

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 25/2012-T

Tema: IRC – Dedução de prejuízos fiscais

CAAD – Arbitragem Tributária

Proc n.º 25/2012 – T

ACÓRDÃO

I RELATÓRIO

... (doravante também designada por “requerente” ou, abreviadamente, por “...”), NIF ..., com sede na ... , veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do disposto nos artigos 2º-1/a), 6º-2/a) e 30º, do DL n.º 10/2011 (RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária), tendo por objeto a pronúncia sobre a legalidade de liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1994.

Pede concretamente a requerente:

- (i) A declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRC n.º ..., relativa ao exercício de 1994, no valor de EUR 66.985,00 e
- (ii) a condenação da Autoridade Tributária à devolução do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios a computar nos termos do artigo 43º da LGT.

Cumpridos os necessários e legais tramites processuais, designadamente os previstos no DL 10/2011 e Portaria 112-A/2011, foi constituído, em 2 de abril de 2012, este Tribunal (Cfr ata respetiva).

A fundamentar o seu pedido, alega o SP, no essencial, a seguinte factualidade:

a) A ora Requerente é uma sociedade residente, para efeitos fiscais, em Portugal.

b) Em Julho de 1989, a ora Requerente registou uma sucursal em Espanha.

c) Em virtude dos maus resultados económicos obtidos no decorrer de diversos exercícios consecutivos (1989, 1990, 1991, 1992 e 1993), a Requerente decidiu, no decurso do ano de 1994, proceder ao encerramento da sucursal.

d) Com o encerramento da sucursal em Espanha, a Requerente integrou e contabilizou nas suas contas os prejuízos acumulados ao longo dos referidos exercícios num montante total de Esc. 89.312.237\$00, o que determinou o apuramento de prejuízos fiscais no exercício de 1994.

e) A ora Requerente foi alvo de uma ação de fiscalização interna desencadeada pelos Serviços de Fiscalização Tributária da Direção Geral dos Impostos, os quais detetaram uma inexatidão no preenchimento da *Declaração Modelo 22* do IRC referente ao exercício de 1994, inexatidão essa que consistiu na contabilização, alegadamente, indevida como custo do exercício na conta «Outros custos e perdas operacionais» da quantia de Esc. 89.312.237\$00 respeitante a custos incorridos com a sucursal da ... em Espanha (cfr. cópia do relatório que incorpora os fundamentos das correções que se junta como documento n.º 1).

f) Para sustentar a sua posição, os serviços de inspeção invocaram que “*Estes custos são prejuízos acumulados ao longo de 5 anos de atividade da Sucursal em Barcelona, que a contribuinte (Sede) nunca integrou na sua contabilidade, tendo vindo a fazê-lo neste exercício pelo prejuízo acumulado, na data de encerramento da Sucursal (...) para de seguida concluírem que “De conformidade com os preceitos estabelecidos conclui-se que o custo, prejuízo da Sucursal, está incorretamente imputado ao exercício em análise, visto tratar-se de prejuízos dos 5 anos anteriores ao exercício em análise. Os prejuízos considerados são dos exercícios de 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993, no montante de Esc. 89.312.237\$00, pelo que este valor será acrescido ao resultado fiscal do exercício.”*

g) Deste modo, com fundamento no disposto no artigo 18.º do Código do IRC, a Administração Tributária recusou a dedutibilidade no exercício de 1994 dos prejuízos acumulados na sucursal em Espanha e apurados na data do respetivo encerramento.

h) A 28 de Agosto de 1998, a ora Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º ..., relativa ao exercício de 1994, no valor de ESC 13.429.375 (EUR 66.985,00) – cfr. cópia que se junta como documento n.º 2.

i) A 24 de Setembro de 1998, a Requerente apresentou reclamação graciosa, na qual solicitou a anulação do referido ato tributário, tendo a reclamação sido expressamente indeferida por despacho de 16 de Outubro de 2001.

j) A 28 de Setembro de 1998, a Requerente procedeu ao pagamento da liquidação sindicada, conforme evidenciado no documento n.º 3 em anexo.

k) A 22 de Novembro de 2001, a Requerente apresentou recurso hierárquico dirigido ao Exmo. Senhor Ministro das Finanças do indeferimento expresso da reclamação graciosa, tendo o mesmo sido indeferido por despacho datado de 5 de Março de 2004.

l) A 23 de Junho de 2004, a ora Requerente apresentou junto do - então designado - Tribunal Administrativo e Fiscal de ..., ação administrativa especial do referido ato tributário, ação posteriormente convolada em impugnação judicial (cfr. cópia que se junta como documento n.º 4).

m) O processo de impugnação judicial continua a aguardar decisão junto da^a Unidade Orgânica do atual Tribunal ..., sob o n.º

Decorrente deste alegado enquadramento factual, extrai a requerente as seguintes **ilações/conclusões jurídicas**:

- o artigo 18º, do CIRC não inviabiliza em absoluto o reconhecimento das citadas perdas apuradas na sucursal;

- a tributação apurada no exercício de 1994 por via das alegadas correções, conduz a uma situação de tributação excessiva na medida em que a requerente suportou imposto indevidamente nos exercícios de 1989, 1990, 1991 e 1992.

