

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 429/2017-T

Tema: IRC - Especialização dos Exercícios - Previsibilidade dos Gastos.

Acórdão

1. RELATÓRIO

1.1 A..., S.A., contribuinte fiscal, pessoa coletiva e matrícula número ..., com sede na Rua do ..., ...-... ..., veio, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e do artigo 10.º, números 1 e 2 do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março, requerer a constituição de tribunal arbitral.

1.2 É Requerida nos autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

1.3 O Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou os ora signatários para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, disso notificando as partes, e o Tribunal foi constituído a 20 de Setembro de 2017.

1.4 O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato o indeferimento do recurso hierárquico e, como objetos mediatos, o indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentados pela Requerente e o ato de autoliquidação de IRC da Requerente relativo ao exercício de 2013, na medida correspondente à não dedução no cômputo do lucro tributável de um gasto com contribuições para a Segurança Social efetivado em 2013 e de um gasto com uma liquidação de IMT no mesmo exercício, liquidação,

reclamação e recurso que estão melhor identificados no pedido da Requerente e nos documentos a ele juntos, para os quais aqui se remete.

A requerente pugna pela ilegalidade do indeferimento do recurso hierárquico e consequentemente do precedente indeferimento da reclamação graciosa, na medida em que desatendem o reconhecimento da ilegalidade de parte da autoliquidação de IRC e derrama consequente referente ao exercício de 2013 da requerente e, bem assim, pela ilegalidade de tal parte da autoliquidação de IRC (incluindo derrama estadual) e derrama municipal consequente referente ao exercício de 2013, mais concretamente no que respeita à não dedução para efeitos do apuramento do lucro tributável da sociedade Requerente do montante de € 499.830,49 (€ 486.281,14 em contribuições para a Segurança Social e € 13.549,35 em IMT), que origina imposto em excesso que ascende a €132.455,08, assim desagregado: € 124.957,62 em IRC e € 7.497,46 em derrama municipal consequente.

A Requerente defende que a obrigação de imposto ou contributiva só se torna certa, líquida e exigível, com a prática de um ato de liquidação e que, por sua vez, a imputação temporal de gastos só deve operar a jusante deste acontecimento, ou de uma estimativa do imposto quando fisicamente relevante, por impossibilidade de lidar com o plano etéreo e abstrato da lei, antes carecendo que em concreto se apura (ou pelo menos se estime, quando fiscalmente relevante) uma obrigação (objetivação).

Mais entende que, no caso da autoliquidação, não é exigível que se imponha ao contribuinte que sacrifique o seu entendimento e autoliquide sempre o que julga que a entidade administrativa entenderá como devido, sob pena de não considerar o gasto referente à liquidação oficiosa emitida pela entidade administrativa noutra exercício.

Defende que a interpretação da AT não respeitou o princípio da justiça nem o princípio da capacidade contributiva e que tem direito à dedução para efeitos de lucro tributável do montante de € 499.830,499, sendo que € 486.281,14 são referentes a contribuições para a Segurança Social e € 13.549,35 a IMT.

Conclui peticionando declaração de ilegalidade do indeferimento do recurso hierárquico, da reclamação e a ilegalidade (parcial) da autoliquidação referente ao exercício 2013 e a consequente anulação nessa parte, bem como o reembolso das quantias por ela pagas em consequência de tais liquidações, acrescidos de juros indemnizatórios.

1.5 A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA apresentou a sua resposta a 17 de Outubro de 2017.

Defendeu-se por impugnação, alegando que o princípio da especialização dos exercícios que encontra substância no artigo 18º do CIRC, determina que os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou reconhecidos independentemente do seu recebimento ou pagamento, e devem incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam, a não ser que, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas fosse, imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas, o que, no seu entender, não aconteceu no caso em apreço porquanto a Requerente teria conhecimento da existência do processo que corria na Segurança social desde 2007, ano em que surgiu o primeiro processo relativo a contribuições em falta de anos anteriores e já tinha constituído uma provisão para riscos e encargos adstrita aos encargos com a Segurança Social em 2007, no montante de 1.069.739,00€.

Mais defende que a dívida à Segurança Social tornou-se certa, líquida e exigível logo que a Requerente entregou as declarações de rendimentos dos seus trabalhadores com todas as componentes salariais, pois as normas legais que levaram a que fosse feito um procedimento inspetivo à Requerente já existiam aquando da entrega das declarações respeitantes àqueles anos, pelo que a Requerente não tem razão quando diz que a sua dívida à Segurança Social só se tornou certa, líquida e exigível com a decisão final emitida no procedimento administrativo conduzido pela Segurança Social e respetiva notificação, em 2013, dos montantes apurados nessa decisão, pois já o era muito antes (2007 a 2010).

