráveis em 2014 carecem de falta de fundamentação e que a perda por imparidade contabilizada em 2012 deve ser aceite, dado que foi constituída quando se encontrava devidamente justificada.

A requerida contra-alega que a perda por imparidade não pode ser aceite por estar relacionada com o exercício de 2011, logo não cumpre o PEE e viola a al. a) e b) do n.º 1 do art. 36.º do CIRC (redação de 2012). Sobre os créditos de cobrança duvidosa, a AT defende que estes não podem ser aceites em 2012 e 2013, uma vez que não cumprem com os requisitos necessários e em 2014 são rejeitados devido aos testes realizados sobre os mesmos.

### **b) Apresentação da decisão**

O CAAD decidiu conceder parcial provimento aos pedidos da requerente, aceitando a contabilização das perdas por imparidade em 2012 e rejeitando a contabilização dos créditos incobráveis nos três exercícios.

Relativamente às perdas por imparidade, o CAAD defende que a sua contabilização é permitida em 2012, pois foram contabilizadas no exercício em que o contribuinte considerou que o risco de incobrabilidade estava devidamente justificado, sendo deste modo constituída pela aplicação do disposto na al. a) do n.º 1 do art. 36.º do CIRC (redação de 2012), sem resultar qualquer indício de manipulação de resultados.

Em relação aos créditos incobráveis, nos exercícios de 2012 e 2013 não podem ser aceites porque não cumprem as obrigações previstas no n.º 2 do art. 41.º do CIRC (redação de 2013), conforme confessou a requerente. Sobre a correção ao exercício de

2014, o CAAD julgou estar correta, uma vez que os testes realizados pela AT demonstraram que os créditos contabilizados nesse exercício resultaram de dívidas que só seriam imputáveis ao exercício de 2016, enquanto que em 2014 eram apenas situações de imparidade e não de incobrabilidade.

### c) Comentário

Sobre os créditos incobráveis, a requerente pretendia que as correções de 2012 e 2013 fossem anuladas pelo facto do n.º 2 do art. 41.º do CIRC (redação de 2013) ter sido revogado em 2014, devido ao excesso de formalismo exigido. No entanto, na altura em que constituiu os créditos, era obrigada a cumprir as normas vigentes, o que não aconteceu, logo a correção efetuada pela AT deve ser aceite. Em relação aos créditos incobráveis referentes ao exercício de 2014, estes não podem ser aceites porque não se verificou a continuidade do esforço do contribuinte para a cobrança das imparidades que supostamente originaram estes créditos. Adicionalmente, alguns destes créditos foram contabilizados no exercício errado pelo disposto no art. 41.º do CIRC (redação de 2014). Assim, o impedimento da contabilização destes gastos não resulta do incumprimento do PEE, mas sim da falta de cumprimento das normas legais previstas sobre a sua constituição. Deste modo, a correção da AT está correta, uma vez que as normas previstas no CIRC não foram respeitadas.

Relativamente ao PEE, independentemente do contribuinte ter violado o disposto no art. 18.º do CIRC (redação de 2012) ao reconhecer as perdas por imparidade em 2012, o CAAD decidiu que a sua contabilização deve ser aceite. Esta interpretação flexível do princípio da periodização económica resulta do facto de que o contribuinte não pode ser obrigado, conforme pretendia a AT, a contabilizar aqueles gastos na data da sentença de insolvência do cliente B..., S.A. ou na data da sua publicação no diário da república eletrónico.

Esta posição defendida pela AT demonstra-se demasiado intransigente, uma vez que o contribuinte sairia claramente prejudicado. Por outro lado, a rigidez na interpretação do PEE pretendida pela administração neste caso iria proporcionar um elevado número de situações em que os contribuintes seriam obrigados a entregar declarações de substituição. Assim, devemos concordar com a decisão do CAAD, permitindo uma flexibilização do PEE, dado que se concluiu que a requerente procedeu

corretamente ao contabilizar as perdas por imparidade apenas quando estas estivessem devidamente justificadas, sem resultar qualquer intenção de transferir resultados entre exercícios.

### **Acórdão do CAAD de 15-12-2017, Processo n.º 244/2017-T**

#### **a) Descrição do caso**

A sociedade A..., S.A. exerce maioritariamente a sua atividade na indústria do café e do chá. Em causa estão as correções efetuadas pela AT à matéria coletável do contribuinte no exercício de 2011, devido à desconsideração de determinados gastos relativos a descontos antecipados e pela rejeição da dedutibilidade de uma perda por imparidade sobre um cliente alegadamente incobrável.

