

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 446/2024-T

Tema: IRC; Princípio da especialização dos exercícios; Princípio da justiça

Sumário

- I. Pese embora do artigo 18.º, n.º 1, do Código do IRC resultar uma vinculação para a AT no sentido de, em regra, dever aplicar o princípio da especialização dos exercícios na sua atividade de controle das declarações apresentadas pelas empresas, não se pode escamotear o facto de que o exercício daquele poder de controle por parte da AT, predominantemente vinculado, pode conduzir a uma situação flagrantemente injusta e, nessas situações, é de fazer operar o princípio da justiça, consignado no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e no artigo 55.º da LGT, para obstar a que se concretize essa situação de injustiça.
- II. A prevalência do princípio da justiça sobre o princípio da especialização dos exercícios pressupõe que, cumulativamente, esteja apurado que do afastamento daquele último não resulte prejuízo para o erário público e que o erro cometido na contabilização dos proveitos e/ou custos não resultou de omissões voluntárias ou intencionais, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Victor Calvete (presidente), Alexandra Gonçalves Marques e Paulo Ferreira Alves (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 14 de junho de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1.

A... LDA, Pessoa Coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., requereu ao CAAD a constituição de Tribunal Arbitral e deduziu, no dia 4 de dezembro de 2023, o pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) relativa ao período de tributação de 2020 no valor de € 64.794.31 (sessenta e quatro mil setecentos e noventa e quatro euros e trinta e um cêntimos), e do indeferimento do procedimento de Reclamação Graciosa n.º ...2023..., com a consequente restituição do imposto pago e o pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Em 1 de abril de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Autoridade Tributária.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, as quais nada disseram, foram designados árbitros os signatários que comunicaram ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 14 de junho de 2024.

Em 19 de março de 2024, a Requerida apresentou resposta (“Resposta”) defendendo-se por exceção e impugnação, e juntou aos autos o processo administrativo (“PA”).

Por despacho de 17 de setembro de 2024 foram as partes notificadas de que ficou dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, e foi dispensada a apresentação de alegações escritas, e notificado a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:

- (a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que se dedica ao fabrico e comercialização de têxteis para uso técnico e industrial, bem como à comercialização de bens industriais.
- (b) No âmbito do cumprimento das suas obrigações declarativas, no dia 19 de julho de 2021, a Requerente procedeu à entrega da sua declaração de rendimentos “Modelo 22” do IRC, com referência ao período de tributação de 2020, findo em 31 de dezembro de 2020, identificada com o código ...(Documento n.º 2).
- (c) No aludido período de tributação a Requerente apresentou um lucro tributável de € 2.926.442,31 (dois milhões, novecentos e vinte e seis mil, quatrocentos e quarenta e dois euros e trinta e um cêntimos), tendo apurado um montante total de imposto a pagar de € 720.092,11 (setecentos e vinte mil, noventa e dois euros e onze cêntimos), que resulta de uma coleta total no montante de € 657.346,16 (seiscentos e cinquenta e sete mil, trezentos e quarenta e seis euros e dezasseis cêntimos) - à qual foram deduzidos pagamentos adicionais por conta, no montante de € 38.399,13 (trinta e oito mil, trezentos e noventa e nove euros e treze cêntimos), e à qual foram acrescidos os montantes apurados de tributações autónomas e de derrama municipal, nos montantes de € 99.157,58 (noventa e nove mil, cento e cinquenta e sete euros e cinquenta e oito cêntimos) e € 1.987,50 (mil novecentos e oitenta e sete euros e cinquenta cêntimos), respetivamente.
- (d) Para efeito do apuramento do lucro tributável, Requerente considerou no campo 710 – correções relativas a períodos de tributação anteriores – do Quadro 07 da respetiva declaração, o montante de € 269.214,45 (duzentos e sessenta e nove mil, duzentos e catorze euros e quarenta e cinco cêntimo), contabilizado a débito na rubrica # 787200, correspondente ao gasto relativo a uma fatura de serviços de consultoria de peritagem de sinistros da sociedade B... SL – anteriormente, e à data dos factos, denominada C... SA.

-
- (e) Com efeito, em 9 de maio de 2019 as instalações da Requerente foram atingidas por um incêndio de grande dimensão, do qual resultaram danos significativos no que respeita às instalações e aos equipamentos da A... .
- (f) Na sequência desta ocorrência, a Requerente reportou os danos junto da sua seguradora, por forma a decorrerem as diligências habituais no que respeita a este tipo de incidentes, entre as quais a determinação da indemnização pelo total de prejuízos incorridos pela A... e o montante total a ser pago pela seguradora.
- (g) Na sequência do ocorrido, durante vários meses, os colaboradores que trabalhavam nos escritórios da A... passaram a trabalhar em contentores que foram colocados, para o efeito, no parque de estacionamento da Empresa.
- (h) Com efeito, apenas depois do verão, foi arrendada uma sala, numa localização ainda a alguma distância da fábrica, e foi implementado um sistema de correio interno com vista a garantir a entrega dos documentos - que eram recebidos na morada fiscal (fábrica) – nestes escritórios improvisados.
- (i) Neste contexto, tendo em conta a sucessão de acontecimentos excecionais anteriormente mencionados, a fatura só deu entrada no sistema da A... em fevereiro, sendo que apenas quando o fornecedor reclamou a falta de pagamento é que Empresa se percebeu que a mesma estava em falta, sendo que, nesta data, as contas do ano já estavam encerradas.
- (j) Para além do anteriormente referido, importa, ainda, ter em consideração as especialíssimas e excecionais condicionantes da atividade da Requerente e dos seus serviços administrativos, relacionadas com a Pandemia de COVID-19.
- (k) A este respeito, importa referir que ..., no distrito de Aveiro, foi a primeira localidade portuguesa a ser encerrada por trás de uma cerca sanitária. De um dia para o outro, os habitantes daquele concelho ficaram trancados.
- (l) No âmbito da gestão do processo relativo ao sinistro em causa com a seguradora, a Requerente recorreu aos serviços de consultoria de peritagem de sinistros da sociedade B... .
- (m) Neste sentido, pela prestação dos respetivos serviços de consultoria, foi emitida a fatura