Já quanto ao IMT, alega a Requerida que a Requerente “tentou claramente fugir ao pagamento do imposto que era legalmente, só não deixou de pagar porque foi alvo de um procedimento inspetivo que detetou a situação” e que, portanto, também aqui, o gasto não era de todo imprevisível, uma vez que a referida correção é decorrente da norma legal, previamente existente à data de 2009, e passível de cognoscibilidade por parte dos seus destinatários e que “quando muito a Requerente pode afirmar que não previa um procedimento inspetivo que detetasse a tentativa de fuga ao pagamento”, pelo que “esse seu desconhecimento não abona para efeitos de imprevisibilidade, razão pela qual, em consonância com princípio da periodização do lucro tributável, vertido no artigo 18º do CIRC, tal gasto deveria ter sido imputado ao ano a que respeita, isto é 2009, e não ao do seu pagamento, ou seja 2013”.

Alega que a não consideração de todos os custos e proveitos obtidos ou incorridos em determinado ano ou exercício económico, constitui não só violação do princípio da especialização de exercícios (artigo 18º do CIRC), como também viola o princípio da tributação do lucro real, porque se não forem declarados, pelo contribuinte, num determinado ano ou exercício, todos os proveitos e lucros a ele economicamente imputáveis, o lucro que vier a apurar não pode, naturalmente, corresponder ao lucro real desse ano ou exercício, e é em relação a esse período de tempo, que o lucro real, para efeitos de tributação, deve ser aferido.

Conclui pugnando pela improcedência de todos os pedidos, incluindo o relativo a juros indemnizatórios, ressalvando, quanto a este último, que mesmo que os primeiros procedessem, jamais haveria lugar a juros indemnizatórios por não haver, no seu entender, erro imputável aos serviços que os justifique.

1.6 Notificadas da intenção do Tribunal em dispensar a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, as partes não vieram opor-se.

1.7 A 23 de Novembro de 2017 veio a Requerente apresentar as suas alegações, reiterando a posição já vertida ao pedido de constituição de Tribunal arbitral e mais alegando que a Requerida entrou em contradição, no que respeita à questão da Segurança Social, quanto ao momento em que a dívida à Segurança Social se torna certa, líquida e exigível.

Mais sustenta que “não sendo o gasto dedutível anteriormente a título de estimativa/provisão (nisto estão AT e contribuinte de acordo), e só tendo o gasto sido materializado/concretizado em liquidação em 2013, ele pertence então fiscalmente ao apuramento do lucro tributável de 2013, independentemente da questão técnica de saber se do ponto de vista contabilístico este gasto deve entrar no apuramento do resultado contabilístico do exercício de 2013 (e entende-se que sim, anulando-se anteriores provisões contabilísticas e registando-se em contrapartida este gasto que agora ganhou existência efetiva, por oposição a potencial) ou se deve antes influenciar diretamente conta de capitais próprios (variação patrimonial negativa) sem passar por conta de resultados do exercício”.

1.8 A Requerida apresentou as suas alegações a 24 de Novembro de 2017, nas quais mantém, integralmente o teor da sua Resposta oportunamente apresentada, reiterando a argumentação lá aduzida. Acrescenta que, no seu entender, não pode nenhum sujeito passivo transportar para um ano diferente qualquer proveito ou gasto, ainda que tenha pago ou recebido nesse outro ano, pelo que, à luz deste princípio, a AT não pode aceitar a dedução deste gasto no ano de 2013 só porque foi neste ano que ocorreu o pagamento, consubstanciando esta sua tese em várias decisões de Tribunais superiores, que identifica e continuando a sustentar que é com o facto tributário que nasce a obrigação de imposto e que como, no caso da Segurança Social, a determinação desse valor não está dependente de qualquer outro apuramento que não o que resulta da lei, e esta não é passível nem de desconhecimento nem de imprevisibilidade, é nesse momento que a prestação se torna líquida, certa e exigível.

Quanto ao IMT, a Requerida continua, nas suas alegações, a sustentar que a correção é decorrente de uma norma legal vigente à data dos factos, i.e. em 2009, e passível de

cognoscibilidade por parte dos seus destinatários que não podem invocar o seu desconhecimento., razão pela qual, em consonância com princípio da periodização do lucro tributável, vertido no artigo 18º do CIRC, tal gasto deveria ter sido imputado ao ano a que respeita, isto é a 2009, e não ao do seu pagamento, ou seja, a 2013.