- não havendo prejuízo para o Estado, o erro na contabilização e reporte dos prejuízos não deve ser fiscalmente sancionado.

- a admitir-se a não dedução dos prejuízos no exercício de 1994, a Requerente suportaria imposto em montante manifestamente superior ao legalmente devido, o que contraria o princípio da tributação segundo o lucro real.

- a Administração Tributária nunca contestou o montante dos prejuízos ou a sua dedutibilidade, mas apenas a sua imputação ao exercício de 1994 por força do preceituado no artigo 18º do CIRC.

- sendo inviável a reconstituição do reporte dos prejuízos na data em que ocorreu a inspeção, a dedução efetuada pela Requerente no exercício de 1994 permite a reposição parcial da sua situação tributária, assim se conformando o comando constitucional de tributação pelo lucro real com o princípio da justiça plasmado no artigo 55º da LGT.

- A devida articulação e ponderação do interesse público com o princípio da justiça tem levado a nossa Jurisprudência a aceitar a derrogação do princípio da especialização dos exercícios sempre que tal não resulte de omissões voluntárias por parte do sujeito passivo, como é o caso.

- Do acervo de diversas decisões jurisprudenciais (que cita) é possível concluir o seguinte: (i) que nos casos em que a violação do princípio da especialização dos exercícios decorra de erro ou omissão involuntária do sujeito passivo; (ii) não seja possível a correção do referido erro; e (iii) inexista prejuízo para a Fazenda, os atos tributários que vierem a ser aplicados em desrespeito do princípio da justiça deverão ser anulados por vício de lei e do princípio da justiça.

- Resumindo: nas situações em que da violação do princípio da especialização dos exercícios não haja prejuízo para a Administração Tributária - por ter havido contabilização dos custos e proveitos embora não no exercício a que diziam respeito - e que tal violação não tenha tido origem num ato de omissão voluntária ou intencional, o princípio da especialização dos exercícios deve ser interpretado por referência ao princípio da justiça tributária previsto no artigo 55.º da LGT, devendo este último prevalecer.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo sido integralmente mantido o ato tributário sob impugnação (cfr comunicação da respetiva decisão, nos termos do artigo 13º-1, da LAT), apresentou resposta, contrariando o peticionado pela requerente, com os fundamentos que constam do respetivo articulado em que alega no essencial:

a) Relativamente aos exercícios de 1989 a 1993 apresentou a ... em Espanha as declarações anuais respeitantes ao estabelecimento estável, nas quais apurou os seguintes prejuízos em pesetas:

Exercício	Prejuízo
1989	3.796.09 1 Ptas
1990	18.847.3 99 Ptas
1991	18.231.5 70 Ptas
1992	25.618.5 48 Ptas
1993	7.318.15 8 Ptas

b) A estes prejuízos aplicou o fator 1.21 Esc., tendo apurado os prejuízos seguintes em escudos:

Pesetas	Escudos
3.796.091 Ptas	4 593 270 Esc.
18.847.399 Ptas	22 805 353 Esc.
18.231.570 Ptas	22 060 200 Esc.
25.618.548 Ptas	30 998

	443 Esc.
7.318.158 Ptas	8 854 971 Esc.
Total	89 312 237 Esc.

c) Foi este total que imputou ao exercício de 1994 como “outros custos e perdas operacionais”, o que determinou o apuramento de prejuízos fiscais no exercício de 1994 num montante total de 89. 312.237,00 Esc.

d) Em ação de fiscalização interna desencadeada pelos Serviços de Fiscalização Tributária da Direção Geral dos Impostos foi detetada uma inexatidão no preenchimento da *Declaração modelo 22* do IRC referente ao exercício de 1994.