-
- número 1262019000000146, no montante de € 269.214,45 (duzentos e sessenta e nove mil, duzentos e catorze euros e quarenta e cinco cêntimos), relativa a honorários no âmbito de serviços de consultoria de peritagem de sinistro de incêndio.
- (n) A Requerente apenas reconheceu contabilisticamente o aludido gasto no decurso do período de 2020 – pelo que a referida fatura da B..., datada de 2019, não foi considerada, assim, no cômputo do resultado líquido do período de tributação de 2019.
- (o) Em consequência, aquando da submissão da Declaração de Rendimentos “Modelo 22” do IRC de 2020, a Requerente acresceu, segundo entende, indevidamente, no campo 710 – correções relativas a períodos de tributação anteriores – do Quadro 07, o montante de € 269.214,45 (duzentos e sessenta e nove mil, duzentos e catorze euros e quarenta e cinco cêntimos), correspondente ao gasto com a fatura em apreço.
- (p) Importa sublinhar que a contabilização do gasto no período de tributação de 2020 sucedeu por mero lapso de contabilização, o qual se justifica tendo em conta o contexto.
- (q) AT propugna o entendimento no sentido de que, ao não contabilizar o gasto no período de tributação de 2019, a Requerente violou o princípio da especialização dos exercícios – preconizado no artigo 18.º do CIRC – que, no seu entendimento, deve prevalecer sobre o princípio da justiça.
- (r) Ao assim decidir, e embora invoque o princípio da proporcionalidade, a AT não adota uma solução minimamente justa e consonante com os princípios que enforma a sua atividade - da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade, tal como previsto no artigo 266.º, n.º 1, da CRP e no artigo 55.º da Lei Geral Tributária (LGT) – que, no caso da tributação das empresas, se traduzirá, entre outros, em fazer incidir a tributação, fundamentalmente, sobre o rendimento real daquelas.
- (s) Percorrida que foi, sem sucesso, a via administrativa, a Requerente vem por este meio solicitar a tutela jurisdicional deste Tribunal por considerar que tanto a liquidação como a decisão administrativa em causa são ilegais e, como tal, não podem manter-se no ordenamento jurídico, devendo ser anuladas.
- (t) Assume especial importância efetuar uma análise quantitativa com vista a demonstrar,

cabalmente, que a consideração do gasto em discussão no período de tributação de 2020 não se traduz na existência de qualquer vantagem fiscal indevida para a Requerente.

- (u) De igual modo, nem tão pouco decorre qualquer prejuízo para a Fazenda Pública, respetivamente:

Montantes em Euros

	Modelo 22 2019			Modelo 22 2020		
	Situação inicial	Cenário Consideração do gasto (2019)	IRC a recuperar	Situação inicial	Cenário Consideração do gasto (2020)	IRC a recuperar
Lucro tributável	6 107 896,14	5 838 681,69	(269 214,45)	2 926 442,31	2 657 227,86	(269 214,45)
Coleta do IRC	1 282 658,19	1 226 123,15	(56 535,03)	614 552,89	558 017,85	(56 535,03)
Derrama Estadual	138 236,88	130 160,45	(8 076,43)	42 793,27	34 716,84	(8 076,43)
Derrama municipal	91 618,44	87 580,23	(4 038,21)	1 987,50	1 804,66	(182,84)
Total	1 605 427,31	1 536 777,63	(68 649,68)	758 491,23	693 696,92	(64 794,30)

- (v) Bem pelo contrário, seria até mais vantajoso para a Requerente considerar o gasto relativo à fatura da B... no período de tributação de 2019, nomeadamente tendo em conta o impacto ao nível da derrama municipal – cuja taxa é inferior com referência ao período de tributação de 2020 do erro de contabilização apontado pela AT não resultou, nem resultaria, qualquer prejuízo para o Estado, uma vez que, se os gastos não são imputáveis a determinado exercício, sempre seriam a outro exercício.

- (w) E, nesse mesmo exercício, sempre atenuariam a carga tributária da Requerente, na mesma medida do agravamento da carga tributária que imprimem no exercício em que não foram considerados.

- (x) Na sequência do anteriormente referido, importa, assim, sublinhar que, por não considerar a dedutibilidade do aludido gasto com referência ao período de tributação de 2020, a Requerente procedeu ao pagamento indevido de IRC no montante total de € 64.794,31 (sessenta e quatro mil, setecentos e noventa e quatro euros e trinta e um cêntimos).

- (y) Resulta do exposto, inequívoco, que a não dedutibilidade do gasto relativo aos honorários no âmbito dos serviços de consultoria de peritagem do sinistro ocorrido, na esfera da A..., no período de tributação de 2020, consubstanciaria uma clara violação do princípio da justiça, na medida em que, neste cenário, a AT recebe um imposto que, manifestamente, não espelha a real situação tributária da Requerente – e que, conseguinte, materializa uma injustiça em matéria tributária e um injustificado enriquecimento da Fazenda Pública.
- (z) Conclui a Requerente, peticionado, que tem direito a deduzir fiscalmente o gasto no valor de € 269.214,45 (duzentos e sessenta e nove mil, duzentos e catorze euros e quarenta e cinco cêntimos), (vide Documento n.º 4), para efeitos do apuramento do seu lucro tributável do período de tributação de 2020 – pelo que deve a decisão ora impugnada ser anulada e, em consequência, anulada também, parcialmente, a liquidação de IRC do período de tributação de 2020.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

Na perspetiva da Requerida, chamada a pronunciar-se defendeu-se por exceção e impugnação, alegando, em síntese o seguinte:

- (a) Quanto à alegada ilegalidade por violação do princípio da justiça e da verdade material vs princípio da especialização do exercício, alega a Requerida que o Código do IRC, dispõe no seu artigo 17.º, n.º 3, alínea a) que os sujeitos passivos se encontram obrigados a cumprir as regras de normalização contabilística que lhes sejam aplicáveis.
- (b) O legislador fiscal consagrou ainda expressamente, no artigo 18.º do referido Código, que na determinação do lucro tributável é obrigatório observar a periodização económica ou especialização dos exercícios.
- (c) O Código do IRC acolheu o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, como resulta do seu art.º 17.º.
- (d) No que respeita aos rendimentos e gastos, bem como às outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, estabelece o art.º 18.º n.º 1 do CIRC que estes 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.

