

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 596/2024-T**

**Tema: IRC – gratificações de balanço – artigo 23.º-A, n.º 1, alínea n) e n.º 5, do Código do IRC.**

## **SUMÁRIO:**

- I. Os gastos relativos ao pagamento ou colocação à disposição de participação nos lucros a membros de órgãos sociais e a funcionários podem ser dedutíveis para efeitos fiscais desde que, cumpridos os requisitos contabilísticos associados ao respectivo reconhecimento, sejam pagos durante o período de tributação seguinte àquele a que digam respeito.*
- II. O não cumprimento do requisito temporal acima enunciado determina a não dedutibilidade fiscal de tais gastos e, por conseguinte, deverá ser acrescido ao montante do IRC liquidado no período de tributação seguinte a importância de imposto que deixou de ser liquidado em resultado da dedução indevida daquele gasto, acrescida dos juros compensatórios correspondentes.*

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os Árbitros Carla Castelo Trindade, João Zambujal de Oliveira e José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

## **RELATÓRIO**

- 1. A..., LDA.,** pessoa colectiva número..., com sede na Rua ..., ..., ..., ... (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Regime Jurídico da Arbitragem

1.

---

Tributária (“RJAT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), referente ao período de tributação de 2019, emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, apresentado pela Requerente no dia 26 de Abril de 2024, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 17 de Junho de 2024, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
4. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 5 de Julho de 2024.
5. Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta, no dia 26 de Setembro de 2024, tendo-se defendido por impugnação.
6. Em 18 de Novembro de 2024, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT, e a facultar às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas, sendo, para o efeito, concedido um prazo simultâneo de quinze dias.

- 
7. A Requerente apresentou as suas alegações escritas no dia 29 de Novembro de 2024 e a Requerida, no dia 3 de Dezembro de 2024, juntou aos autos o processo administrativo e apresentou as suas alegações escritas.

### **SANEAMENTO**

8. O pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.
9. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.
10. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
11. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não enferma de nulidades, nem existem excepções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

### **MATÉRIA DE FACTO**

#### **§1 - Factos provados**

12. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:
- a) A Requerente é uma sociedade por quotas, que tem como objecto social a *“Construção Civil e obras públicas. Transportes rodoviários de mercadorias. Olivicultura, viticultura, produção de vinhos comuns e licorosos. Produção de vinhos espumantes e espumosos. Produção de Azeite”*;

- b) O capital social da Requerente ascende a € 300.000,00 e encontra-se repartido do seguinte modo:
- i. Quota de € 222.000,00, correspondente a 74% do capital social, pertence ao sócio-gerente B...; e
  - ii. Quota de € 78.000,00, correspondente a 26% do capital social, pertence ao sócio C...;
- c) A Requerente encontra-se inscrita no CAE 41200 (Rev. 3), exercendo a título principal a actividade de “*Construção de edifícios (residenciais e não residenciais)*”;
- d) Em sede de IRC, a Requerente encontra-se enquadrada no regime geral de tributação;
- e) Em 31 de Dezembro de 2018, estava registado na contabilidade da Requerente, na conta referentes a “*Gastos com o Pessoal*”, o montante de € 848.000,00, refere à participação nos resultados do período de tributação de 2018;
- f) Em 31 de Março de 2019, foi realizada a assembleia-geral da Requerente, na qual foram deliberados os seguintes pontos constantes da respectiva ordem de trabalhos:
- i. Aprovação das contas referentes ao período de tributação de 2018;
  - ii. Transferência do resultado líquido do exercício, no montante de € 150.233,11, para a conta de “*Resultados Transitados*”;
  - iii. Aprovação da participação nos lucros, proposta pela gerência, em prol da gerência e funcionários, no montante de € 848.000,00;
- g) Durante o ano de 2019, a Requerente pagou ou colocou à disposição dos seus funcionários, a título de participação nos lucros alusivos ao período de tributação de 2018, o montante total de € 88.134,00;
- h) A Requerida, credenciada pela ordem de serviço n.º OI2021..., intentou, durante o ano de 2022, uma acção de inspecção tributária interna à Requerente, de âmbito parcial, respeitante ao período de tributação de 2018;
- i) Nessa acção inspectiva, a Requerente constatou o seguinte:
- “*No decurso do procedimento interno de inspecção efetuado ao exercício de 2017, verificou-se que na conta de Gastos com o Pessoal, foram contabilizados na*

*subconta 638- Outros Gastos com o Pessoal, gastos no valor de 782.594,31€. De acordo com os esclarecimentos prestados este valor refere-se à participação nos resultados de 2017 (lançamento nas contas 6382/27831).*