1.9 A 15 de Fevereiro de 2018 a Requerente veio juntar aos autos o comprovativo do pagamento da taxa de justiça subsequente.

1.10 O Tribunal proferiu dois despachos sucessivos, a 22 de Fevereiro e a 16 de Março de 2018, a prorrogar o prazo previsto para a decisão arbitral, atenta a complexidade da matéria sub judice e um outro, a 22 de Março de 2018, convidando as partes a enviarem os seus articulados em formato editável, ao abrigo do princípio de cooperação com o Tribunal do artigo 130.º do CPC.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente.

O processo não sofre de quaisquer vícios que o invalidem.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considera provada a seguinte factualidade:

- 1) Em 27 de Maio de 2014 a ora requerente procedeu à apresentação da sua declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2013 (Doc 1, com a PI);
- 2) Apresentou ulteriormente, em 19 de Junho de 2015, declaração de substituição considerando o direito a deduzir ao lucro tributável o montante global de €499.830,49 (€486.291,14 respeitante a contribuições para a Segurança Social e €13.549,35, respeitante a IMT) que não havia considerado na primeira declaração (Doc 2, com a PI);
- 3) A Requerente pagou, além da remuneração fixa, valores respeitantes a gratificações extraordinárias, gratificações eventuais, subsídio suplementar, bónus anual, prémios extraordinários e prémios de produtividade relativos aos meses de março, junho, setembro e dezembro de 2007; março abril, junho setembro e dezembro de 2008; março junho, setembro e dezembro de 2009 e março, abril, junho, setembro e dezembro de 2010 (Doc 12 com a PI);
- 4) Tais montantes não foram declarados pela Requerente à Segurança Social de forma a integrar a base de incidência contributiva para a quele regime previdencial;
- 5) A Segurança Social instaurou contra a Requerente, em 2011, processo de averiguações, pela não declaração das referidas remunerações variáveis;
- 6) Na sequência desse mesmo processo de averiguações foi também instaurado pela Segurança Social processo de execução, em 19 de Dezembro de 2013, para cobrança das contribuições que entendia estarem em falta (Doc 11 com a PI);
- 7) A Requerente pagou tais contribuições no âmbito desse processo de execução (Doc 11 com a PI);
- 8) A Requerente havia constituído uma provisão para riscos e encargos adstrita aos encargos com a Segurança Social em 2007, no montante de 1.069.739,00€;
- 9) No período de 2013, o montante total de provisão para outros riscos e encargos que havia sido efetuada pela Requerente, em períodos de tributação anteriores, ascendia a € 985.786,70, valor que foi totalmente acrescido no campo 721 da declaração de rendimentos (Modelo 22) do IRC referente ao período de tributação de 2012;

- 10) No decurso do período de tributação de 2013, na sequência do citado pagamento das sobreditas contribuições, a Reclamante procedeu a reversão da totalidade do montante da aludida provisão, tendo os rendimentos decorrentes da reversão da mesma sido desconsiderados para efeitos da determinação do respetivo lucro tributável em sede de IRC;
- 11) Foi homologada judicialmente a decisão de dispensa de aplicação de pena à reclamante pela prática, em co-autoria material e na forma consumada, de um crime de fraude contra a Segurança Social, previsto e punível pelo artigo 106^a, do RGIT (cfr doc 12, junto pela Reclamante);
- 12) Em 18 de Fevereiro de 2009 foi celebrado entre a Requerente e a sociedade B... Lda, NIPC ..., um contrato de concessão de exploração da pedreira, contida nos artigos urbano ... e rústicos ..., ..., ... e ... da freguesia de ..., pelo valor de 245.000€, a pagar 200.000€ com a assinatura do contrato e 45.000€ em 30.06.2009;
- 13) Em 2 de Julho de 2009, a Requerente e aquela sociedade outorgaram escritura de compra e venda de parte dos imóveis objeto de concessão;
- 14) Em 3 de Julho de 2009 a Requerente e aquela sociedade outorgaram escritura de compra e venda da parte restante dos imóveis objeto de concessão;
- 15) Em 2013 ocorreu uma ação inspetiva em resultado da qual resultou uma correção ao IMT relativo àquelas aquisições, por ter a inspeção considerado que o valor pago aquando da realização das escrituras de compra e venda dos imóveis, que correspondeu ao valor patrimonial tributário (VPT) dos mesmos, não teve em conta o valor pago anteriormente pelo direito à exploração;
- 16) A Requerente não contestou tal correção à liquidação de IMT e promoveu, em 2013, a liquidação do IMT em causa;
- 17) E pagou-o, no mesmo ano, no montante de € 13.549,35;
- 18) Aquando da apresentação em 27 de Maio de 2014, da sua declaração Modelo 22 relativa a 2013, não deduziu a requerente o montante daqueles encargos, antes anulou a sua consideração contabilística acrescentando-os para efeitos do cômputo do lucro tributável no campo 752 do quadro 7 da referida Modelo 22;

