

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 874/2019-T**

**Tema: IRC – Princípio da especialização dos exercícios; Princípio da justiça.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **SUMÁRIO:**

O princípio da especialização dos exercícios a que se refere o artigo 18.º do Código do IRC não obsta a sejam imputáveis a um período de tributação custos referentes a períodos anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais com vista a operar transferência de resultados entre exercícios.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **Acordam em tribunal arbitral**

#### **I – Relatório**

1. A...– SUCURSAL EM PORTUGAL, contribuinte fiscal n.º..., com estabelecimento na Rua ..., n.ºs ... e ..., ...-... Lisboa, vem requerer, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, a constituição do tribunal arbitral para apreciar a legalidade do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o

Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2019..., relativo ao exercício de 2015, no montante de € 767.640,00.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma sucursal estabelecida em Portugal, anteriormente denominada B...-SUCURSAL EM PORTUGAL, que tem por objecto a prestação de serviços de reparação, manutenção e assistência ao domicílio, realizando para o efeito contratos com entidades terceiras para a execução material desses serviços.

Em 22 de Julho de 2013, a Requerente celebrou com a C..., S.A. (SUCURSAL EM PORTUGAL), um contrato de parceria comercial destinado à promoção dos serviços de reparação, manutenção e assistência, bem como à venda de seguros de habitação que viessem a ser comercializados pela Requerente, enquanto mediadora de seguros, no âmbito do qual foi estabelecido que a C... cobrava uma comissão inicial no valor de € 40,00 por contrato e uma comissão adicional pelos serviços de cobrança de 10% sobre o valor facturado e cobrado do cliente através das facturas de energia da C..., S.A.

Relativamente ao exercício de 2015, a Requerente procedeu à entrega da declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC, em que relevou a título de gastos o montante total de € 3.623.236,19, dos quais o montante de € 3.555.189,16 correspondente a facturas emitidas nesse ano pela C..., S.A. relativas a comissões devidas ao abrigo do contrato de parceria comercial existente entre as partes.

Em 2019, no âmbito de uma acção inspectiva, a Autoridade Tributária procedeu à correcção da matéria tributável de IRC do exercício de 2015, por alegada violação do princípio da especialização dos exercícios, por ter sido considerado como custo, nesse exercício, uma parte dos valores de comissões cobrados pela C..., S.A., no montante global de € 767.640,00, que os serviços inspectivos entenderam corresponder a gastos incorridos nos exercícios de 2013

e 2014, uma vez que se reportavam a contratos de assistência celebrados nesses períodos de tributação.

Considera a Requerente, com fundamento no disposto no artigo 23.º, n.ºs 1, 3, 4 e 6, do CIRC, que a dedutibilidade dos gastos estava dependente da emissão das respectivas facturas, as quais apenas vieram a ser emitidas em 2015, além de que a periodicidade da facturação das comissões havia sido deixada ao critério da C..., SA, sendo ainda certo que tais comissões apenas eram devidas pela Requerente relativamente aos contratos comercializados cujos clientes tivessem pago uma primeira prestação e só após a verificação desse pagamento.

Não havendo dúvida que os gastos relativos a comissões devidas em virtude de contratos comercializados pela C..., S.A. entre Setembro de 2013 e Dezembro de 2014, apenas foram facturados por esta em Julho de 2015, e só nessa data a Requerente tomou conhecimento do montante concreto das comissões cobradas e ficou na posse dos documentos de suporte que permitiam proceder à sua dedução fiscal.

Por outro lado, o princípio da especialização dos exercícios deve ser matizado com o princípio da justiça, não podendo a Administração Tributária alhear-se das consequências práticas que as correcções por si determinadas produzem quanto à matéria colectável dos sujeitos passivos.

No caso concreto, por virtude da não relevação dos gastos que deveriam ter sido aí contabilizados nos exercícios de 2013 e 2014, a matéria tributável da Requerente permaneceu indevidamente elevada nesses anos, pelo que a correcção determinada pela Administração Tributária, desacompanhada da correlativa compensação relativamente a esses períodos de tributação, redundava numa situação de flagrante injustiça.

Acresce que a contabilização dos referidos gastos no exercício de 2015 apenas se explica pelo facto de terem sido facturados nesse período, não traduzindo qualquer comportamento

destinado a operar a transferência de gastos entre exercícios, pelo que o seu registo tardio em nada lesou a Fazenda Pública.

Termos em que conclui que o artigo 18.º, n.º 1, do CIRC é inconstitucional por violação do princípio da justiça consagrado no artigo 266.º, n.º 2, da CRP, na interpretação de que a Administração Tributária pode determinar correcções à matéria colectável de um sujeito passivo de IRC que se traduzam na desconsideração de gastos fiscais, invocando tão-só que os mesmos já poderiam ter sido relevados pelo sujeito passivo em período de tributação anterior.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, refere, em síntese, que, por força do disposto no artigo 18.º do CIRC, os rendimentos e os gastos são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, e só poderão deixar de ser considerados nesse período de tributação quando, na data do encerramento das contas, sejam imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

No caso concreto, os gastos contabilizados em 2015 deveriam ter sido deduzidos nos exercícios de 2013 e 2014, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, não podendo os mesmos ser tidos como imprevisíveis ou desconhecidos, visto que se trata de gastos que relevam no âmbito de contratos de assistência celebrados com uma única entidade de que a Requerente não poderia deixar de ter conhecimento no quadro de uma eficiente gestão contabilística.