A requerente que é a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado pelo RETGS, nos termos do art. 69.º do CIRC (redação de 2011), alega que efetuou as diligências necessárias para receber o montante reconhecido como perda por imparidade e defende que os gastos decorrentes dos descontos concedidos devem ser fiscalmente aceites como contrapartidas financeiras, já que são a única forma de refletir a diminuição dos benefícios económicos das vendas previstas nos contratos com os clientes durante o seu período de vigência.

#### **b) Apresentação da decisão**

O CAAD decidiu negar provimento ao recurso, revelando que as correções realizadas pela AT devem ser aceites.

Em primeiro lugar, os gastos contabilizados como contrapartidas financeiras não são fiscalmente dedutíveis pois tratam-se de descontos antecipados. Esta conclusão do CAAD resultou da existência de um nexo de causalidade entre os descontos concedidos e as quantidades de café adquiridas, através da análise dos contratos celebrados entre as empresas e os seus clientes. Além disso, a requerente contabiliza este desconto através de uma nota de crédito com a descrição de “desconto antecipado”. Assim, não há dúvidas de que estamos perante um desconto comercial proporcionado aos clientes, o que impossibilita a sua dedutibilidade a nível fiscal para o CAAD.



Sobre a perda por imparidade por créditos incobráveis, o CAAD julgou que não foram efetuadas todas as diligências necessárias para o seu recebimento, nem considera que o seu risco de incobrabilidade ocorreu no exercício de 2011. Adicionalmente, o acordo celebrado com o cliente em 2008 não permite o cumprimento dos arts. 35.º e 36.º do CIRC (redação de 2011).

### c) Comentário

Uma das questões neste acórdão recai sobre a contabilização efetuada pela requerente, dado que pretende deduzir fiscalmente os descontos antecipados concedidos. Deste modo, não está em causa o cumprimento ou a violação do PEE, mas sim um erro contabilístico por parte do contribuinte.

Relativamente à perda por imparidade, a sua constituição não cumpria os requisitos previstos nos arts. 35.º e 36.º do CIRC (redação de 2011). Adicionalmente, o contribuinte não conseguiu provar que tenham sido realizadas todas as diligências necessárias para o recebimento desse montante desde a data da sua celebração (15 de fevereiro de 2008), nem foi possível apurar se o risco de incobrabilidade realmente se tornou efetivo no exercício de 2011.

Este caso é semelhante ao Ac. do TCAN de 10-11-2011, processo n.º 00123/03, uma vez que não está em causa o incumprimento do PEE mas sim uma errada contabilização das provisões, impossibilitando a sua dedução nos devidos exercícios. Deste modo, por não preencherem os requisitos legais para a sua constituição, não podem ser fiscalmente aceites.

Assim, as correções efetuadas pela AT demonstram-se corretas, uma vez que o contribuinte procurou deduzir fiscalmente gastos que não podiam concorrer para o cálculo da matéria coletável. Consequentemente, os respetivos montantes devem ser acrescidos à matéria coletável do exercício de 2011.

## **Acórdão do CAAD de 26-01-2018, Processo n.º 442/2017-T**

### **a) Descrição do caso**

Em sede de ação inspetiva a AT efetuou correções ao IRC da sociedade A..., S.A. referentes ao exercício de 2015, por não aceitar a contabilização de gastos resultantes de uma ação judicial. A 19-03-2015, o contribuinte procedeu ao pagamento de um conjunto de faturas e notas de débito à B..., S.A., após tomar conhecimento do fim do processo judicial em que foi condenado a pagar o que devia a esta sociedade.

A requerente alega que os gastos devem ser aceites pelo cumprimento do princípio da periodização económica e pela primazia dos princípios da capacidade contributiva e da justiça. A requerida contra-alega que a consideração destes gastos no exercício de 2015 não é possível pela exceção prevista no n.º 2 do art. 18.º do CIRC (redação de 2015), dado que a requerente não consegue demonstrar os fundamentos que justifiquem os procedimentos contabilísticos adotados. Adicionalmente, a requerida invoca uma questão de prejudicialidade ou dependência entre este processo e outro que a sociedade tem pendente no CAAD, pois está igualmente relacionado com gastos que não foram fiscalmente aceites.

### **b) Apresentação da decisão**

O CAAD decidiu negar provimento aos pedidos, julgando ambos improcedentes.

Relativamente ao pedido da AT sobre a dependência entre os processos, o CAAD julgou que os gastos não estão interligados e que respeitam a diferentes exercícios (2014 e 2015).