Das correções

e) Na ação de fiscalização estes prejuízos foram considerados “Correções relativas a exercícios anteriores”.

f) As notas explicativas do POC (Capítulo 12) relativas às contas “697 – Correções relativas a exercícios anteriores” e “797 – Correções relativas a exercícios anteriores” têm redação idêntica, como a seguir transcrevermos: “... *derivados de erros ou omissões relacionados com exercícios anteriores, que não sejam de grande significado nem ajustamentos de estimativas inerentes ao processo contabilístico.*”
(*sublinhado nosso*)

g) Por outro lado, a nota explicativa da conta “59 – Resultados transitados” prevê que:

“... Excecionalmente, esta conta também poderá registar regularizações não frequentes e de grande significado que devam afetar, positiva ou negativamente, os capitais próprios, e não o resultado do exercício.”.

h) A contabilização das “correções de custos e proveitos relativos a exercícios anteriores” poderia ser efetuada nas contas “697” e “797” ou, alternativamente, na conta “59”, desde que verificadas os parâmetros aqui equacionados.

i) De acordo com esta conta do POC, que registava as correções desfavoráveis derivadas de erros ou omissões relacionados com exercícios anteriores que não fossem de grande significado nem ajustamentos de estimativas inerentes ao processo contabilístico, só teria aplicação quando se verificasse um erro esporádico e justificável pelas diferenças entre a óptica da tesouraria e a óptica financeira.

j) Situação e regulamentação que não se coadunam com o facto de ao longo de cinco anos o sujeito passivo omitir da sua contabilidade o resultado negativo obtido pela sua sucursal em Espanha, que por certo não seria desconhecido da sede.

k) A possibilidade de os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício serem deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de outros períodos de tributação posteriores, só faz sentido se se admitisse que a correção fosse efetuada, mas não se enquadrando esta nos parâmetros definidos nas contas do POC.

l) Não existia suporte legal que permitisse a correção ao resultado dos exercícios de 1989 a 1993, como pretendido.

m) O tratamento a dar aos custos do exercício não imputados aos custos do exercício a que digam respeito, quando não tenham sido aceites como componente negativa do lucro tributável do exercício em que foram contabilizados, deve respeitar o princípio da especialização dos exercícios (artigo 18.º CIRC) que se traduz na consideração, como custo de determinado exercício, dos encargos que economicamente lhe sejam imputáveis.

n) Dispondo o n.º 2 do artigo 18.º CIRC que “As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas”.

o) Sendo as regras fiscais por natureza diferentes das regras contabilísticas há neste caso uma coincidência, no que respeita às possibilidades de imputação de custos em anos diferentes daqueles em que estes se apuraram.

p) Para ser possível tal imputação impunha-se que “na data de encerramento das contas” do ano em que deveriam ser imputados, fossem “imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos”.

q) Os maus resultados económicos da sucursal acumularam-se ano após ano, eram conhecidos da Autora na data de encerramento anual das suas contas, pelo que não existe qualquer mecanismo legal que permita imputar estes custos ao ano de 1994.

r) Não podendo ser considerados custos do exercício para efeitos fiscais, estamos na presença de verdadeiros prejuízos, não podendo ser efetuada a correção pretendida pela Autora.

s) A derrogação do princípio da especialização dos exercícios seria admitida se os custos fossem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos, tem sido este o entendimento jurisprudencial.

t) Havendo neste caso uma clara violação do princípio da especialização dos exercícios, uma vez que a imputação feita pela Autora não tinha fundamento legal que a justificasse.

Da inaplicabilidade do Ofício- Circulado n.º 14 de 23.11.93 da Direção de Serviços de IRC

u) O ofício - circulado da Direção de Serviços de IRC datado de 23 de Novembro de 1993, regulamenta procedimentos relativamente ao tratamento de custos e

proveitos de exercícios anteriores, nomeadamente quanto à não imputação dos custos ao exercício a que digam respeito, quando não tenham sido aceites como componente negativa do lucro tributável, dando corpo ao princípio estipulado no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC.

v) Este ofício – circulado tem a sua aplicabilidade restringida aos “custos” e “proveitos”.

x) No caso sub – judice, como já foi demonstrado, não estamos na presença de custos na sua verdadeira aceção, mas antes de prejuízos, ou seja uma diferença entre determinado montante de proveitos e de custos, desconhecendo-se por completo os valores que compõem qualquer uma dessas rubricas.

z) A A. deixou ultrapassar todos os prazos para as respetivas correções anuais, não podendo, construindo uma teoria assente em pressupostos inaplicáveis, obter um efeito que não tem sustentabilidade legal.

aa) Não é de todo cognoscível o motivo pelo qual não podendo os referidos prejuízos deixarem absolutamente de serem do conhecimento da A. esta claramente optou por não os fazer revelar a seu tempo na sua contabilidade.