- (e) Volvendo ao caso em concreto, é inquestionável que, à data do encerramento das contas relativas ao exercício de 2019, o gasto em apreço não podia ser considerado pela Requerente como manifestamente desconhecida ou imprevisível, porquanto foram incorridas e suportadas nesse período de tributação, inclusive estavam associadas a um evento que ao longo do pedido arbitral a Requerente qualifica de extraordinário, que foi o incêndio nas instalações da Requerente e a Requerente reconhece ter conhecimento da falta de contabilização daquela fatura em data muito anterior ao encerramento e aprovação das contas de 2019 (em fevereiro de 2020).
- (f) Fiscalmente, a não consideração de gastos suportados e rendimentos obtidos em determinado período tributário, traduz-se numa violação da periodização do lucro económico e bem assim, do princípio da tributação do lucro real, pois que se não forem declarados num determinado período os rendimentos e gastos a ele economicamente imputáveis, obviamente o lucro não corresponderá ao lucro real do período tributário.
- (g) Outrossim, também não poderemos falar de lucro real do período, se nele forem tidos em consideração gastos e rendimentos de períodos anteriores. Ora, da concatenação das citadas normas resulta claro que a Requerente não pode ignorar, como não ignora porquanto, ao longo do presente PPA concede ter violado o princípio de especialização dos exercícios, a obrigação que sobre ela impende quanto às exigências de contabilidade organizada, nem que não está no seu livre arbítrio a escolha do exercício em que contabiliza as imparidades.
- (h) A despesa com os honorários da peritagem só não foi considerada pela Requerente na autoliquidação de 2019 por opção sua, pois, contabilisticamente, aquela informação estava disponível muito antes de as demonstrações financeiras de 2019 terem sido autorizadas para emissão, não ocorrendo, para efeitos fiscais, nenhuma situação manifestamente desconhecida ou imprevisível de ser enquadrada na exceção ao

princípio da especialização dos exercícios a que se refere o n.º 2 do artigo 18.º do Código do IRC.

- (i) Resulta evidente que estava ao alcance da Requerente proceder ao reconhecimento contabilístico do gasto em apreço no período económico correto, ou seja, em 2019.
- (j) Tanto mais que, como a própria Requerente repete ao longo do pedido arbitral, o gasto em causa refere-se a honorários no âmbito de serviços de consultoria de peritagem de sinistro de incêndio, prestados na sequência de um incêndio ocorrido nas instalações da requerente em 9 de maio de 2019, esclarecendo a mesma requerente que estes serviços de consultoria visaram preparar o relatório dos danos e dos valores com vista a formular o pedido de indemnização junto da companhia de seguros.
- (k) Refere a Requerente que, a fatura só deu entrada no sistema da A... em fevereiro de 2020, sendo que nesta data as contas do ano de 2019 já se encontravam encerradas.
- (l) Ora, conforme informação publicada na IES de 2019 entregue pela Requerente em 30 de setembro de 2020 e contrariamente ao que a Requerente vem arguindo, a deliberação de aprovação de contas do ano de 2019 pela assembleia geral apenas ocorreu em 26 de junho de 2020, ou seja, muito tempo depois da Requerente ter alegadamente, em fevereiro de 2020, detetado a falta de registo contabilístico da referida fatura em 2019.
- (m) Assim, no período entre 31 de dezembro e a data da realização da assembleia geral em 26 de junho de 2020, todos os lançamentos contabilísticos correntes devem já estar contabilizados, sendo que este período em questão é de conferência de saldos, para de seguida se processar o encerramento das contas e preparar as demais demonstrações financeiras.
- (n) Ou seja, até à data da aprovação das contas referente ao período de tributação de 2019, que ocorreu em 26 de junho de 2020, aquele gasto ainda poderia ter sido incluído nas demonstrações financeiras referentes a 2019, o que não sucedeu por opção da Requerente.

- (o) De facto, só após a data da aprovação de contas é que deixa de ser possível proceder à substituição do anexo A da IES com o objetivo de proceder à alteração da prestação de contas.
- (p) Essas contas já foram aprovadas pelos sócios e já estão depositadas, pelo que não podem ser objeto de qualquer alteração.
- (q) Em suma, o que se verifica no caso em apreço é, por um lado, o não reconhecimento contabilístico do gasto no período de tributação de 2019, período de tributação em que efetivamente ocorreu, por opção da Requerente e, por outro lado, o reconhecimento desse gasto no resultado contabilístico de 2020, resulta na violação do disposto nas NCRF nos termos supra referidos, e, consequentemente, do disposto no SNC, violando a aplicação do Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de julho e posteriormente alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.
- (r) Não obstante o normativo contabilístico dispor de vários princípios que conduzem ao correto reconhecimento contabilístico das operações, cabe aqui realçar a importância redobrada que o legislador deu ao princípio de especialização dos exercícios (regime do acréscimo ou da periodização económica), quando sabendo-o ser um dos princípios basilares da contabilidade, ainda assim, o legislador fez questão de o incorporar nas regras do IRC, através do art.º 18.º do Código do IRC.
- (s) A Requerente foi em sentido diverso daquele que é propugnado pelo SNC, que acompanha de perto o respeito pelo princípio da periodização que está na base da tributação de IRC, conforme dispõe o art.º 18.º n.º 1 e 2 do CIRC.
- (t) A Requerente deveria ter promovido a imputação do gasto ocorrido no ano de 2019 a esse período de tributação, mormente mediante a entrega de declaração de substituição, no prazo previsto no artigo 122º n.º 2 do Código do IRC, o qual dispõe que quando tenha sido liquidado imposto superior ao devido ou declarado prejuízo fiscal inferior ao efetivo, o contribuinte pode apresentar uma declaração de substituição Modelo 22 desse período anterior (2019), corrigindo o respetivo lucro tributável, até ao prazo limite de