Sendo que o princípio da justiça carece de ser compatibilizado com os princípios da igualdade e da certeza e segurança jurídica, não podendo servir para colmatar ou corrigir actos ou omissões dos contribuintes que não tenham ocorrido de forma involuntária ou não intencional.

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, por despacho arbitral de 19 de Junho de 2020, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 12 de Março de 2020.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

## **II - Fundamentação**

### **Matéria de facto**

4. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes.

- A) A Requerente é uma sucursal estabelecida em Portugal, com a natureza jurídica de representação permanente, que tem por objecto a prestação de serviços de reparação, manutenção e assistência ao domicílio;
- B) Em 22 de Julho de 2013, a Requerente celebrou com a C..., S.A. (SUCURSAL EM PORTUGAL), um contrato de parceria comercial destinado à promoção dos serviços de reparação, manutenção e assistência, bem como à venda de seguros de habitação, no âmbito do qual foi estabelecido que a C... cobrava uma comissão inicial, no valor de € 40,00, por contrato e uma comissão adicional pelos serviços de cobrança de 10% sobre o valor facturado e cobrado do cliente através das facturas de energia da C..., S.A;
- C) Relativamente ao exercício de 2015, a Requerente procedeu à entrega da declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC, em que relevou a título de gastos o montante total de € 3.623.236,19, dos quais o montante de € 3.555.189,16 correspondente a facturas emitidas nesse ano pela C..., S.A. relativas a comissões devidas ao abrigo do contrato de parceria comercial existente entre as partes;

- D) A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva, titulada pelas ordens de serviço n.ºs OI20180... e OI2019..., com referência aos exercícios de 2015 e 2016, incidindo sobre a situação tributária do contribuinte em sede de IRC e IVA;
- E) No procedimento inspectivo, a Autoridade Tributária concluiu que as facturas n.º 7004, de 31 de Julho de 2015, e n.º 11004, de 30 de Novembro de 2015, ambas no montante de € 640.000,00, contabilizadas como gasto no ano de 2015, incluíam valores referentes aos períodos de tributação de 2013 e 2014, tendo determinado uma correcção ao resultado fiscal desse ano de € 767.640,00;
- F) Relatório de Inspeção Tributária fundamenta-se, nessa parte, no seguinte:

## II.1. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS

### III.1.1. Fornecimentos e serviços externos - Conta 62212- Trabalhos especializados-Tx normal

#### 2015

Após a análise da faturação emitida pela “C...”, verifica-se que algumas faturas incluem montantes referentes a períodos anteriores (2013 e 2014), tendo sido, no entanto, contabilizadas como gastos do exercício de 2015.

No entanto, conforme o disposto no n.º 2 do Art.º 18.º do CIRC “*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*”. No caso em análise, tratam-se de gastos relativos ao desenvolvimento da atividade da empresa e portanto previsíveis de acordo com o contrato existente entre as partes.

As faturas em causa, emitidas pela “C...”, são as seguintes:

Nº Doc.	Data documento	Montante
FR 7004	2015-07-31	€ 640.000,00
FR 11004	2015-11-30	€ 600.000,00

Verifica-se que as faturas não discriminam o montante correspondente a cada um dos períodos, apenas no descritivo mencionam “*regularização de contratos pendentes período setembro de 2013 a março de 2015*”.

Para poder apurar o montante correspondente a cada exercício, solicitou-se, através de e-mail, ao contribuinte, através da sua representante legal e contabilista certificada, Dr<sup>a</sup> D..., o apuramento dos montantes por exercício.

Foi-nos facultado pela empresa-mãe, por e-mail, um mapa, que integra o **Anexo IV**, do qual se retira o nº de contratos em causa e por sua vez o Anexo 3 do contrato, que integra o **Anexo III**, estabelece o preço de € 40 por contrato.

De acordo com os dados acima referidos o montante relativo a exercícios anteriores, 2013 e 2014, é o seguinte:

Ano	Mês	Nº contratos
2013	10	4
2013	11	270
2013	12	456
2014	1	281
2014	2	110
2014	3	351
2014	4	1047

2014	5	1075
2014	6	790

Ano	Mês	Nº contratos
2014	7	494
2014	8	1634
2014	9	2185
2014	10	2933
2014	11	2791
2014	12	4770
<b>Total</b>		<b>19191*</b>

\*€ 40 cada contrato = € 767.640,00

Conclui-se portanto que há a acrescer ao Resultado Fiscal declarado o montante de € 767.640,00, sendo o resultado fiscal corrigido o seguinte:

Prejuízo fiscal declarado	€ 2.153.874,62
Correções	
Correção gastos exercícios anteriores (Artº 18º) – Ponto III.1.1.1	€ 767.640,00
<b>Total correções</b>	<b>€ 767.640,00</b>
<b>Prejuízo fiscal corrigido</b>	€ <b>1.386.234,62</b>

### Factos não provados

Não existem factos com relevo para a decisão da causa que se encontrem provados.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta, e em factos não questionados pelas partes.