- 19) Para efeitos de operar essa dedução fiscal no exercício de 2013, apresentou então a requerente reclamação graciosa contra a sua autoliquidação de imposto nesse exercício;
- 20) A reclamação foi indeferida;
- 21) A Requerente apresentou contra a decisão de indeferimento recurso hierárquico;
- 22) O recurso hierárquico foi também indeferido por despacho de 13-4-2017 com os fundamentos constantes da informação que o antecede em que se concluiu: “De acordo com o princípio da legalidade em conjugação com o princípio da especialização de exercícios previsto no artigo 18º, do CIRC e do princípio da justiça que norteia a atuação da AT impedindo a tributação desmedida mas obrigando a uma vigilância constante contra comportamentos de evasão e fraude fiscal, não é aceitável o reconhecimento da dedutibilidade fiscal dos encargos suportados com contribuições para a Segurança Social e IMT no exercício de 2013, quando os mesmos respeitam a exercícios anteriores e eram conhecidos e previsíveis” e que foi notificado à Requerente em 19 de Abril de 2017.

Factos não provados

Não foram alegados pelas partes quaisquer outros factos com relevo para a apreciação do mérito da causa e que não se tenham provado.

Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se nas alegações da Requerente e da Requerida não contraditadas pela parte contrária, sustentadas na prova documental junta quer pela Requerente quer pela Requerida, cuja autenticidade e correspondência à realidade também não foram questionadas.

Assinale-se que a divergência fundamental das partes é, no essencial, relativa à subsunção e ao enquadramento jurídico.

4. MATÉRIA DE DIREITO

Assinale-se preliminarmente que, conforme em data muitíssimo recente assinalou o STA [cfr Acórdão de 14-3-2018, no Proc nº 0716/13/2ª Secção], é jurisprudência corrente e pacífica que o Tribunal não tem de apreciar ou conhecer todos os argumentos ou considerações que as partes tenham produzido. Isto porque uma coisa são as questões submetidas ao tribunal e outra são os argumentos que se usam na sua defesa. Sendo que só têm dignidade de questões as pretensões processuais formuladas pelas partes ao tribunal e não os argumentos por elas usados em defesa das mesmas, não estando assim o tribunal vinculado a apreciar os argumentos utilizados pelas partes

O ato objeto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral é, citando a Requerente, “(...)o indeferimento do recurso hierárquico supra identificado e, conseqüentemente, o indeferimento expresso da reclamação graciosa e (e em termos finais ou últimos), o ato de autoliquidação de IRC da requerente relativo ao exercício de 2013, na medida correspondente à não dedução no cômputo do lucro tributável de um gasto com contribuições para a Segurança Social efectivado em 2013, e de um gasto com uma liquidação de IMT no mesmo exercício (cfr. Docs. n.ºs 1 e 2) (...)”.

QUESTÕES DECIDENDAS

Além de questões de constitucionalidade, suscita a Requerente as seguintes questões:

1ª Saber se a Requerente podia, na situação dos autos, proceder, na declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2013, à dedução no cômputo do lucro tributável de um gasto com contribuições para a Segurança Social emergente de remunerações e outros acréscimos salariais a colaboradores vencidos em anos anteriores;

2ª - Se é igualmente admissível a dedução ao lucro tributável no exercício de 2013 do valor de € 13.549,35 relativo à correção ao IMT relativo a aquisições de imóveis efetuadas pela Requerente em 2009, por ter a inspeção considerado que o valor pago aquando da realização das respetivas escrituras de compra e venda dos imóveis, que correspondeu ao valor patrimonial tributário (VPT) dos mesmos, não teve em conta,

como base de tributação, o valor pago anteriormente pelo direito à exploração de pedreira nos imóveis objeto da venda e

3ª Saber, para o caso de se considerar que a Requerente poderia proceder àquelas deduções e, conseqüentemente, de serem julgados ilegais os despachos de indeferimento da reclamação graciosa e recurso hierárquico apresentados pela Requerente e a sua autoliquidação, se são devidos juros indemnizatórios pelas quantias por ela indevidamente pagas.

Vejamos então.