-
- 12 (doze) meses a contar do termo do prazo legal (em 2020-08-03 + 12 meses = 2021-08-03).
- (u) Podia ainda, em alternativa ter apresentado reclamação graciosa da autoliquidação de 2019, no prazo previsto no artigo 131º n.º 1 do CPPT, de dois anos após a apresentação da declaração.
 - (v) Tendo em conta que a declaração Modelo 22 de IRC de 2019 foi entregue em 2020-07-31, a data limite para a entrega de eventual reclamação graciosa seria 2022-07-31.
 - (w) Confirmando-se que não foi entregue qualquer declaração de substituição de 2019, nem apresentada reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC de 2019, precluiu o direito de a Requerente reclamar do ato de autoliquidação do IRC de 2019.
 - (x) À data do encerramento das contas relativas ao exercício de 2019, tanto em termos contabilísticos, como fiscais, o gasto em apreço não podia ser considerado pela Requerente como manifestamente desconhecido ou imprevisível, porquanto foram incorridos e suportados nesse período de tributação e a Requerente teve conhecimento da fatura que titulava aqueles gastos muito antes da aprovação de contas de 2019.
 - (y) A despesa com os honorários da peritagem só não foi considerada pela reclamante na autoliquidação de 2019 por opção sua, não ocorrendo nenhuma situação manifestamente desconhecida ou imprevisível de ser enquadrada na exceção ao princípio da especialização dos exercícios a que se refere o artigo 18º n.º 2 do Código do IRC.
 - (z) Também não pode ser invocado o princípio da justiça, tendo em conta que a Requerente tinha a possibilidade de utilizar os procedimentos de apresentação da declaração de substituição e de utilização da reclamação graciosa a que se refere o artigo 68º e seguintes do CPPT.
 - (aa) Em suma, podemos concluir como já ficou demonstrado anteriormente que seguindo o princípio da especialização do exercício, o gasto com a Fatura nº 126201900000016 de 19.12.2019 no montante de € 269.214,45 (duzentos e sessenta e nove mil, duzentos e catorze euros e quarenta e cinco cêntimos), deveria ter sido reconhecido fiscalmente em 2019 e, ao não o ter sido, por sua opção, a Requerente agiu

corretamente ao acrescer esse montante no quadro 07 da declaração Modelo 22 do ano em que o considerou, neste caso no ano de 2020, dando assim cumprimento aos normativos legais, pelo que, não existe qualquer irregularidade na autoliquidação da Requerente.

- (bb) Conclui a Requerida, que o presente pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida dos pedidos, tudo com as devidas e legais consequências.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído. Em sede de resposta, a Requerida invocou diversas exceções que importa conhecer, pois a sua procedência impede o conhecimento do pedido, que serão apreciadas após a fixação da matéria de facto relevante.

II. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A.** A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que se dedica ao fabrico e comercialização de têxteis para uso técnico e industrial, bem como à comercialização de bens industriais
- B.** No âmbito do cumprimento das suas obrigações declarativas, no dia 19 de julho de 2021, a Requerente procedeu à entrega da sua declaração de rendimentos “Modelo 22” do IRC, com referência ao período de tributação de 2020, findo em 31 de dezembro de 2020, identificada com o código Cfr Documento n.º 2 do PPA.
- C.** A Requerente apresentou um lucro tributável de € 2.926.442,31 (dois milhões, novecentos e vinte e seis mil, quatrocentos e quarenta e dois euros e trinta e um cêntimos), tendo apurado um montante total de imposto a pagar de € 720.092,11 (Setecentos e vinte mil, noventa e dois euros e onze cêntimos), que resulta de uma coleta total no montante de € 657.346,16 (seiscentos e cinquenta e sete mil, trezentos e

quarenta e seis euros e dezasseis cêntimos) - à qual foram deduzidos pagamentos adicionais por conta, no montante de € 38.399,13 (trinta e oito mil, trezentos e noventa e nove euros e treze cêntimos), e à qual foram acrescidos os montantes apurados de tributações autónomas e de derrama municipal, nos montantes de € 99.157,58 (noventa e nove mil, cento e cinquenta e sete euros e cinquenta e oito cêntimos) e € 1.987,50 (mil novecentos e oitenta e sete euros e cinquenta cêntimos), respetivamente.

- D.** A Requerente considerou no campo 710 – correções relativas a períodos de tributação anteriores – do Quadro 07 da respetiva declaração, o montante de € 269.214,45 (duzentos e sessenta e nove mil, duzentos e catorze euros e quarenta e cinco cêntimos), contabilizado a débito na rubrica # 787200, correspondente ao gasto relativo a uma fatura de serviços de consultoria de peritagem de sinistros da sociedade B... SL – anteriormente, e à data dos factos, denominada C... SA.
- E.** Em 9 de maio de 2019 as instalações da Requerente foram atingidas por um incêndio de grande dimensão, do qual resultaram danos significativos no que respeita às instalações e aos equipamentos da A... .
- F.** Na sequência desta ocorrência, a Requerente reportou os danos junto da sua seguradora, por forma a decorrerem as diligências habituais no que respeita a este tipo de incidentes, entre as quais a determinação da indemnização pelo total de prejuízos incorridos pela A... e o montante total a ser pago pela seguradora. Cfr. Documento n.º 3 do PPA.
- G.** Na sequência do ocorrido, durante vários meses, os colaboradores que trabalhavam nos escritórios da A... passaram a trabalhar em contentores que foram colocados, para o efeito, no parque de estacionamento da Empresa.
- H.** Com efeito, apenas depois do verão, foi arrendada uma sala, numa localização ainda a alguma distância da fábrica, e foi implementado um sistema de correio interno com vista a garantir a entrega dos documentos - que eram recebidos na morada fiscal (fábrica) – nestes escritórios improvisados.