Quanto às correções no exercício de 2015, o CAAD considera que a requerente não cumpriu com o PEE, uma vez que estes gastos não se enquadram na exceção prevista no n.º 2 do art. 18.º do CIRC (redação de 2015), pois não eram desconhecidos ou imprevisíveis. Além disso, o contribuinte nunca afirmou que a B não forneceu os devidos serviços, logo, pelo disposto no art. 18.º, n.º 1 do CIRC (redação de 2015), os gastos em causa deveriam ter sido fiscalmente deduzidos no exercício de 2013.

### c) Comentário

Como resulta do disposto no art. 18.º do CIRC (redação de 2015), os rendimentos e os gastos são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento. Assim, o contribuinte violou o princípio da periodização económica, uma vez que apenas imputou os gastos no exercício em que procedeu ao seu pagamento. Além disso, o facto da instauração do processo ter ocorrido em abril de 2013 fez com que o gasto em causa deixasse de ser imprevisível ou desconhecido. Deste modo, o gasto deveria ser contabilizado em 2013 por força do n.º 1 do art. 18.º do CIRC (redação de 2015) e nunca poderia ser aceite no exercício de 2015 por invocação da exceção do n.º 2 do mesmo artigo, uma vez que o contribuinte já tinha conhecimento do mesmo.

Por outro lado, a requerente podia e deveria ter constituído uma provisão nos termos do art. 39.º, n.º 1, al. a) do CIRC (redação de 2015), de modo a deduzir esses gastos no exercício de 2013, altura em que o processo foi instaurado.

No entender do CAAD, o diferimento dos gastos resultou de uma opção do contribuinte para a qual não se encontrou fundamento legal. Assim, o princípio da tributação pelo lucro real e o princípio da justiça devem ceder perante os fins de prevenção geral da lei fiscal. Deste modo, devemos concordar com a decisão do CAAD, uma vez que o contribuinte não cumpriu com o PEE e procurava transferir resultados entre exercícios.

### 3.5. Análise global

De acordo com a análise dos acórdãos, é possível retirar algumas conclusões gerais relativamente à aplicação do princípio da periodização económica.

Em primeiro lugar, é possível verificar que as decisões tendem a ser mais favoráveis para o contribuinte do que para o Estado, conforme demonstram as seguintes tabelas:

**Tabela 1 – “Decisões dos tribunais”**

Decisões favoráveis ao contribuinte	9 (45%)
Decisões favoráveis ao Estado	7 (35%)
Decisões mistas	4 (20%)
Total	20

**Fonte:** Elaboração própria.

**Tabela 2 – “Montantes das correções analisadas”**

Correções a favor do contribuinte	€ 28.999.606,96 (62,45%)
Correções a favor do Estado	€ 17.436.235,07 (37,55%)
Total	€ 46.435.842,03

**Fonte:** Elaboração própria.

Relativamente à tabela 1, é importante salientar que nas decisões mistas o contribuinte saiu beneficiado, dado que em três dos quatro casos, o total do montante corrigido em cada situação foi mais favorável ao contribuinte do que ao Estado.

Através de uma análise simultânea às tabelas, é possível concluir que as correções efetuadas pela AT tendem a ser desconsideradas, uma vez que os tribunais decidem mais vezes a favor do contribuinte do que da Fazenda Pública. Deste modo, é fundamental analisar e compreender quais as razões para estas decisões.

Esta tendência a favor do contribuinte decorre de várias situações, tais como: a correção indevida com base na violação do PEE quando o contribuinte cumpriu o respetivo princípio; a rigidez inerente à correção efetuada pela AT quando o contribuinte não cumpre o PEE, uma vez que não é efetuada uma correção simétrica ao exercício a que o gasto é devido, criando-se assim uma situação de injustiça; e a inadequada invocação ou errada interpretação de pressupostos fiscais previstos nos normativos legais.

Quanto às decisões a favor do Estado, estas normalmente resultam de situações como: a ocorrência de erros na contabilização e classificação efetuadas pelo contribuinte, já que esses gastos não concorrem para o cálculo da matéria coletável por não cumprirem com os pressupostos dispostos no CIRC; o incumprimento do PEE pelo contribuinte sem resultar prejuízo para o mesmo com a correção efetuada; a omissão de rendimentos e gastos pelo contribuinte; e as situações em que se verifica a intenção do contribuinte em transferir resultados entre exercícios.

De um modo geral, pela análise dos acórdãos, foi possível verificar que existem tratamentos distintos inerentes ao PEE. A rigidez está associada a uma correção estática dos montantes em causa pelo incumprimento do disposto no art. 18.º do CIRC, ignorando a correção favorável ao contribuinte nos casos em que fique comprovado que não existem omissões nem intenções de transferir resultados entre exercícios.