1ª – A questão dos encargos pagos pela Requerente no ano de 2013 no valor de € 486.281,14 relativos contribuições para a Segurança Social emergentes de prémios e gratificações atribuídas aos seus colaboradores entre 2007 e 2010

O artigo 18.º, nº 1 do CIRC, tem a seguinte redação: *“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.”*

Como explica Rui Duarte Morais, *“a imputação de um proveito ou custo a certo exercício obedece a um critério económico (e não a um critério financeiro), ou seja, as operações nele efetuadas afetam o respetivo resultado, independentemente do recebimento ou pagamento do respetivo preço ou outra contrapartida. Contabilizam-se créditos e débitos e não pagamentos e recebimentos.*

(...) Não releva, para a imputação temporal de um custo, o momento em que a empresa extingue os seus débitos, mas sim o momento em que tais obrigações nascem. Incluem-se, pois, nos proveitos e custos do exercício, os encargos com origem no mesmo, ainda que a receber ou a pagar no futuro”¹

Assim, e manifestamente, decorre deste preceito que, no caso *sub judicio*, os gastos em causa deveriam ter sido considerados para efeitos fiscais no ano do nascimento das

¹ APONTAMENTOS AO IRC, Almedina, 2007, pags. 64-65.

respetivas obrigações (no caso das contribuições para a Segurança Social, nos períodos em que deveriam ter sido declaradas as remunerações, principais e acessórias dos trabalhadores) e não no ano do efetivo pagamento das contribuições.

Acresce que a solução do art. 18º, nº 1, do CIRC, ainda que possa não coincidir eventualmente com a contabilística, sempre deverá prevalecer à luz do disposto no artigo 17º-1, do CIRC.

Assinale-se, *en passant*, que a não consideração de todos os custos e proveitos obtidos ou incorridos em determinado ano ou exercício económico, constitui não só violação do citado princípio da especialização de exercícios (artigo 18º do CIRC), como também viola o princípio da tributação do lucro real, porque se não forem declarados, pelo contribuinte, num determinado ano ou exercício, todos os proveitos e lucros a ele economicamente imputáveis, o lucro que se vier a apurar não pode, naturalmente, corresponder ao lucro real desse ano ou exercício, e é em relação a esse período de tempo, que o lucro real, para efeitos de tributação, deve ser aferido.

A exceção consagrada no número 2 do mesmo artigo tem a seguinte redação: “*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.*”

Como se afirma no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04.02.2008 (Proc. 0807/07 ²), este princípio (especialização de exercícios), “*(...)visa tributar a riqueza gerada em cada exercício e daí que os respetivos proveitos e custos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respetivo recebimento ou pagamento ocorram (...) deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais*” ³,

² Texto integral em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/aa3d88ac3de9166180257425003ab3a9?OpenDocument&ExpandSection=1>.

³ Nossos enfatizados.

com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.”. O mesmo entendeu aquele Tribunal no Acórdão proferido a 14.03.2018, no Processo 0716/13 ⁴.

Tem sido igualmente entendimento do Supremo Tribunal Administrativo (STA) que a não entrega ou entrega com falhas das declarações de remunerações não impede os contribuintes de considerar a dívida como certa, líquida e exigível, pois essa falta ou erro pode dar origem a aplicação de coima, mas não implica que o Requerente não possa liquidar a respetiva obrigação em dívida (falta de pagamento da contribuição) com base nos elementos de que dispõe referentes aos trabalhadores em causa, sendo este o entendimento mais respeitador dos princípios da certeza e segurança jurídicas, pois tal entendimento não põe em causa a alegada incerteza da dívida (Cfr., por todos o Acórdão do STA proferido no âmbito do processo nº 01431/12, em 19/02/2014)

Assim é que, a dívida à Segurança Social torna-se certa, líquida e exigível logo que a Requerente entregou as declarações de rendimentos dos seus trabalhadores com as componentes salariais, pois as normas legais que levaram a que fosse feito um procedimento inspetivo à Requerente já existiam aquando da entrega das declarações respeitantes àqueles anos.

Quer dizer que no caso em apreço, está completamente ausente a imprevisibilidade e/ou desconhecimento (18º-2, CIRC), não imputável ao sujeito passivo, dos custos em causa (contribuições para a Segurança Social). Sufragar outro entendimento seria reconhecer que a ignorância ou má interpretação da Lei justificaria a falta do seu cumprimento e isentaria o infrator das consequências legais estabelecidas. O que é manifestamente contrário ao disposto no artigo 6º, do Código Civil. (sublinhado nosso).