-
- I.** A fatura só deu entrada no sistema da A... em fevereiro, sendo que apenas quando o fornecedor reclamou a falta de pagamento é que Empresa se percebeu que a mesma estava em falta, sendo que, nesta data, as contas do ano já estavam encerradas.
- J.** No âmbito da gestão do processo relativo ao sinistro em causa com a seguradora, a Requerente recorreu aos serviços de consultoria de peritagem de sinistros da sociedade B... .
- K.** Neste sentido, pela prestação dos respetivos serviços de consultoria, foi emitida a fatura número 1262019000000146, no montante de € 269.214,45 (duzentos e sessenta e nove mil, duzentos e catorze euros e quarenta e cinco cêntimos), relativa a honorários no âmbito de serviços de consultoria de peritagem de sinistro de incêndio. Cfr. Doc. 4 do PPA.
- L.** A Requerente apenas reconheceu contabilisticamente o aludido gasto no decurso do período de 2020 – pelo que a referida fatura da B..., datada de 2019, não foi considerada, assim, no cômputo do resultado líquido do período de tributação de 2019.
- M.** Em consequência, aquando da submissão da Declaração de Rendimentos “Modelo 22” do IRC de 2020, a Requerente acresceu, no campo 710 – correções relativas a períodos de tributação anteriores – do Quadro 07, o montante de € 269.214,45 (duzentos e sessenta e nove mil, duzentos e catorze euros e quarenta e cinco cêntimos).
- N.** A deliberação de aprovação de contas do ano de 2019 pela assembleia geral realizou-se em 26 de junho de 2020.
- O.** A Requerente apresentou em 19 de julho de 2023 um pedido de reclamação graciosa da autoliquidação.
- P.** A reclamação graciosa foi indeferida em 21 de dezembro de 2023 por despacho proferido pelo Chefe de Divisão de Direção de Finanças, ao abrigo de Subdelegação de competências, e a requerente foi notificada de tal decisão via CTT em 27 de dezembro de 2023

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos.

Não existem factos alegados com relevância para a apreciação da causa que devam considerar-se não provados.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

1. Do Mérito:

A questão de direito que cumpre decidir consiste em apurar se os gastos não devem ser dedutíveis no período de tributação de 2020, por alegada violação do princípio da especialização dos exercícios, previsto no artigo 18.º Código do IRC, e se os factos contantes nos presentes autos permitem a aplicação da exceção prevista no n.º 2 desse artigo, em concreto se a componente negativa referente ao ano de 2019, ou seja, um gasto – pode ser imputável no período seguinte de 2020.

Cumpre apreciar e decidir.

A apreciação jurídico-tributária da situação sub judice tem, necessariamente, de iniciar pela delimitação do bloco normativo aplicável, para o que é necessário convocar as normas legais que se afiguram concretamente relevantes, as quais serão consideradas na redação em vigor à época dos factos.

Assim, cumpre desde logo atender às normas previstas no n.º 1 e 2 do art. 18.º do Código do IRC.

Artigo 18.º

Periodização do lucro tributável

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.

Do enquadramento jurisprudencial, seguimos de perto os fundamentos invocados relativamente ao modo como o princípio da especialização dos exercícios se deve relacionar com o denominado princípio da justiça, na decisão tomada no processo do CAAD n.º 334/2018-T:

“O princípio da periodização económica ou da especialização dos exercícios está positivado no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC e traduz-se na regra de que devem ser considerados como ganhos ou perdas de determinado exercício os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, que a esse exercício digam respeito, sendo irrelevante o exercício em que elas se materializam.

No n.º 2 daquele mesmo artigo 18.º prevê-se uma exceção para as componentes positivas ou negativas do lucro tributável que, na data do encerramento das contas de determinado exercício, eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

O princípio da especialização dos exercícios deriva da periodização dos resultados que é imposta por necessidades de gestão e de informação, sendo «caracterizado pela cisão da vida da empresa em intervalos temporais e pela imputação dada a um deles das componentes, positivas e negativas, que tornem possível determinar o resultado que lhe corresponde», impondo essa especialização «a realização de inventário de fim de exercício, dela decorrendo a necessidade de imputar a cada exercício todos os proveitos e custos que lhe são inerentes e só esses»; desta forma, «a periodização anual do imposto implica que tanto os rendimentos como os gastos (e as variações patrimoniais fiscalmente relevantes) sejam imputados a cada período de tributação. Esta imputação resulta essencialmente da aplicação das normas contabilísticas, justamente porque o nosso legislador entendeu que as regras de periodização aí previstas oferecem um sistema coerente, fiável e eficaz também para efeitos fiscais.»

(...)

A importância e razão de ser do princípio da periodização económica resultam evidentes se se tiver presente que «a especialização temporal das componentes do lucro é ainda mais importante para efeitos fiscais do que contabilísticos, dados os condicionalismos em que decorre a determinação do imposto a pagar, de modo a evitar desvios de resultados entre exercícios diferentes com propósitos de minimização da carga fiscal, (...). Com efeito, essa imputação temporal pode ser instrumento de uma manipulação de resultados, de modo a, designadamente:

Diferir no tempo os lucros;

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

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

Efetivamente, existem, «em abstrato, dois tipos de erros fiscais ligados à imputação temporal das componentes positivas e negativas do rédito ao exercício competente:

- a omissão ou esquecimento (erro voluntário ou involuntário): conhece-se a regra, que é indisputável, mas por algum motivo (ilegítimo ou justificado) não se regista o proveito ou o custo no ano devido;

- a álea ou abertura interpretativa: errónea inscrição temporal dum proveito ou um custo, efetuada, todavia, com base numa interpretação plausível da regra fiscal (geral ou específica) da especialização dos exercícios, regra essa que possui um conteúdo aplicativo equívoco (ou não concludente) diante do caso concreto.»

É, pois, vedado aos contribuintes definirem como bem entenderem ou segundo critérios de oportunidade ou, ainda, em conformidade com a sua estratégia comercial ou de gestão, o timing para declararem os proveitos e os custos decorrentes da sua atividade comercial ou industrial, porquanto lhes são legalmente impostos limites e regras para o efeito, designadamente no sentido de os obrigar a imputar esses proveitos e custos ao exercício a que digam respeito.

Assim, 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; ou seja, devem ser imputados «ao exercício os encargos que emergem de operações nele realizadas, ainda que nele não suportadas, do mesmo modo que se devem imputar a um exercício os proveitos resultantes de operações nele feitas mesmo que arrecadados noutra» (acórdão do STA, proferido em 02/04/2008, no processo n.º 0807/07, disponível em www.dgsi.pt).