### **Matéria de direito**

5. A Administração Tributária, invocando o princípio da periodização dos exercícios decorrente do artigo 18.º do Código do IRC, desconsiderou como gasto referente ao exercício de 2015, uma parte do valor de duas facturas emitidas em 31 de Julho de 2015 e 30 de Novembro de 2015, que se referiam a pagamentos relacionados com contratos de prestação de serviços celebrados em 2013 e 2014 e que, à data do encerramento das contas relativas a esses períodos de tributação, não poderiam ser consideradas como imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

A Requerente sustenta que as facturas foram efectivamente emitidas em 2015 e, respeitando a comissões devidas por contratos celebrados entre Setembro de 2013 e Março de 2015, não dispunha anteriormente à sua emissão de documento de suporte que permitisse contabilizar essas importâncias como gastos para efeitos fiscais. Acrescenta que, em todo o caso, o princípio da periodização dos exercícios deve ser interpretado em articulação com o princípio da justiça, uma vez que o gasto foi efectivamente suportado, ainda que devesse ser reportado a exercícios anteriores, e não ocorreu, por outro lado, a correcção simétrica a favor do sujeito passivo pela não relevação desses gastos nos períodos de tributação em que deveriam ter sido imputados.

O citado artigo 18.º do Código do IRC, na parte que mais interessa considerar, dispõe o seguinte:

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.

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.

(...).

Consigna o n.º 1 o princípio contabilístico da *especialização económica dos exercícios*, que consiste em incluir nos resultados fiscais os proveitos e custos correspondentes a cada ano económico, independentemente do seu efectivo recebimento ou pagamento. O n.º 2 permite que proveitos ou custos respeitantes a exercícios anteriores sejam imputáveis a um outro exercício apenas quando à data do encerramento das contas daquele eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

O que significa que o custo ou proveito está tendencialmente associado ao momento da emissão do documento.

Trata-se de um critério contabilístico que reflecte o princípio da periodização anual do imposto.

No entanto, não se vê motivo para interpretar esse princípio em sentido estritamente literal quando da imputação do proveito ou custo a um exercício diverso daquele a que respeitava não resultar prejuízo para a Fazenda Nacional e a correcção poder vir a traduzir-se num agravamento fiscal do contribuinte.

Como se afirma no acórdão do STA de 13 de outubro de 1996 (Processo n.º 20404), sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, é de admitir

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, como é o caso em que está prestes a acabar ou iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzir prejuízos de determinado exercício ou retirar benefícios do seu reporte e quando se pretende reduzir o montante dos lucros tributários.

E esse sentido interpretativo pode ser adoptado – como se ponderou também no acórdão do STA de 5 de fevereiro de 2003 (Processo n.º 01648/02) - mediante a articulação do princípio da especialização de exercícios com o princípio da justiça a que a Administração Tributária se encontra igualmente vinculada (artigo 55.º da LGT).

No caso, o Relatório de Inspeção Tributária limita-se a referir que algumas facturas contabilizadas como gastos do exercício de 2015 incluem montantes referentes a períodos de tributação anteriores e, tratando-se de gastos relativos ao desenvolvimento da actividade da empresa e se encontravam contratualizados, não poderiam ser tidos como imprevisíveis para efeito da aplicação da excepção constante do n.º 2 do artigo 18.º do Código do CIRC.

Não é feita, no entanto, qualquer demonstração de que a imputação dos gastos a diferente período de tributação fosse resultante de um qualquer erro contabilístico do contribuinte que apenas a este pudesse ser imputável ou que tenha resultado de omissão voluntária e intencional em vista a reduzir os prejuízos de determinados exercícios para retirar benefícios do seu reporte a um outro exercício. E, na prática, na ausência de quaisquer outros elementos probatórios, o que sucede é que o contribuinte abateu um custo num ano subsequente (2015) àquele em que o deveria ter feito (2013 e 2014), e, desse modo, não logrou obter a diminuição da matéria colectável em relação aos anos a que o gasto poderia ter sido imputado mas apenas em momento posterior.

Paralelamente, nessa circunstância, não há qualquer prejuízo para o erário público, visto que nos anos de 2013 e 2014 a Administração Fiscal cobrou imposto sem que fosse tido em consideração os custos fiscais que determinariam um decréscimo do lucro tributável.

Afigura-se ser, nestes termos, de considerar a argumentação da Requerente e declarar a ilegalidade do acto tributário impugnado por violação do princípio da justiça.

### **III – Decisão**

Termos em que se decide julgar procedente o pedido arbitral e anular o acto de liquidação adicional de n.º 2019..., relativo ao exercício de 2015, no montante de € 767.640,00.

### **Valor da causa**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € € 767.640,00, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

### **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 11.016,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 11 de Setembro de 2020,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Luís Oliveira

O Árbitro vogal

Rui Zeferino Ferreira