Nesta mesma linha se encontram , v. g., os acórdãos do STA de 5-2-2003 - Recurso nº 1648-02, Ap., D R de 25-2014, pág. 217 [*“(...)feita a autoliquidação de IRC na qual se incluíram indevidamente os encargos com férias e subsídios de férias referentes a ano não abrangido, pode a Administração tributária proceder à correção oficiosa, retirando tais custos, de acordo com princípio da especialização de exercícios (...)”*] e de 25-6-2008 – Recurso nº 291/08 [*“(...)para efeitos do nº 2 (do artigo 18º, do CIRC) as componentes positivas ou não são imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas quando a sua não*

⁴ Texto integral em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/7ae08b5be2ce5bf78025825500583e67?Op>

consideração, no exercício a que respeitam, se deve a erro contabilístico ou outro, do próprio contribuinte, já que tal norma há-de interpretar-se no sentido de que tais pressupostos, para serem relevantes, hão-de decorrer de situações externas que aquele não pode controlar (...)”.

Assim é que não se antolha, no caso, a imprevisibilidade dos descontos para a Segurança Social nos anos do pagamento das remunerações, quando, à luz da legislação vigente sobre a matéria, era absolutamente clara a obrigação da entidade patronal de efetuar e espelhar nas declarações respetivas, os descontos para a Segurança Social sobre, não só a remuneração base dos seus trabalhadores como também sobre:

- As diuturnidades e outros valores estabelecidos em função da antiguidade dos trabalhadores;
- As comissões, bónus e outras prestações de natureza análoga;
- Os prémios de rendimento, de produtividade, de assiduidade, de cobrança, de condução, de economia e outros de natureza análoga que tenham carácter de regularidade;
- A remuneração pela prestação de trabalho suplementar;
- A remuneração por trabalho noturno;
- A remuneração correspondente ao período de férias a que o trabalhador tenha direito;
- Os subsídios de Natal, de férias, de Páscoa e outros de natureza análoga;
- Os subsídios por penosidade, perigo ou outras condições especiais de prestação de trabalho;
- Os subsídios de compensação por isenção de horário de trabalho ou situações equiparadas e
- Os valores dos subsídios de refeição, quer sejam atribuídos em dinheiro, quer em títulos de refeição, nos mesmos termos previstos no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

Não tendo procedido ao integral cumprimento dessas suas obrigações declarativas perante a Segurança Social em 2009, *sibi imputat*.

E isto mesmo foi reconhecido no processo de inquérito-crime nº .../12... TAPBL instaurado nos Serviços do Ministério Público de Pombal, em que se considerou que a ora Reclamante não procedeu à declaração de todos os valores pagos aos seus trabalhadores [designadamente os ora mencionados em 3) e 4), do elenco de factos provados], “(...)agindo de forma livre e consciente na ocultação de tais valores (...)” (cfr Doc 12, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

Concluindo nesta parte: não se vislumbra qualquer fundamento para deixar de aplicar no caso *sub judicio* o regime-regra da periodização do lucro tributável, prevista no artigo 18º-1, do CIRC.

Razão pela qual irá o pedido improceder quanto a esta questão.

2ª - Dedução ao lucro tributável do exercício de 2013 do valor de € 13.549,35 relativo à correção ao IMT relativo a aquisições de imóveis efetuadas pela Requerente, por ter a inspeção considerado que o valor pago aquando da realização das escrituras de compra e venda dos imóveis, que correspondeu ao valor patrimonial tributário (VPT) dos mesmos, teve em conta o valor pago anteriormente pelo direito à exploração

O IMT incide sobre as transmissões onerosas do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre imóveis situados no território nacional e é devido, em regra, pelas pessoas, singulares ou coletivas, para quem se transmitam os imóveis, constituindo-se a respetiva obrigação tributária no momento em que ocorre a transmissão – Cfr, em especial, artigos 1º, 2º e 4º, do CIMT.

Quanto ao valor de incidência do IMT, dispõe o artigo 12º, do CIMT que será o constante do ato ou contrato ou então o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

No caso dos autos, entre a Reclamante e a sociedade B... Lda, NIPC ..., foi outorgado, em 18-2-2009, um contrato de concessão de exploração da pedreira, integrada nos artigos urbano ... e rústicos ..., ..., ... e ... da freguesia de ..., pelo valor de 245.000€, a pagar 200.000€ com a assinatura do contrato e 45.000€ em 30.06.2009 e, em 2 de Julho de 2009 e 3 de julho de 2009, a Requerente e aquela sociedade outorgaram escritura de compra e venda dos imóveis objeto daquela concessão

Considerando que o valor pago aquando da realização das escrituras de compra e venda dos imóveis correspondeu ao valor patrimonial tributário (VPT) dos mesmos, não tendo em conta o valor pago anteriormente pela Requerente agora compradora pelo direito à exploração, foi liquidado IMT adicional, em 2013, na importância de € 13.549,35

A Requerente promoveu, em 2013, a liquidação do IMT em causa e procedeu ao seu pagamento.