*Após ter sido solicitado o documento suporte deste registro, foi remetida cópia da ata de aprovação de contas (nº 25) de 31/03/2018. Da ata de aprovação de contas, consta a seguinte ordem de trabalhos:*

*1 - Análise Relatório de gestão e votação do Balanço e contas referentes ao exercício de 2017;*

*2- Deliberar sobre a aplicação de resultados.*

*Quanto ao primeiro ponto foi deliberado por unanimidade a aprovação do relatório de gestão e do balanço e contas referente ao exercício de 2017.*

*Em relação ao segundo ponto da ordem de trabalhos, foi deliberado por unanimidade a transferência do resultado líquido do exercício, na importância de 81.019,90€, para a conta de resultados transitados. “Mais deliberaram, aprovar a participação nos resultados, à gerência e funcionários, proposto pela gerência na importância de 782.500,00€”.*

*Acerca da data do pagamento ou colocação á disposição dos beneficiários da importância de 782.500,00€, informaram que embora tenha sido deliberado a distribuição de resultados à gerência e funcionários (conforme ata de 31/03/2018), cujo pagamento deveria ter ocorrido em 2018, ainda não tinha sido pago por dificuldades de tesouraria.*

*(...)*

*Face ao exposto no ponto anterior, acerca da aplicação dos resultados do exercício de 2017, foi deliberado a distribuição de resultados à gerência e funcionários, no valor de 782.500,00€, conforme consta da ata de 31/03/2018. No entanto, as importâncias atribuídas não foram pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte, àquele a que respeita o lucro.*

*(...)*

*Para o cálculo do IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução do valor de 782.500,00€, procede-se à correção da matéria coletável do exercício de 2017.*

*- Matéria coletável declarada: 1.592,22€.*

*- Matéria coletável corrigida: 784.092,22€ (1.592,22+782.500,00).*

*- IRC declarado em 2017: 270,68€.*

*- IRC de 2017 corrigido: 164.059,36€ (2.550,00+161.509,36).*

*Para o cálculo do imposto corrigido aplicou-se as taxas do n.º 1 e 2 do artigo 87º do CIRC.*

*(15.000,00\*17%= 2.550,00);*

*(769.092,22\*21%=161.509,36).*

*Assim, o valor a incluir no campo de 363 do Quadro 10 da declaração Mod. 22 de IRC do exercício de 2018, é de 163.788,70€ (164.059,36-270,68)”.*

- j)** A Requerida, credenciada pela ordem de serviço n.º OI2022..., assinada pela Requerente no dia 2 de Junho de 2023, intentou uma acção de inspecção tributária externa à Requerente, de âmbito parcial, respeitante ao período de tributação de 2019, motivada por um controlo declarativo, alusivo à atribuição e pagamento de gratificações de balanço;
- k)** Nessa acção inspectiva, a Requerente constatou o seguinte:

*“No decurso do procedimento interno direccionado ao exercício de 2018 e credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2021..., foi verificado que o Resultado Líquido do Exercício (RLE) de 2017 se encontrava afetado pelo registo, em conta de Gastos com o Pessoal, do montante de € 782.500,00 relativo à distribuição ao pessoal de resultados desse exercício. Verificou-se, porém, que, em 2018, tal valor não foi integralmente distribuído ao pessoal, tendo originado correções na esfera tributária do sujeito passivo em sede de IRC. Tendo-se verificado que o RLE de 2018 foi igualmente reduzido face ao volume de negócios apresentado, foi emitida a presente ordem de serviço para aferir se a situação detetada ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2021... ocorreu novamente em 2019.*

(...)

*Constatamos que, em 2018-12-31, foi registado em conta de Gastos com o Pessoal um valor de € 848.000,00 referente a participação nos resultados do exercício de 2018, sendo que estão cumpridas as condições contabilísticas para tal registo a 2018-12-31.*

*Solicitada a ata da Assembleia Geral na qual foram aprovadas as contas de 2018 (ata n.º 27 de 2019-03-31), foi confirmado que:*

No segundo ponto da ordem de trabalhos foi deliberado por unanimidade que o resultado líquido do exercício, na importância de 150.233,11 Euros seja transferido para a conta Resultados Transitados.

Mais deliberaram, aprovar a participação nos resultados, à gerência e funcionários, proposto pela gerência na importância de 848.000€.