Porém, tem-se registado, por parte dos tribunais, duas teses antagónicas em torno do princípio da especialização de exercícios.”

(...)

“a) a corrente primitiva, de cariz formal e legalista, não admite quaisquer violações do princípio da especialização de exercícios;

b) a tese actual, de cariz material, aceita a violação formal do princípio da especialização, desde que essas inscrições erróneas não se reconduzam a comportamentos voluntários e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.

Esta corrente jurisprudencial [a tese primitiva] não pactua com a violação da regra legal da especialização de exercícios. Não aceita a inscrição numa rubrica (positiva ou negativa) do rendimento, em exercício diverso do que lhe compete. Fica-se pelo mero enunciado do princípio. Sobrevaloriza-o face à ponderação doutros factores de justiça material, como a interferência em exercício alheio ao objecto do processo ou ao

atendimento de razões desculpabilizantes (actuação de boa-fé, sustentada numa interpretação plausível dum comando complexo).

A Jurisprudência consente, actualmente, a violação formal do princípio da especialização de exercícios, desde que não se reconduzam a comportamentos voluntários e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios. Aceita a inscrição dum custo ou proveito em exercício diverso do que lhe competia, por intervenção de razões desculpabilizantes (actuação de boa-fé, sustentada numa interpretação séria e plausível dum comando complexo, assente em interpretações abertas e dúbias da sua estatuição).

A tese actual (...) rompe com o facilitismo do formalismo legalista. Procura a solução material e justa. Faz prevalecer um princípio estrutural (capacidade contributiva) sobre uma regra operacional (especialização de exercícios). O seu ponto de partida é irrepreensível: se a sociedade incorreu num verdadeiro custo, esse decaimento tem de modelar, obrigatoriamente, o rédito fiscal. A convenção formal da especialização não tem o condão de impedir o efeito material, nem de torná-lo excessivamente oneroso ou complexo. O mesmo se passa, mutatis mutandis, com os proveitos. Contribuem uma só vez para o lucro (...).»

Com efeito, constitui jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Administrativo que a rigidez do princípio da especialização dos exercícios tem de ser temperada com a invocação do princípio da justiça – nomeadamente, nas situações em que, estando já ultrapassados todos os prazos de revisão do ato tributário e não havendo prejuízo para

o Estado, se deve evitar cair numa injustiça não justificada para o administrado –, o qual funcionará então como uma válvula de escape. Neste sentido, ficou lapidariamente consignado o seguinte no acórdão proferido em 19/11/2008, no processo n.º 0325/08 (disponível em www.dgsi.pt):

«O princípio da justiça é um princípio básico que deve enformar toda a actividade da Administração Tributária, como resulta do preceituado nos arts. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.

Embora estes princípios constitucionais tenham um domínio primacial de aplicação no que concerne aos actos praticados no exercício de poderes discricionários, introduzindo neste exercício aspectos vinculados cuja não observância é susceptível de constituir vício de violação de lei, a sua relevância não se esgota nos actos praticados no exercício desses poderes discricionários.

Na verdade, por um lado, o texto do art. 266.º da CRP não deixa entrever qualquer restrição à sua aplicação a qualquer tipo de actividade administrativa, pelo que, em princípio, dever-se-á fazer tal aplicação, se não se demonstrar a sua inviabilidade.

Por outro lado, na aplicação da legalidade, tanto pela Administração como pelos tribunais, não pode ser encarada isoladamente cada norma que enquadra uma determinada actuação da Administração, antes terá de se atender à globalidade do sistema jurídico, com primazia para o direito constitucional, como impõe o princípio da unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do CC).

Não se pode afirmar, que, nos casos de exercício de poderes vinculados, a obediência a uma determinada lei ordinária se sobrepõe aos princípios constitucionais referidos, pois estes princípios fazem também parte do bloco normativo aplicável, eles são também definidores da legalidade e, como normas constitucionais, são de aplicação prioritária em relação ao direito ordinário.

Tanto são normas legais a primeira parte do n.º 2 do art. 266.º da CRP, que impõe à Administração a observância do princípio da legalidade (...), como a sua segunda parte em que se prevêem os outros princípios e que generalizadamente impõem os modelos de actuação de toda a actividade administrativa, como também é uma norma legal a que, em determinada situação específica, prevê uma determinada actuação da Administração, designadamente, no caso em apreço, a aplicação do princípio da especialização dos exercícios (art. 18.º, n.º 1, do CIRC).

Por isso, para definir a legalidade a que a Administração está vinculada, terão de se ter em conta todas essas normas e fazer uma ponderação e escolha entre elas caso a sua aplicação global, abstractamente compatível, se demonstre inviável em determinada situação concreta.

Assim, (...), do referido art. 18.º, n.º 1, do CIRC resulta uma vinculação para a Administração, que, em regra, deve aplicar o princípio da especialização dos exercícios na sua actividade de controle das declarações apresentadas pelos contribuintes.

Mas, o exercício deste poder de controle, predominantemente vinculado, pode conduzir a uma situação flagrantemente injusta e, nessas situações, é de fazer operar o princípio

da justiça, consagrado nos arts. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT, para obstar a que se concretize essa situação de injustiça repudiada pela Constituição. Na ponderação dos valores em causa (por um lado o princípio da especialização dos exercícios que é uma regra legislativamente arbitrária de separação temporal, para efeitos fiscais, de um facto tributário de duração prolongada e, por outro lado, o princípio da justiça, que reflecte uma das preocupações nucleares de um Estado de Direito), é manifesto que, numa situação de incompatibilidade se deve dar prevalência a este último princípio.»

(...) Nos casos em que o Supremo Tribunal Administrativo. tem admitido que deva prevalecer o princípio da justiça sobre a legalidade estrita relativa ao princípio da especialização dos exercícios são situações em que a não observância desse princípio não advém qualquer prejuízo para o erário público, nomeadamente situações em que o sujeito passivo não obteve vantagens ou até foi prejudicado pelo erro que praticou na aplicação do princípio da especialização dos exercícios. Em situações desse tipo, não se pode justificar que seja infligida ao contribuinte uma maior oneração fiscal, em nome de um respeito fetichista e acrítico pela observância da legalidade e à margem de qualquer perspectiva de prossecução do interesse público, que é o dever primacial a observar pela Administração Pública, como decorre do n.º 1 do artigo 266.º da CRP.”.