Pois bem, a questão que se coloca é a de saber se esta liquidação “adicional” em 2013 era ou poderia ser considerada imprevisível ou manifestamente desconhecida para beneficiar da exceção ao regime-regra da periodização previsto no citado artigo 18º-1, do CIRC, nos termos do nº 2, deste normativo.

Uma primeira nota é que não está em causa nem consta dos autos que a Requerente tenha impugnado sequer esta liquidação de IMT. Não é tal matéria ou ato tributário o objeto destes autos.

Apenas objeto do pedido nesta parte é, segundo se entende, saber se poderia a Requerente imputar ao exercício em que ocorreu o pagamento (2013) este gasto com IMT emergente de atos de transmissão de imóveis ocorridos em 2009.

Ora não se vislumbra contestado ou posto em causa pela Requerente que devesse ter sido alterada, como o foi pela AT em 2013 na sequência de ação inspetiva, a liquidação de IMT efetuada aquando da transmissão dos imóveis em 2009.

Perpassa, por conseguinte, a ideia de que estaria originariamente incorreta a liquidação de IMT com base no VPT dos imóveis e que esta deveria ser antes, como veio a acontecer em resultado de inspeção tributária, o valor pago anteriormente pelo direito à exploração dos imóveis transmitidos.

A surpresa ou imprevisibilidade não está assim sustentada em factos alegados ou demonstrados; pelo contrário, atento o pagamento, aparentemente pacífico (não consta ter sido impugnado pela Requerente) de IMT liquidado em 2013, tal parece mesmo reforçar, dalgum modo, a previsibilidade dessa liquidação.

De todo o exposto e em conclusão: resulta não ter sido comprovada ou estribada em factos concretos, qualquer imprevisibilidade relevante e que permitisse aceitar a natureza imprevisível ou desconhecida em 2009 da obrigação de IMT no enquadramento jurídico-

tributário que veio a ser reconhecido, incluindo pela Requerente, em 2013, na sequência da inspeção levada a cabo pelos serviços da AT.

Daqui decorrerá igualmente a improcedência do pedido arbitral também nesta parte, por não verificação dos pressupostos da sobredita exceção à regra da periodização do lucro tributável.

Questões de constitucionalidade suscitadas pela Requerente

Na fundamentação do pedido de pronúncia arbitral, aborda a Requerente questões de (in)constitucionalidade.

Surpreende-se designadamente a alegação de que se a norma do artigo 18.º, do CIRC, especialmente os seus n.ºs 1 e 2, “*(...)fosse aplicável para dirimir a questão destes autos(...) na interpretação que a AT dela fez é inconstitucional, por violação do princípio da proporcionalidade (proibição de excesso) que resulta da consagração do princípio do Estado de direito democrático inscrito no artigo 2.º da Constituição, com concretização particular nos artigos 18.º, n.º 2, e 266.º n.º 2, da Constituição, e por violação do direito constitucional à tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos, consagrado no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição, que não se compadece com a imposição de que o contribuinte autoliquide voluntariamente em dado timing uma dada contribuição que a autoridade administrativa considere devida, sob pena de não poder deduzir o inerente gasto fiscal em sede de IRC com essa contribuição caso a liquidação da mesma lhe venha a ser imposta em exercício posterior pela entidade administrativa (liquidação ofícosa)(...)*” e reputa violado o princípio da justiça na consideração de que, se bem entendemos, não resultou qualquer prejuízo para a Fazenda Pública decorrente de eventual erro do Requerente quando desconsidera os custos do exercício de 2009, e os imputa ou reflete no exercício de 2013 [artigos 70º e segs, do PPA].

Não se antolham, designadamente, fundamentos factuais e jurídicos minimamente sustentados ou sustentáveis para considerar a ocorrência de “*(...) violação do direito constitucional à tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos, consagrado no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição (...)*” e do princípio da proporcionalidade e da proibição do excesso nem qualquer imposição administrativa de liquidação de impostos.

O princípio da proporcionalidade obriga a Administração a não afetar os direitos ou interesses legítimos dos contribuintes em termos não adequados e proporcionados aos objetivos a realizar – Cfr artigo 7º, do CPA (Código de Procedimento Administrativo).

No caso *sub judicio*, as liquidações e procedimentos da AT ocorreram, como se viu, pura e simplesmente da Lei e do princípio da legalidade a que está especialmente adstrita a Administração Fiscal e adentro de total e absoluta normalidade legal e constitucional.