Relativamente à flexibilidade, resulta da jurisprudência reiterada pelos tribunais que o PEE deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, consagrado nos arts. 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT, permitindo a imputação de gastos relativos a exercícios anteriores num dado exercício, desde que essas situações não provenham de omissões voluntárias e intencionais, com o objetivo de transferir resultados entre exercícios<sup>62</sup>. Assim, a rigidez na aplicação do PEE tem de ser temperada com a invocação do princípio da justiça, particularmente nas situações em que já estão ultrapassados todos os prazos de revisão do ato tributário e, não havendo prejuízo para o Estado, deve-se evitar cair numa situação injusta para o contribuinte<sup>63</sup>.

---

<sup>62</sup> Ac. do STA, n.º 807/07 de 02-04-2008.

<sup>63</sup> Ac. do CAAD, n.º 239/2015-T de 19-02-2016.

Quando a AT corrige a matéria coletável pelo incumprimento do PEE deve existir a ponderação de dois deveres: o primeiro é o de repor a verdade sobre a determinação da matéria coletável nos exercícios apropriados, dado que quando as correções pelo incumprimento do PEE são executadas, deve ser efetuada uma reposição pela AT<sup>64</sup>, mesmo que não lhe traga qualquer vantagem; e o segundo dever é o de evitar que a atividade administrativa se traduza na criação de uma situação de injustiça<sup>65</sup>.

Assim, quando for possível verificar que não existe uma intenção do contribuinte em transferir resultados entre exercícios, conclui-se que o único prejudicado com as correções efetuadas é ele próprio, uma vez que o mesmo antecipou o pagamento de imposto<sup>66</sup>. Consequentemente, nos casos em que não resulte qualquer prejuízo para a Fazenda Pública com o erro praticado pelo contribuinte, a AT deve optar por não efetuar a correção, já que o contribuinte ao não deduzir um gasto efetivamente suportado no devido exercício, perderia essa vantagem fiscal para sempre.

De acordo com o referido, foi possível verificar que estas situações ocorreram em alguns casos analisados, como por exemplo nos processos do CAAD n.º 56/2017-T e n.º 367/2014-T. Nestes processos, o contribuinte estava a ser duplamente prejudicado pela atuação da AT, uma vez que não seria possível deduzir os respetivos gastos no devido exercício e a dedutibilidade nos exercícios posteriores se encontrava vedada pelo disposto no art. 18.º do CIRC. Deste modo, até existem alguns processos em que o contribuinte alega que não cumpriu o PEE ao contabilizar os gastos no exercício errado, mas, no entanto, procura a consideração desses gastos no apuramento da matéria coletável do exercício apropriado. Assim, o que está em causa é a falta de uma correção simétrica, isto é, uma reposição de igual montante no exercício adequado, já que deve ser possível ao contribuinte deduzir um gasto que efetivamente suportou, desde que não resulte nenhum prejuízo para o Estado.

Pelo exposto, é possível concluir que uma das principais razões para os conflitos entre o contribuinte e a AT relativamente ao PEE resulta da desconsideração dos gastos

---

<sup>64</sup> A AT tem o dever de efetuar uma correção favorável ao contribuinte para que este não seja duplamente prejudicado.

<sup>65</sup> Ac. do STA, n.º 291/08 de 25-06-2008.

<sup>66</sup> Normalmente o contribuinte já foi tributado (pagou o imposto) antes de deduzir um gasto num exercício posterior ao que correspondia, dado que a matéria coletável se encontrava superior ao que realmente deveria ser (o gasto não afetou negativamente o resultado).

efetivamente suportados pelo contribuinte, uma vez que a administração apenas corrige a seu favor, ignorando o lado do contribuinte.

Numa breve análise aos tribunais, durante a pré-seleção dos acórdãos da amostra foi possível verificar que o CAAD interpreta o princípio da periodização económica de uma forma flexível. As decisões são maioritariamente favoráveis ao contribuinte, com excepção dos casos em que se verifique a intenção do contribuinte em diferir resultados.





## Capítulo IV

### Conclusões e perspectivas futuras

Da análise efetuada anteriormente, é possível enumerar algumas conclusões sobre a aplicação do princípio da periodização económica.

A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, de acordo com o art. 104.º, n.º 2 da CRP. Deste modo, o rendimento tributável das empresas é determinado com base na sua contabilidade e corrigido nos termos do CIRC. Assim, compete ao contribuinte apurar a sua matéria coletável e declará-la à administração fiscal.