Relevamos igualmente e decidido recentemente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no processo 01382/14.2BEBRG 0528/17 de 10-04-2024, o qual decidiu:

“(...) permitem concluir que o Supremo Tribunal Administrativo fez sempre depender a prevalência daqueles princípios, particularmente do princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 50.º da LGT, sobre o princípio da especialização dos

exercícios do prévio julgamento de inexistência de prejuízo para o erário público e de estar verificado que o erro cometido na contabilização dos proveitos e/ou custos não resultou de omissões voluntárias ou intencionais, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios.

É esta jurisprudência que emerge dos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo em que a Recorrente sustenta a sua pretensão, pelo menos, dos indicados e que se mostram efectivamente pertinentes (como se constata do seu teor, já que se encontram integralmente disponíveis para consulta em www.dgsi.pt), já que neles se pode ler (passamos a transcrever por ordem cronológica) que o princípio da especialização de exercícios deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça previsto no artigo 20.º da CRP e 55.º da LGT se «não havendo qualquer prejuízo para a FP (por todos os custos terem sido contabilizados, embora no tocante aos exercícios respectivos)» a transferência de resultados «não resultar de omissões voluntárias ou intencionais, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios» (acórdão de 5-2-2003, proferido no processo n.º 1648/02); «não ofende» o princípio da especialização de exercícios» a não contabilização» que «não resultou de omissão voluntária e intencional» (acórdão de 25-1-2006, proferido no processo n.º 830/05); o princípio da especialização dos exercícios «visa tributar a riqueza gerada em cada exercício e daí que os respectivos proveitos e custos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respectivo recebimento ou pagamento ocorram» devendo «tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios», como é o caso, da situação em que, «constituída uma provisão para crédito vencido, por lapso de contabilização, o sujeito passivo efectiva as reposições devidas pelos pagamentos parciais entretanto feitos, apenas e pela totalidade em determinado exercício e não, como era devido, de forma discriminada nos exercícios correspondentes em que esses pagamentos foram concretizados» (acórdão de 2-4-2008, proferido no processo n.º 807/07); «Em matéria de custos, o princípio da

especialização dos exercícios – artigo 18.º do CIRC – traduz-se na consideração, como custo de determinado exercício, dos encargos que economicamente lhe sejam imputáveis», não pondo «em causa tal princípio a imputação, a um exercício, de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios», por tal ser «exigido pelo princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP, e 50.º da LGT», porém, nos termos do n.º 2 do mesmo dispositivo legal, “as componentes positivas ou negativas” não são “imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas” quando a sua não consideração, no exercício a que respeitam, se deve a erro contabilístico ou outro, do próprio contribuinte, 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. (acórdão de 25-6-2008, proferido no processo n.º 291/08); «O princípio da especialização dos exercícios visa tributar a riqueza gerada em cada exercício e daí que os respectivos proveitos e custos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respectivo recebimento ou pagamento ocorram», sendo que, «não existe violação ao princípio da especialização dos exercícios» se não estamos perante situação em que se verificou a imputação de proveitos ou de encargos que não tenham tido lugar nos respectivos exercícios, e não consta do probatório, nem do relatório da inspeção, nem tão pouco vem alegado pela Fazenda pública, que as operações realizadas tenham tido em vista a manipulação de resultados» (acórdão de 9-5-2012, proferido no processo n.º 269/12).”

Com entendimento semelhante, veja-se a jurisprudência tributária do CAAD, nos processos n.º 262/2015-T, 588/2015-T, 244/2017-T, 233/2017-T, 874/2019-T, 697/2020-T, 677/2023-T, 799/2023-T e 724/2023-T.

Não obstante, o princípio da especialização dos exercícios não é absoluto, carecendo de ser conjugado – à semelhança de qualquer outro –, com os demais princípios que conformam o sistema. Em particular, impõe-se a conjugação com o princípio da justiça consignado no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e no artigo 55.º da LGT, como forma de evitar que um entendimento

demasiado formalista do princípio da especialização dos exercícios impossibilite definitivamente o reconhecimento de proveitos e custos.

Conforme explicam Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4.^a ed., Encontro da Escrita, 2012, pp. 452-454:

“Quando há divergência entre o critério do contribuinte e o da administração fiscal sobre a imputação de determinado ganho ou perda a determinado exercício esta deve proceder a correcção da matéria colectável, fazendo crescer o proveito ou custo ao ano a que entende que ele deve respeitar e, correspondentemente, deveria abater tal proveito ou custo à matéria colectável do ano ao qual o contribuinte a imputou.

Com este procedimento, não haverá qualquer situação de injustiça, pois ao acréscimo de imposto em determinado ano, corresponderá uma diminuição tendencialmente semelhante noutro, não havendo, assim, tributação de um mesmo proveito em dois exercícios ou não dedução em qualquer deles de um custo que deva ser considerado.

Porém, em certas situações em que a correcção é efectuada no último ano em que pode ser feita e tem por objecto um custo que deveria ter sido considerado no exercício anterior, não é já (ou pode não ser já) possível corrigir a matéria colectável desse anterior ano, por ter já transcorrido o prazo em que podiam ser efectuadas correcções. O mesmo sucede quando, embora no momento em que a administração fiscal faz a alteração da matéria colectável fosse possível efectuar a correspondente correcção no ano a que se entende ser de imputar os custos, ela não o faz e, com o decurso do tempo, se torna inviável fazê-lo.

Nestas condições, se a administração fiscal tinha razão na correcção que efectuou, o contribuinte, em princípio, teria sido prejudicado pelo seu próprio erro ao declarar a matéria colectável, pois, abatendo um custo no ano seguinte àquele em que o deveria ter deduzido, deixou de ver diminuído o montante do imposto correspondente no ano em que tal diminuição deveria ter ocorrido, para só ver tal diminuição ocorrer no ano seguinte e, paralelamente, a administração fiscal não tinha tido qualquer prejuízo, pois

recebera no ano anterior o imposto sem que fosse tido em conta esse custo que o deveria diminuir.