Por outro lado, não se vislumbra, ainda que indiciada, a invocada ou insinuada afetação do direito da Requerente à tutela jurisdicional efetiva, entendido este princípio como uma garantia dada ao cidadão de poder apelar para uma decisão jurisdicional acerca de uma questão que o oponha à Administração, assegurando-lhe os meios necessários para que a garantia em cause seja real e efetiva. De facto, de nada vale que a lei preveja a possibilidade de recurso contencioso de um acto administrativo se, por exemplo, os pressupostos de recorribilidade dos mesmos forem de tal forma apertados que inibam a possibilidade de recurso na grande maioria das situações em que o particular se tenha por lesado pela Administração.

No caso, não se vislumbra qualquer fundamento para um juízo de violação desse princípio.

E quanto ao princípio da justiça – que a Requerente entende igual e doutamente violado - este não impõe o afastamento do art. 18º, nº 1, do CIRC, tanto mais que tal redundaria, no caso, no afastamento da regra da especialização dos exercícios, através da violação dessa mesma regra relativamente ao exercício de 2009.

Assinale-se que o princípio da justiça, não é absoluto mas antes tem de ser equacionado em cada situação concreta em confronto com outros princípios como, por exemplo, o da legalidade.

“O princípio da justiça, como parâmetro aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas, pressupõe, porém, que esteja em causa uma solução normativa absolutamente inaceitável (...), que afete uma dada dimensão do núcleo fundamental dos interesses essenciais da pessoa e que colida com os valores estruturantes do ordenamento jurídico” [Cfr acórdão do Tribunal Constitucional 363/2001 (publicado no Diário da República, II Série, de 13 de Outubro de 2001)]

“A administração deverá abster-se de concretizar os comandos legais quando, em face das particularidades do caso, não se verificarem as razões de interesse público que justifiquem a sua atuação ou quando produza um resultado manifestamente injusto” - Cfr. Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, de Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa – Anotação ao artigo 55º, onde se prevêm os princípios do procedimento tributário.

Pois bem, não resulta manifestamente injusto o resultado “imposto”, pela AT, do cumprimento da regra de periodização de exercícios, nem está evidenciado – bem pelo contrário – que as omissões declarativas da Requerente respeitantes às contribuições para a Segurança Social em 2009, fossem involuntárias ou resultantes de desconhecimento não culposo dessa obrigação.

Relativamente ao princípio da capacidade contributiva dir-se-á igualmente que não resulta afetado pelo facto de não ocorrer a relevância fiscal em 2013, de obrigações nascidas e evidenciadas em 2009. Bem pelo contrário.

A capacidade contributiva sendo um conceito jurídico económico ⁵, plasmado no artigo 104º-2, da Constituição e no artigo 4º, da LGT, reconduz-se ao princípio de que “todos os cidadãos devem pagar impostos sobre a totalidade dos seus rendimentos, e na medida destes”.

Ora, pelo contrário, seria a capacidade contributiva da Requerente no ano de 2013 que saíria afetada ou distorcida se fosse aceite a imputação nesse exercício de custos do exercício de 2009 sem, como se viu, fundamento válido.

Assim é que se revela igualmente desprovida de fundamento a invocação, no caso, da violação do princípio da capacidade contributiva.

3ª Saber, para o caso de se considerar que a Requerente poderia proceder àquelas deduções e, conseqüentemente, de serem julgados ilegais os despachos de indeferimento da reclamação graciosa e recurso hierárquico apresentados pela Requerente e a sua autoliquidação, se são devidos juros indemnizatórios pelas quantias por ela indevidamente pagas.

⁵ Diferente do conceito de capacidade tributária, como sinalizam Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Leite de Campos, *Direito Tributário*, Almedina, 1966, pp. 130 e ss.

Esta última questão suscitada pela Requerente, com a improcedência total das demais, fica obviamente prejudicada.

5. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação supra, decide-se:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido e, em consequência,
- b) Manter na ordem jurídica os sobreditos atos de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, bem como o ato de autoliquidação de IRC na medida correspondente à não dedução no cômputo do lucro tributável do gasto com contribuições para a Segurança Social efetivado em 2013 e do gasto com a liquidação de IMT no mesmo exercício mas relativo ao exercício de 2009;
- c) Julgar prejudicado o pedido de juros indemnizatórios e
- d) Condenar a Requerente nas custas deste processo.

* * *

Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €132.455,08, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

Custas

O montante das custas, a cargo da Requerida, é fixado em €3.060,00 (artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT).

- Notifique-se.

Lisboa, 21 de maio de 2018

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Presidente)

António Alberto Franco
(Árbitro Adjunto)

Eva Dias Costa
(Árbitra Adjunta)