Da invocação do princípio da justiça

bb) A, reconhece que o seu procedimento, ao imputar ao exercício do ano de 1994 os prejuízos registados na sucursal de Barcelona durante os anos de 1989 a 1993, como acima referimos, foi inadequado e incorreto, e que o mesmo constituiu uma clara e manifesta violação da lei, no caso, da regra da especialização dos exercícios constante do art.º 18.º, n.º 1, do CIRC,

cc) Não pode considerar-se aquele procedimento contabilístico-tributário abrangido pela exceção constante do n.º 2, do art.º 18.º do CIRC pois jamais se pode afirmar que um procedimento reiteradamente assumido ao longo de 5 anos constitui,

para este efeito, uma componente negativa imprevisível ou manifestamente desconhecida em cada um daqueles exercícios.

dd) A A. não se limitou a imputar ao exercício de 1994 um facto fiscalmente relevante imputável a um exercício anterior, numa situação que porventura pudesse ser qualificada de imprevisível, oportunamente desconhecida, ou até mesmo aceitavelmente desculpável.

ee) O seu procedimento foi muito mais grave, ao durante 5 anos ter repetidamente cometido erros e inexatidões nas suas declarações modelo 22 do IRC. Assim foi no ano de 1989, como também nos anos de 1990, de 1991, de 1992 e de 1993.

ff) O princípio da justiça deve ser compatibilizado com outros, como o sejam desde logo os princípios da igualdade (qualquer contribuinte na situação da A. teria tido da parte da Administração Tributária exatamente a mesma resposta), e com os princípios da certeza e segurança das situações jurídicas consolidadas (a definitividade das liquidações de IRC dos anos de 1989 a 1993).

gg) De nada serve invocar o princípio da justiça sem relevar o facto – determinante –, de a A. ter tido ao seu dispor – e de ter utilizado e bem, conforme era seu direito – os meios gratuitos de contestação da liquidação adicional do ano de 1994, que consistiram na apresentação de uma reclamação graciosa e de um recurso hierárquico.

hh) A A. não demonstrou, como lhe competia e como deveria ter feito, que os erros e omissões cometidos no preenchimento das declarações de IRC dos anos de 1989 a 1993, não foram voluntários e ou intencionais.

ii) No ano de 1989 os prejuízos da sucursal foram praticamente iguais aos lucros da A., que no ano de 1990 os prejuízos da sucursal foram superiores aos lucros da A., que ano de 1991 os prejuízos de uma e os lucros de outra foram praticamente iguais,

que no ano de 1992 os prejuízos da sucursal duplicaram os lucros A, e que no ano de 1993 prejuízos e lucros de uma e de outra foram relativamente semelhantes.

jj) Estes valores, pela sua relevância e pela sua dimensão, exigiram da parte da A, a prova – que não fez –, de que as omissões e inexatidões constantes das 5 declarações de IRC não eram nem intencionais, nem voluntárias.

kk) E não podemos afirmar, para efeitos de aplicação do princípio da justiça, que é a mesma coisa discutir uma concreta e específica operação contabilística – como é feito nos Acórdãos citados no pedido de pronúncia arbitral –, ou, ao invés, a totalidade da atividade económica desenvolvida por uma empresa ao longo de 5 anos.

ll) Não é indiferente, para efeitos dos corolários que se pretendem fazer derivar do princípio da justiça, procurar aplicar uma jurisprudência que versou sobre muito concretas situações e operações contabilísticas, à situação dos autos, que se reporta à totalidade do exercício da atividade de uma empresa ao longo de 5 anos.

mm) Concluimos que a mera invocação do princípio da justiça não pode, por si só e face a todo o circunstancialismo da situação em análise, ser suficiente para considerar ilegal a liquidação adicional do IRC de 1994.

nn) Tal não só significaria uma clara e direta violação dos n.ºs 1 e 2 do art.º 18.º do CIRC, como dos princípios da igualdade e da segurança das situações jurídicas, para além de que nas situações em que aquele princípio foi utilizado pela jurisprudência referia-se exclusivamente as correções contabilísticas de aspetos concretos (provisões, juros, subsídios, créditos) com relevância plurianual, e não à aceitação num determinado exercício, da totalidade dos resultados, no caso, prejuízos, de uma empresa nos últimos 5 anos, situação esta que com aquelas nada tem de similar.

oo) Razão pela qual, não merece censura a atuação da Administração, mantendo-se a legalidade da liquidação adicional objeto da impugnação.

O Tribunal, ouvidas previamente as partes, considerou não se mostrarem necessárias alegações orais ou escritas (artigo 18º-2, do RJAT).

DESPACHO SANEADOR

Este Tribunal Arbitral, regular e legalmente constituído, é materialmente competente (arts. 2º-1/a) e 30º/1, do RJAT).