Posteriormente, a AT pode corrigir a matéria coletável declarada pelo contribuinte ao realizar um procedimento inspetivo. Consequentemente, são destas ações inspetivas que emergem as correções em causa neste estudo. Assim, quando a AT corrige a matéria coletável do contribuinte nos casos analisados, invoca o incumprimento do princípio da periodização económica. No entanto, por vezes os contribuintes não se conformam com as correções efetuadas, o que conduz ao pedido de constituição de tribunais fiscais ou arbitrais, com o intuito de analisar a legalidade do ato tributário efetuado.

Pela análise dos acórdãos foi possível identificar um conjunto de situações que originaram conflitos entre a administração e o contribuinte, tais como: correções incorretas uma vez que o contribuinte cumpriu com o PEE; aplicação estática e rígida do PEE pela AT ao não efetuar uma correção simétrica a favor do contribuinte; erros contabilísticos e fiscais na classificação e contabilização de gastos e rendimentos; omissão de gastos e rendimentos; e a intenção do contribuinte em transferir resultados entre exercícios.

No entanto, compete aos tribunais julgar a legalidade da correção em causa, através da análise da matéria de facto, das alegações de ambas as partes e da doutrina e jurisprudência relevantes para a sua decisão. Não obstante, nas situações em que se verifique o incumprimento do PEE, cada tribunal pode assumir uma posição mais flexível ou mais rígida na interpretação do mesmo.

Os resultados obtidos permitem concluir que existe uma ligeira tendência para a declaração de ilegalidade das correções efetuadas pela AT quanto à aplicação do PEE. Isto significa que, de um modo geral, os tribunais tendem a decidir a favor do contribuinte, uma vez que as correções efetuadas não se revelam apropriadas. Adicionalmente, verificou-se que uma das principais razões para os conflitos entre o contribuinte e a AT resulta da desconsideração dos gastos efetivamente suportados pelo contribuinte, uma vez que a administração apenas corrige a seu favor, ignorando a correção favorável à outra parte. Como resultado, os tribunais têm frequentemente considerado que nestas situações a AT deve abster-se da aplicação do PEE, desde que não resultem de omissões voluntárias e intencionais, com vista à transferência de resultados entre exercícios.

Pela análise efetuada, ficou claro que a AT procura aplicar o disposto no art. 18.º do CIRC como uma cláusula anti-abuso. Por um lado, compreende-se esta posição da administração ao criar mais uma barreira à evasão fiscal; porém, não pode haver um tratamento idêntico para os contribuintes que cumprem a lei e para os que não a cumprem. Assim, deve-se evitar a aplicação rígida do PEE quando resulte numa situação de injustiça para o contribuinte, uma vez que ele é duplamente prejudicado, pois perde a dedutibilidade desse gasto no devido exercício e é posteriormente penalizado por uma correção da AT devido ao incumprimento do PEE (porque contabiliza o gasto num exercício indevido).

É possível concluir que o principal objetivo deste princípio é impedir a transferência de resultados entre exercícios e a omissão de rendimentos e gastos por parte do contribuinte. Assim sendo, a importância desta norma está explícita na fiscalidade (no art. 18.º do CIRC) e na contabilidade (no regime do acréscimo). Deste modo, verificamos que a administração fiscal pretende impor o cumprimento deste princípio a todo o custo, procurando limitar a liberdade do contribuinte na imputação dos gastos e rendimentos aos devidos exercícios, combatendo, desta forma, a evasão fiscal.

Numa análise geral, é possível identificar uma abordagem adequada nos casos em que se verificou o incumprimento do PEE. Assim, pretende-se que a AT ao efetuar correções pela invocação deste princípio averigue se existem intenções em transferir resultados entre exercícios e, caso não existam, desde que não resulte prejuízo para a Fazenda Pública, o princípio da justiça deverá sobrepor-se à aplicação do PEE. Deste

modo, a AT não devia efetuar correções em situações deste género, procurando abster-se da aplicação mecânica deste princípio, pois criam situações de injustiça. Nos casos em que a administração corrija a matéria coletável reportada, deve ser obrigada a efetuar uma compensação (correção simétrica) no exercício a que os rendimentos ou gastos se referem, evitando a criação de conflitos com o contribuinte.

Relativamente aos resultados obtidos, podemos concluir que existe uma divergência nas decisões proferidas pelos tribunais, uma vez que os contribuintes ganharam nove casos, a AT ganhou sete e os restantes quatro resultaram em decisões mistas. Deste modo, é possível concluir que este tema continua sujeito a alguma controvérsia na sua abordagem.