Assim, no caso de não poder ser feita já a correcção relativamente ao ano anterior, o contribuinte, que já era o único prejudicado pelo seu erro, veria ainda agravada a sua situação, vendo-se impossibilitado de efectuar a dedução desse custo em qualquer dos anos. A administração fiscal, assim, reteria em seu poder um imposto a que manifestamente não tinha direito.

Esta é uma situação em que o exercício de um poder vinculado (correcção da matéria colectável em face de uma violação do princípio da especialização dos exercícios) conduz a uma situação flagrantemente injusta e em que, por isso, se coloca a questão de fazer operar o princípio da justiça, consagrado nos arts. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT, para obstar à possibilidade de efectuar a referida correcção.

Há, nesta situação, dois deveres a ponderar, ambos com cobertura legal: um é o de repor a verdade sobre a determinação da matéria colectável dos exercícios referidos, dando execução ao princípio da especialização, reposição essa que a administração fiscal deve efectuar mesmo que não lhe traga vantagem; outro é o de evitar que a actividade administrativa se traduza na criação de uma situação de injustiça. Entre esses dois valores, designadamente nos casos em que a administração fiscal não teve qualquer prejuízo com o erro praticado pelo contribuinte, deve optar-se por não efectuar a correcção, limitando aquele dever de correcção por força do princípio da justiça.

Por outro lado, é de notar que numa situação deste tipo não se verifica sequer qualquer interesse público na actuação da administração fiscal, pois não está em causa a obtenção de um imposto devido, pelo que, devendo toda a actividade administrativa ser norteadada pela prossecução deste interesse, a administração deveria abster-se de actuar.

Consequentemente, serão de considerar anuláveis, por vício de violação de lei, actos de correcção da matéria tributável que conduzam a situações de injustiça deste tipo.”

À luz do enquadramento teórico e jurisprudência acima expostos cumpre, de seguida, apreciar da aplicabilidade do princípio da justiça e do princípio da especialização dos exercícios, no caso concreto.

Da observância concomitante dos princípios da legalidade e da justiça conclui-se que o dever de a Administração Tributária aplicar o princípio da legalidade não se traduz numa mera subordinação formal às normas que especificamente regulam determinadas situações, abrangendo também o dever de a Administração Tributária ter em conta as consequências da sua atividade e abster-se da aplicação estrita de normas quando delas decorra um resultado manifestamente injusto.

A aplicação do princípio da justiça será de sobrepor ao princípio da especialização dos exercícios nos casos em que do incumprimento não tenha resultado prejuízo para o erário público e aquele não tenha sido concretizado intencionalmente com o objetivo de obter vantagens fiscais.

Face ao exposto, o princípio da periodização do lucro tributável, estabelecido no artigo 18.º do CIRC, determina que os rendimentos e gastos devem ser reconhecidos e tributados no período em que são obtidos ou incorridos, independentemente do seu efetivo recebimento ou pagamento. Dessa forma, apenas podem ser atribuídos a outros períodos os rendimentos ou gastos que, no momento do fecho das contas do período em questão, eram imprevisíveis ou claramente desconhecidos.

No entanto, essa regra admite exceções, permitindo a imputação de rendimentos e gastos a períodos diferentes daqueles a que originalmente deveriam ter sido atribuídos, desde que tal seja necessário para cumprir o princípio da justiça.

Para que essa exceção seja aplicável, devem ser cumpridos dois requisitos: primeiro, a violação do princípio da periodização não pode ter sido provocada de forma voluntária e intencional pelos contribuintes com o objetivo de reduzir a carga tributária; segundo, a transferência de resultados entre períodos não deve ter causado prejuízo ao erário público, sendo necessário que, numa perspetiva plurianual, a operação tenha sido fiscalmente neutra.

Ora, no presente caso, atendo a factualidade dada como provada, os eventos que levaram a Requerente a não considerar a fatura emitida pela B... SL – no ano de 2019, mas apenas em 2020, demonstraram-se imprevisíveis, permitindo apenas o seu reconhecimento no ano de 2020.

No caso em apreço, não se verifica uma situação em que do incumprimento do princípio da especialização dos exercícios resulte prejuízo para o interesse público da arrecadação de impostos, pois a transferência da referida variação patrimonial negativa do exercício de 2019 para o de 2020, não resulta numa diminuição da receita fiscal neste exercício.

Pelo contrário, se os encargos tivessem sido imputados, em 2019, a Requerente teria saído beneficiada.

Por conseguinte, o reconhecimento feito pela Requerente em 2020 não viola o princípio da periodização do lucro tributável previsto artigo 18.º, n.ºs 1 e 2 do Código do IRC.

Neste sentido, considera este Tribunal Arbitral que a violação formal do princípio da periodização deve ceder perante o princípio da justiça, garantindo-se que a tributação versa o rendimento real da Requerente, isto é, a sua verdadeira capacidade contributiva, que não seria considerada se não se permitisse a valoração destes encargos, ainda que fora do exercício respetivo.

Como o princípio da periodização não é absoluto, é necessário equilibrar os interesses em causa, recorrendo aos princípios da justiça e da capacidade contributiva da Requerente. Após essa análise, conclui-se que a rejeição dos gastos incorridos, no caso em questão, seria desproporcional.

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

IV. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar procedente a ação e, em consequência:

- a) Anular a liquidação impugnada de IRC, referente a 2020, no valor de € 64.794.31 (sessenta e quatro mil, setecentos e noventa e quatro euros e trinta e um cêntimos);
- b) Condenar a Requerida na restituição à Requerente do imposto.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € 64.794.31 (sessenta e quatro mil setecentos e noventa e quatro euros e trinta e um cêntimos), indicado pela Requerente, respeitante ao montante das retenções na fonte de IRC cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, 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, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **2.448,00¹** (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), a suportar integralmente pela Requerida, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2024

Os árbitros,

¹ De acordo com o Despacho de Retificação de 2024-12-17.

Victor Calvete (presidente),

Alexandra Gonçalves Marques, Árbitro Vogal

Paulo Ferreira Alves, Árbitro Vogal, Relator