As partes detêm personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4º e 10º-2, do RJAT e 1º, da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março).

Inexistem, alegadas ou de conhecimento officioso, quaisquer exceções ou questões prévias de que cumpra conhecer.

O processo está isento de nulidades que o invalidem.

Foi cumprido o princípio do contraditório em todas as fases.

Cumpra decidir o litígio.

II FUNDAMENTAÇÃO

A – Os Factos

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade residente, para efeitos fiscais, em Portugal.
- b) Em Julho de 1989, a ora Requerente registou uma sucursal em Espanha.
- c) A Requerente decidiu, no decurso do ano de 1994, proceder ao encerramento da sobredita sucursal em Espanha.
- d) Relativamente aos exercícios de 1989 a 1993 apresentou a ... em Espanha as declarações anuais respeitantes ao estabelecimento estável, nas quais apurou os seguintes prejuízos em pesetas:

Exercício	Prejuízo
1989	3.796.09 1 Ptas
1990	18.847.3 99 Ptas
1991	18.231.5 70 Ptas
1992	25.618.5 48 Ptas
1993	7.318.15 8 Ptas

b) A estes prejuízos aplicou o fator 1.21 Esc., tendo apurado os prejuízos seguintes em escudos:

Pesetas	Escudos
3.796.091 Ptas	4 593 270 Esc.
18.847.399 Ptas	22 805 353 Esc.

18.231.570 Ptas	22 060 200 Esc.
25.618.548 Ptas	30 998 443 Esc.
7.318.158 Ptas	8 854 971 Esc.
Total	89 312 237 Esc.

e) Com tal encerramento da sucursal em Espanha, a Requerente integrou e contabilizou nas suas contas os prejuízos acumulados ao longo dos referidos exercícios num montante total de Esc. 89.312.237\$00, o que determinou o apuramento de prejuízos fiscais no exercício de 1994.

f) A Requerente foi alvo de uma ação de fiscalização interna desencadeada pelos Serviços de Fiscalização Tributária da Direção Geral dos Impostos, os quais detetaram uma inexatidão no preenchimento da *Declaração Modelo 22* do IRC referente ao exercício de 1994, inexatidão essa que consistiu na contabilização, alegadamente, indevida como custo do exercício na conta «Outros custos e perdas operacionais» da quantia de Esc. 89.312.237\$00 respeitante a custos incorridos com a sucursal da ... em Espanha (cfr. cópia do relatório que incorpora os fundamentos das correções – Doc 1, junto com a PI)).

g) Para sustentar a sua posição, os serviços de inspeção invocaram que *“Estes custos são prejuízos acumulados ao longo de 5 anos de atividade da Sucursal em Barcelona, que a contribuinte (Sede) nunca integrou na sua contabilidade, tendo vindo a fazê-lo neste exercício pelo prejuízo acumulado, na data de encerramento da Sucursal (...) para de seguida concluírem que “(...)de conformidade com os preceitos estabelecidos conclui-se que o custo, prejuízo da Sucursal, está incorretamente imputado ao exercício em análise, visto tratar-se de prejuízos dos 5 anos anteriores ao exercício em análise. Os prejuízos considerados são dos exercícios de 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993, no montante de Esc. 89.312.237\$00, pelo que este valor será acrescido ao resultado fiscal do exercício.”*

h) Deste modo, com fundamento no disposto no artigo 18.º do Código do IRC, a Administração Tributária recusou a dedutibilidade no exercício de 1994 dos prejuízos acumulados na sucursal em Espanha e apurados na data do respetivo encerramento.

i) A 28 de Agosto de 1998, a ora Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º ..., relativa ao exercício de 1994, no valor de ESC 13.429.375 (EUR 66.985,00) – cfr. Doc 2, junto com a PI.

j) A 24 de Setembro de 1998, a Requerente apresentou reclamação graciosa, na qual solicitou a anulação do referido ato tributário, tendo a reclamação sido expressamente indeferida por despacho de 16 de Outubro de 2001.

k) A 28 de Setembro de 1998, a Requerente procedeu ao pagamento da liquidação ora sindicada – Cfr Doc 3, junto com a PI

l) A 22 de Novembro de 2001, a ... apresentou recurso hierárquico dirigido ao Ministro das Finanças do indeferimento expresso da reclamação graciosa, tendo o mesmo sido indeferido por despacho datado de 5 de Março de 2004.

m) A 23 de Junho de 2004, a ora Requerente apresentou junto do - então designado - Tribunal ..., ação administrativa especial do referido ato tributário, ação posteriormente convolada em impugnação judicial (cfr. cópia que se junta como

documento n.º 4) e que, à data do presente pedido de pronúncia arbitral, continuava, antes de ser requerida a extinção da instância, a aguardar decisão junto da ...ª Unidade Orgânica do atual Tribunal ... – Proc n.º

A MOTIVAÇÃO

Não ressaltando dos autos qualquer controvérsia entre as partes relativa aos factos essenciais para o objeto do pedido, nessa circunstância e na análise crítica do processo administrativo apenso e documentos juntos pela requerente, se funda a formação da convicção do Tribunal.