De um modo geral, as interpretações dos tribunais em relação ao princípio da periodização económica revelaram-se justas, uma vez que procuraram não prejudicar a Fazenda Pública nem o contribuinte pelos erros praticados. Apesar do incumprimento do PEE pelo contribuinte, os tribunais anularam por diversas vezes as correções efetuadas pela AT, pelo facto de que o contribuinte seria o único prejudicado com as mesmas, criando-se uma situação de injustiça. Assim, os tribunais defendem que o PEE deve ser conformado e interpretado de acordo com o princípio da justiça, consagrado nos arts. 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT, desde que não resulte prejuízo para a Fazenda Pública, nem exista uma intenção de transferir resultados entre exercícios.

Deste modo, foi possível delinear um caminho orientador para a abordagem desta temática através dos acórdãos analisados. Assim, em regra geral, a AT deverá abster-se de atuar quando se verificar a criação de uma situação injusta para o contribuinte, restringindo desta forma a sua atuação para os casos em que se verifique o incumprimento do PEE com a intenção de transferir resultados entre exercícios ou quando resultar prejuízo para a Fazenda Pública.

O presente estudo apresenta algumas limitações. Embora a amostra seja constituída por vinte acórdãos, não é possível afirmar com convicção que a linha orientadora descrita seja suscetível de aplicação em toda a jurisprudência sobre esta temática. Assim, um estudo contínuo e mais amplo sobre a aplicação deste princípio permitiria concluir com maior segurança se esta linha orientadora se encontra correta.

Outra limitação resultou do facto de alguns acórdãos serem antigos, o que hipoteticamente poderia ter conduzido a um tratamento distinto nos dias de hoje.

De todo o modo, não encontramos estudos sobre a aplicação do princípio da periodização económica, o que torna pertinente a realização de trabalhos desta natureza. Assim, é fundamental prosseguir este estudo, a fim de obter uma melhor compreensão de um tema que julgamos pertinente.

## Bibliografia

- Association, A. P. (2010). *Publication manual of the American Psychological Association* (6ª ed.). Washington DC: APA.
- Basto, J. G. (2007). *IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*. Coimbra Editora.
- Campos, D. L., & Campos, M. H. (1997). *Direito Tributário*. Almedina.
- Campos, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L. (2012). *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada* (4ª ed.).
- Carlos, A. F. (2016). *Impostos - Teoria Geral* (5ª ed.). Almedina.
- Catarino, J. R. (2016). *Finanças Públicas e Direito Financeiro* (3ª ed.). Almedina.
- Dourado, A. P. (2017). *Direito Fiscal* (2ª ed.). Almedina.
- Frada, J. J. (2005). *Novo Guia Prático para Pesquisa, Elaboração e Apresentação de Trabalhos Científicos e Organização de Currículos*. Sete Caminhos.
- Gomes, N. d. (1999). *Manual de Direito Fiscal* (8ª ed., Vol. II). Rei dos Livros.
- Guimarães, J. F. (Outubro de 2007). A Estrutura Conceptual da Contabilidade - do POC ao SNC. *Contabilista*, pp. 42-56.
- Guimarães, J. F. (Outubro-Dezembro de 2011). Os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (POC vc. SNC). *Revisores & Auditores*, pp. 28-44.
- Guimarães, V. B., & Catarino, J. R. (2012). *Lições de Fiscalidade*. Almedina.
- James, S., & Nobes, C. (2000). *The Economics of Taxation* (7ª ed.). Pearson Education.
- Lima, L. (Julho de 2011). Litígios com fisco no tribunal arbitral. *Associação sindical dos juízes portugueses*.
- Lopes, C. M. (2008). *Quanto custa pagar Impostos em Portugal?* Almedina.

- Martins, A. (Novembro de 2015). A Dedutibilidade dos Gastos e a Nova Redação do artigo 23.º, n.º 1 do CIRC: uma nota. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, pp. 95-114.
- Martins, A. (Julho de 2017). A evolução da tributação das pessoas coletivas: a propósito da relação normativa entre o resultado contabilístico e o resultado tributável desde a Contribuição Industrial até à atualidade. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, pp. 75-141.
- Morais, R. D. (2009). *Apontamentos ao IRC*. Almedina.
- Nabais, J. C. (2013). A Determinação da Matéria Tributável no IRC. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*.
- Nabais, J. C. (2015). *Direito Fiscal* (8ª edição ed.). Almedina.
- OECD. (2017). *Revenue Statistics: 1965-2016*.
- Pereira, M. H. (1988). *A Periodização do Lucro Tributável*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
- Pereira, M. H. (2014). *Fiscalidade* (5ª ed.). Almedina.
- Pinheiro, C. F., Azevedo, G. M., & Cruz, S. N. (Junho de 2013). Do POC ao SNC - Evolução e Aspectos Diferenciadores. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, pp. 1-24.
- Pires, M., & Pires, R. C. (2016). *Direito Fiscal* (5ª ed.). Almedina.
- Portugal, A. M. (2004). *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*. Almedina.
- Rodrigues, A. M. (2016). *SNC - Sistema de Normalização Contabilística* (3ª ed.). Almedina.
- Sanches, J. L. (1991). *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*. Edições Fisco.
- Sanches, J. L. (1998). *Manual de Direito Fiscal*. LEX.
- Sanches, J. L. (2000). *A Quantificação da Obrigação Tributária* (2ª ed.). LEX.
- Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3ª ed.). Coimbra Editora.
- Sanches, J. L. (2010). *Justiça Fiscal*. Fundação Francisco Manuel dos Santos.