Inexistem factos essenciais não provados.

O DIREITO

Importa precisar que o ato tributário sujeito à apreciação e decisão é tão só e apenas a liquidação de IRC n.º ..., relativa ao exercício de 1994, no valor de ESC 13.429.375 (EUR 66.985,00) e objeto do não provimento do recurso hierárquico, pedindo a requerente a declaração de ilegalidade desse ato tributário e a condenação da Autoridade Tributária na devolução do conseqüente IRC pago com juros indemnizatórios a computar nos termos do artigo 43º, da LGT.

Vejamos então a questão.

Dispõe o artigo 18º, do CIRC:

(Periodização do lucro tributável)

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.

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.

3 - Para efeitos de aplicação do princípio da especialização dos exercícios:

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;

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 ato ou numa prestação continuada ou sucessiva, em que devem ser levados a resultados numa medida proporcional à da sua execução.

4 - Para efeitos do disposto na alínea 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.

5 - Os proveitos e custos de atividades de carácter plurianual podem ser periodizados tendo em consideração o ciclo de produção ou o tempo de construção.

6 - A parte dos encargos das explorações silvícolas plurianuais suportados durante o ciclo da produção equivalente à percentagem que a extração efetuada no exercício represente, na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em exercício anterior, é atualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o artigo 44º.

7 - Os proveitos ou ganhos e os custos ou perdas, assim como quaisquer outras *variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial* não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo ser considerados como proveitos ou ganhos para efeitos fiscais os lucros atribuídos no exercício em que se verifica o direito aos mesmos.

Consagra assim o CIRC, também para efeitos fiscais ou tributários, o chamado **princípio da especialização de exercícios**, segundo o qual todos os proveitos e os custos devem ser contabilizados no ano em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento. Deste modo, não pode nenhum sujeito passivo transportar para um ano diferente, ainda que tenha pago ou recebido nesse outro ano, qualquer fatura, uma vez que o estabelecido no CIRC sobre a imputação das componentes positivas ou negativas respeitantes a exercícios anteriores apenas poderá ser feita se as mesmas forem imprevisíveis ou desconhecidas na data das contas do exercício a que deveriam ser imputadas. Este entendimento decorre não só da

lei (artigo 18º, do CIRC) mas também foi reforçado pela Jurisprudência (Cfr., v. g., Ac do TCAS de 19-02-2008¹ – Proc.º 05439/01).

Ou seja: é claramente vedado a qualquer contribuinte definir a seu bel-prazer ou de harmonia com, por exemplo, a sua estratégia comercial ou de gestão, o *timing* para manifestar custos e prejuízos decorrentes da sua atividade comercial ou industrial porquanto a Lei lhe impõe limites ou regras para o efeito, designadamente obrigando-o a imputar esses custos ou prejuízos ao exercício a que digam respeito.

Este (princípio da especialização de exercícios) é um dos mais importantes princípios contabilísticos porque faz uma clara distinção entre procedimentos de tesouraria e os procedimentos de gestão, i.e., entre pagamentos e recebimentos para a óptica financeira e o custo e proveito para a óptica de gestão. Assim sendo, todos os custos e proveitos que sejam reconhecidos em determinada data devem ser registados no exercício a que correspondem de modo a que se produza uma imagem fidedigna da posição da empresa para esse período.

Naturalmente que ocorre uma situação de prejuízo fiscal quando os rendimentos são inferiores aos gastos, sendo que, concomitantemente, tal situação deve ser retratada à luz do sobredito princípio.

Ou seja e clarificando melhor a situação: o contribuinte não pode omitir os prejuízos de um determinado exercício e aguardar o momento julgado mais oportuno, nos exercícios seguintes, para os retratar na contabilidade para efeitos fiscais, designadamente na rubrica “*outros custos e perdas operacionais*” ou outra afim. Com efeito, não podemos ignorar que o sistema contabilístico e fiscal português é caracterizado por uma influência direta e indireta das regras fiscais na Contabilidade, como se pode comprovar pelas diversas referências nos Códigos Fiscais a termos e conceitos puramente contabilísticos (v.g., provisões, amortizações e reintegrações, custos e perdas, proveitos e ganhos).

¹ Este e outros arestos que venham a ser citados sem referência quanto à fonte de publicação podem ser consultados no respetivo sítio da Internet: <http://www.dgsi.pt>.

Refira-se, por exemplo, o n.º 3 do art.º 17.º do CIRC que estabelece que, para o apuramento do lucro tributável, a Contabilidade deverá estar organizada de acordo com a normalização contabilística (v.g., POC², Diretrizes Contabilísticas), mas sem prejuízo das disposições previstas no CIRC. Por outro lado, o art.º 115.º do CIRC vai mais longe ao estabelecer obrigações contabilísticas às empresas para esse efeito, designadamente quanto aos registos/lançamentos contabilísticos e às regras de escrituração dos livros da contabilidade, registos auxiliares e documentos.

É de sublinhar que o princípio da especialização dos exercícios, ou, na terminologia do POC, “Da especialização” (ou do acréscimo), é, sem dúvida, o PCGA (Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites) que mereceu mais importância pelo legislador do CIRC, o que o “Fisco” justifica pela necessidade de, nomeadamente, evitar o diferimento de custos e perdas e de proveitos e ganhos com finalidades de economia (gestão) fiscal.

Na verdade, para além de ser o único PCGA a que, explicitamente, o CIRC dedica um artigo genérico (art.º 18.º), no qual são definidas regras claras e objetivas sobre a sua interpretação para efeitos fiscais, verifica-se, também, a existência de outros articulados do CIRC que se referem a situações concretas e específicas da sua aplicação. São disso exemplo os casos do art.º 19.º “Obras de carácter plurianual” e do art.º 22.º “Subsídios ou subvenções não destinados à exploração”.

Note-se que o princípio em análise assume diferentes âmbitos no POC e no CIRC, dado que as componentes do resultado contabilístico não são as mesmas do lucro tributável. Com efeito, se o POC aborda a especialização dos custos e perdas e dos proveitos e ganhos, já o CIRC, além dessas componentes incluídas no resultado líquido do exercício, abrange as outras componentes do lucro tributável e previstas no n.º 1 do art. 17.º, ou seja, as variações patrimoniais positivas (art. 21.º) e negativas (art. 24.º) não refletidas nesse resultado e as correções extracontabilísticas a acrescer e a deduzir,

² Reportando-se a situação *sub judicio* ao ano de 2004, as referências aqui feitas, designadamente, ao POC (entretanto revogado) terão pertinência.

resultantes das divergências entre os critérios contabilísticos e os critérios fiscais e que são refletidas no referido quadro 07 da Declaração “mod 22” do IRC.

Por outro lado será de assinalar que as notas explicativas do POC então vigente (Capítulo 12) relativas às contas “697 – Correções relativas a exercícios anteriores” e “797 – Correções relativas a exercícios anteriores” têm a seguinte redação idêntica: “(...) *derivados de erros ou omissões relacionados com exercícios anteriores, que não sejam de grande significado nem ajustamentos de estimativas inerentes ao processo contabilístico.(...)*”.

Assim é que a contabilização das “correções de custos e proveitos relativos a exercícios anteriores” poderia ser efetuada nas contas “697” e “797” ou, alternativamente, na conta “59”, desde que verificados os parâmetros supra equacionados.

Ou seja: de acordo com estas contas do POC, que registava as correções desfavoráveis derivadas de erros ou omissões relacionados com exercícios anteriores que não fossem de grande significado nem ajustamentos de estimativas inerentes ao processo contabilístico, só teria aplicação quando se verificasse um erro esporádico e justificável pelas diferenças entre a óptica da tesouraria e a óptica financeira e nunca em caso algum em situações de sistemáticas e anualmente renováveis omissões voluntárias de deveres de contabilização de custos e proveitos que se traduziam em prejuízos fiscais,

O princípio da justiça.

Como compatibilizar o sobredito “princípio da especialização” com o “princípio da justiça”?

O princípio da justiça tem consagração ou conformação constitucional e legal – Cfr arts 266º-2, da Constituição e 55º-1, da LGT.

Todavia, não decorre deste princípio um dever jurídico de colmatar ou corrigir atos ou omissões dos contribuintes salvo se tal ocorrer de forma involuntária ou não

intencional. Doutro modo, estaria sempre encontrada a forma de, à luz de tal princípio, tudo ser permitido, designadamente e v. g., atos processuais fora de prazo, recursos ainda que a Lei os não permita, etc.

Naturalmente que tal não pode ser porquanto e além do mais, razões e princípios se sobrepõem como os da segurança e certeza jurídicas.