- Santos, A. C. (2003). *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Almedina.
- Scholz, R. W., & Tiejte, O. (2002). *Embedded Case Study Methods*. SAGE Publications Inc.
- Silva, J. M. (Janeiro-Março de 2011). Os Conflitos entre a Fiscalidade e a Contabilidade no âmbito do trabalho de revisão/auditoria. *Revisores & Auditores*, pp. 54-65.
- Tavares, T. C. (Out-Dez de 1999). Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas - algumas reflexões ao nível dos custos. *Ciência e Técnica Fiscal*.
- Tavares, T. C. (2011). *IRC e Contabilidade - Da Realização ao Justo Valor*. Almedina.
- Teixeira, G. (2016). *Manual de Direito Fiscal* (4ª ed.). Almedina.
- Trindade, C. C. (2016). *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado*. Almedina.
- Vasconcelos, A. A., & Pinto, C. (Abril de 2012). *Apuramento do lucro tributável (Preenchimento da declaração modelo 22-quadro 07)*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Vasques, S. (30 de Setembro de 2005). Capacidade Contributiva, Rendimento e Património. *Associação Fiscal Portuguesa*, pp. 15-45.
- Villa-Lobos, N., & Vieira, M. (2013). *Guia da Arbitragem Tributária*. Almedina.
- Xavier, A. L., Frasquilho, M., Martins, A., Rodrigues, A. M., Courinha, G., Santos, J. P., . . . Gonçalves, P. P. (2013). *Uma Reforma do IRC orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego*. Comissão para a Reforma do IRC de 2013.





## Apêndice

### Apêndice I – Quadro comparativo do art. 18.º do CIRC

Quadro 1 – “Comparação entre o Art. 18.º do CIRC na versão inicial e na atualidade”

Artigo 18.º Periodização do lucro tributável (versão inicial)	Artigo 18.º Periodização do lucro tributável (versão atual)
<p>1 – Os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.</p> <p>2 – As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.</p> <p>3 – Para efeitos de aplicação do princípio da especialização dos exercícios:</p> <p>a) Os proveitos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes custos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;</p> <p>b) Os proveitos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes custos suportados, na data em que o serviço é terminado, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, em que deverão ser levados a resultados numa medida proporcional à da sua execução.</p> <p>4 – Para efeitos do disposto na al. a) do número anterior, não se tomam em consideração eventuais cláusulas de reserva de propriedade, sendo assimilada a venda com reserva de propriedade a locação em que exista uma cláusula de transferência de propriedade vinculativa para ambas as partes.</p> <p>5 – Os proveitos e custos de atividades de carácter plurianual poderão ser periodizados tendo em consideração o ciclo de produção ou o tempo de construção.</p>	<p>1 – Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.</p> <p>2 – As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.</p> <p>3 – Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:</p> <p>a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;</p> <p>b) Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução;</p> <p>c) Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no art. 19.º.</p> <p>4 – Para efeitos do disposto na al. a) do número anterior, não se tomam em consideração eventuais cláusulas de reserva de propriedade, sendo assimilada a venda com reserva de propriedade a locação em que exista uma cláusula de transferência de propriedade vinculativa para ambas as partes.</p> <p>5(*) – Os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços, bem como os gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos, são imputáveis ao período de tributação a que</p>

	<p>respeitam pela quantia nominal da contraprestação.</p> <p>6 – A determinação de resultados nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente é efectuada à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas.</p> <p>7 – Os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção, caso em que a quota parte desses gastos, equivalente à percentagem que a extracção efectuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em período de tributação anterior, é actualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o art. 47.º.</p> <p>8(*) – Os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial ou, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional, não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos.</p> <p>9 – Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, exceto quando:</p> <p>a) (*) Respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, quando se trate de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indirectamente, uma participação no capital igual ou superior a 5% do respetivo capital social; ou</p> <p>b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.</p> <p>10 – Para efeitos do cálculo do nível percentual de participação indirecta no capital a que se refere o número anterior são aplicáveis os critérios previstos no n.º 2 do art. 483.º do Código das Sociedades Comerciais.</p> <p>11 – Os pagamentos com base em acções, efectuados aos trabalhadores e membros dos</p>
--	---