Ou seja: o princípio da justiça será (ou poderá ser) a *válvula de escape* para o exercício de um direito ou reposição da justiça numa concreta situação tão só e apenas quando na sua invocação não esteja um ato ou omissão voluntários e se considere intolerável vedar, por razões formais ou processuais, o exercício do direito.

Escreveu-se no **acórdão do STA**, de 13/10/96 (rec. nº. 20.404):

“Sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, permite-se a imputação de custos a exercícios anteriores, quando ela não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, exemplificando com casos – em que tal se presumiria – como quando está para acabar ou para se iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzidos prejuízos de determinado exercício, para retirar benefícios do seu reporte e quando se pretende reduzir o montante dos lucros tributários para reduzir a contribuição industrial...”

É este um entendimento mais flexível e não intoleravelmente rígido que nos parece de sufragar, nos apontados, limitados e excecionais termos referidos [[Vide, no mesmo sentido, os acórdãos deste STA de 5/2/2003 (rec. n. 1648/02) e de 25/1/2006 (rec. n. 830/05)]].

Subsumindo:

A ora requerente, residente para efeitos fiscais em Portugal, exerceu em Espanha a sua atividade através numa sucursal, que aí registou em julho de 1989 e que encerrou em 1994 em resultado de alegados maus resultados económicos.

Aquando do encerramento (1994), a ... integrou e contabilizou nas suas contas os prejuízos acumulados ao longo daqueles exercícios consecutivos (1989 a 1993) e que anteriormente não havia integrado na sua contabilidade, apurando, desse modo, prejuízos fiscais no exercício de 1994, que inscreveu, pelo valor de esc. 89.312.237\$00, na respetiva declaração mod 22 de IRC – conta “*outros custos e perdas operacionais.*”

Em ação inspetiva levada a cabo pelos Serviços de Fiscalização Tributária da então DGCI, foi considerada inexata a mencionada inscrição de prejuízos acumulados ao longo daqueles exercícios e considerado aquele valor acrescido ao resultado fiscal de 1994, dando origem à liquidação adicional de IRC nº ..., na importância de esc 13.429.375,00, equivalente a EUR 66.985,00, ora objeto de impugnação e pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade desse ato tributário e consequente condenação da AT na devolução do imposto pago com juros indemnizatórios.

Inquestionável era o direito da ... imputar os prejuízos registados em cada um dos exercícios.

Todavia, não o fez, como devia, à luz do princípio da especialização de exercícios do artigo 18º, do CIRC e acima melhor desenvolvido.

E tal omissão não foi evidentemente decorrente de qualquer circunstância ou razão impeditiva ou de desconhecimento mas tão só e apenas porque não quis fazê-lo, quiçá por razões de estratégia comercial, de gestão ou outras.

Assim e se não usou do direito (e dever) no tempo e modo devidos, *sibi imputat*.

E nem se diga que, nas sobreditas circunstâncias, é postergado o imperativo constitucional de tributação das empresas, “ (...) *fundamentalmente, pelo seu rendimento real (...)*” – artigo 104º-2, da Constituição.

Isto porque manifestamente a ..., por um lado, não impugnou, que se saiba, as liquidações de IRC relativas aos exercícios de 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993 (princípio da definitividade das liquidações) e, por outro, não declarou intencionalmente os

prejuízos sofridos aquando da apresentação das respetivas declarações fiscais relativas àqueles exercícios.

Não é certamente para colmatar e dar resposta a omissões deliberadas dos contribuintes que existe a mencionada norma constitucional.

Ou seja: também nesta perspetiva se coloca a questão da divergência de posições consoante as omissões ou incorreções declarativas resultem de atos ou omissões desculpáveis dos contribuintes passíveis de correção à luz dos princípios da justiça e da verdade fiscal ou, pelo contrário, tais omissões ou incorreções resultem de estratégias deliberadas (comerciais, de gestão ou outras), fruto assim da vontade do contribuinte ou mesmo de lapso indesculpável.

Resulta assim evidenciada a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

III DECISÃO

Destarte, decide este Tribunal Arbitral:

Julgar totalmente improcedente o pedido e dele absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira.

*

Valor do processo: € 66.985,00 [arts. 315º-2 (*in fine*), CPC; 97º-A/1-a), CPPT e 3º-2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária].

Custas: Nos termos do artigo 22º-4, do RJAT, fixam-se as custas em € 2.448,00 - ficando o respetivo pagamento integral a cargo da entidade requerente, atento o seu decaimento.

Lisboa e CAAD, 28 de setembro de 2012

Os árbitros



José Poças Falcão (presidente e relator)

João Magalhães Ramalho

António Alberto Franco