	<p>órgãos estatutários, em razão da prestação de trabalho ou de exercício de cargo ou função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respectivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respectivo preço de exercício pago.</p> <p>12 – Exceto quando estejam abrangidos pelo disposto no art. 43.º, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do art. 2.º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários.</p>
--	--

## Apêndice II – Quadro comparativo do art. 23.º-A do CIRC

Quadro 2 – “Comparação entre o Art. 23.º-A do CIRC na versão inicial e na atualidade”

<p>Artigo 41.º</p> <p>Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (versão inicial)</p>	<p>Artigo 23.º-A</p> <p>Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (versão atual)</p>
<p>1 – Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:</p> <p>a) O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), incluindo as importâncias pagas por retenção na fonte ou por conta;</p> <p>b) A colecta da contribuição autárquica que for dedutível nos termos do art. 74.º;</p> <p>c) Os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar;</p> <p>d) As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;</p> <p>e) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;</p> <p>f) As rendas de locação financeira relativas a imóveis na parte correspondente ao valor dos</p>	<p>1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:</p> <p>a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros;</p> <p>b) As despesas não documentadas;</p> <p>c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do art. 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do art. 8.º;</p> <p>d) As despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da</p>

<p>terrenos ou de que não seja aceite reintegração nos termos da al. b) do n.º 1 do art. 32.º e, bem assim, as rendas de locação financeira de viaturas ligeiras de passageiros e de barcos de recreio e de aviões de turismo na parte em que não seja aceite reintegração nos termos da al. f) do n.º 1 do citado artigo;</p> <p>g) As despesas de representação, escrituradas a qualquer título, na parte em que a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos as repute exageradas;</p> <p>h) Os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial.</p> <p>2 – Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.</p>	<p>sua aplicação;</p> <p>e) As multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações de qualquer natureza que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade;</p> <p>f) Os impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar;</p> <p>g) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;</p> <p>h) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário;</p> <p>i) Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do art. 34.º, não sejam aceites como gastos;</p> <p>j) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;</p> <p>k) Os encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros que não estejam afetos à exploração do serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo;</p> <p>l) As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afetos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, exceto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável nos termos da al. e) do n.º 1 do art. 34.º ainda não aceite como gasto;</p> <p>m) Os juros e outras formas de remuneração de</p>
---	--

	<p>suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam a taxa definida por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, salvo no caso de se aplicar o regime estabelecido no art. 63.º;</p> <p>n) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte;</p> <p>o) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1 % do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam;</p> <p>p) A contribuição sobre o setor bancário;</p> <p>q) A contribuição extraordinária sobre o setor energético;</p> <p>r) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.</p> <p>2 – Não concorrem para a formação do lucro tributável as menos-valias e outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídos ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenham beneficiado, no próprio período de tributação ou nos quatro períodos anteriores, da dedução prevista no art. 51.º, do crédito por dupla tributação económica internacional prevista no art. 91.º-A ou da dedução prevista no art. 51.º-C.</p> <p>3 – Não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio, qualquer que seja o título por que se opere, de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo</p>
--	---

	<p>responsável pela área das finanças.</p> <p>4 – A Autoridade Tributária e Aduaneira deve disponibilizar a informação relativa à situação cadastral dos sujeitos passivos, que seja considerada relevante para efeitos do disposto na segunda parte da al. c) do n.º 1.</p> <p>5 – No caso de não se verificar o requisito enunciado na al. n) do n.º 1, ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.</p> <p>6 – Para efeitos da verificação da percentagem fixada na al. o) do n.º 1, considera-se que o beneficiário detém indiretamente as partes do capital da sociedade quando as mesmas sejam da titularidade do cônjuge, respetivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, sendo igualmente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais.</p> <p>7 – O disposto na al. r) do n.º 1 aplica-se igualmente às importâncias indiretamente pagas ou devidas, a qualquer título, às pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do seu destino, presumindo-se esse conhecimento quando existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do art. 63.º, entre o sujeito passivo e as referidas pessoas singulares ou coletivas, ou entre o sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento às pessoas singulares ou coletivas.</p> <p>8 – A Autoridade Tributária e Aduaneira notifica o sujeito passivo para produção da prova referida na al. r) do n.º 1, devendo, para o efeito, ser fixado um prazo não inferior a 30 dias.</p> <p>9 – Tratando-se de sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, pode ser fixado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças o número máximo de veículos e o respetivo valor para efeitos de dedução dos correspondentes encargos.</p>
--	--