*Já no que concerne à data do pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários da importância de € 848.000,00, foi constatado que apenas foi possível proceder ao pagamento/colocação à disposição, em 2019, mais concretamente em dezembro de 2019, do montante global de € 88.134,00, por se terem verificado dificuldades de tesouraria. Deste modo, confirmamos o não pagamento/colocação à disposição de um montante global de € 759.866,00 (= € 848.000,00 - € 88.134,00). Na listagem abaixo, discriminam-se, por funcionário, o valor pago/colocado à disposição em dezembro de 2019:*

Funcionário	Valor	Funcionário	Valor
D...	1 200,00	H...	1 050,00
E...	1 200,00	I...	1 200,00
F...	1 124,00	J...	1 200,00
G...	1 150,00	K...	1 000,00

Funcionário	Valor	Funcionário	Valor
L...	1 200,00	WW...	1 050,00
M...	1 200,00	XX...	1 200,00
N...	1 200,00	YY...	1 200,00
O...	1 180,00	ZZ...	1 200,00
P...	1 200,00	AAA...	1 200,00
Q...	1 200,00	BBB...	1 100,00
R...	1 200,00	CCC...	1 200,00
S...	1 200,00	DDD...	1 200,00
T...	1 200,00	EEEE...	300,00
U...	1 130,00	FFF...	400,00
V...	1 200,00	GGG...	1 050,00
W...	1 180,00	HHH...	1 200,00
X...	1 200,00	III...	1 200,00
Y...	1 200,00	JJJ...	950,00
Z...	1 200,00	KKK...	100,00
AA...	1 130,00	LLL...	1 200,00
BB...	1 200,00	MMM...	1 100,00
CC...	1 200,00	NNN...	1 200,00
DD...	1 200,00	OOO...	1 200,00
EE...	1 200,00	PPP...	1 200,00
FF...	800,00	QQQ...	1 000,00
GG...	1 200,00	RRR...	1 200,00
HH...	1 200,00	SSS...	1 180,00
II...	1 200,00	TTT...	1 200,00
JJ...	1 200,00	UUU...	1 200,00
KK...	1 200,00	VVV...	1 200,00
LL...	1 000,00	WWW...	1 200,00
MM...	1 000,00	XXXX...	900,00
NN...	1 200,00	YYY...	1 200,00
OO...	1 200,00	ZZZ...	1 200,00
PP...	1 200,00	AAAA...	800,00
QQ...	750,00	BBBB...	980,00
RR...	1 200,00		980,00
SS...	1 200,00		1 200,00
TT...	1 200,00		200,00
UU...	1 200,00		100,00
VV...	1 050,00		

*De acordo com o disposto na alínea n) do n.º 1 do artigo 23º-A do CIRC, não são dedutíveis, para efeitos de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, “(..) os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte”.*

*Ora, quando estamos perante este caso, estipula o n.º 5 do mesmo articulado que “ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes”.*



(...)

Para o cálculo do IRC que deixou de ser liquidado no exercício de 2018, em virtude da dedução ao resultado tributável do valor de € 848.000,00 relativo a participação nos resultados por parte do pessoal, teremos de, em primeiro lugar, proceder ao apuramento da matéria coletável corrigida do ano de 2018: tendo sido declarada uma matéria coletável de € 38.381,67, será de acrescer a este valor o montante de € 759.866,00 (valor não pago/colocado à disposição do pessoal), originando uma matéria coletável corrigida de € 798.247,67.

Deste modo, passamos de um IRC declarado em 2018 de € 7.460,15 (= € 15.000,00 x 17% + (38.381,67 - € 15.000,00) x 21%) para um IRC corrigido de € 167.032,01 (= € 15.000,00 x 17% + (€ 798.247,67 - € 15.000,00) x 21%).

Assim, o valor a incluir no campo de 363 do Quadro 10 da Declaração Modelo 22 do exercício de 2019 é de € 159.571,86 (= € 167.032,01 - € 7.460,15).

(...)

Para o cálculo dos juros compensatórios atendeu-se ao disposto no artigo 102º do Código do IRC, conjugado com o artigo 35º da Lei Geral Tributária (LGT). Assim, ao valor do imposto apurado em falta aplica-se a taxa de 4%.

O valor dos juros compensatórios apurado a inscrever no campo 366 é de € 6.382,87 (= € 159.571,86 x 4%).

- l) Em 11 de Dezembro de 2023, a Requerida emitiu a demonstração de acerto de contas n.º 2023..., na qual eram identificados os seguintes actos tributários:

Imposto	Período	Data Movimento	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
IRC	2019-01-01 a 2019-12-31	2023-12-11	2023-12-11	Restorno Liq. de 2019 - Liq. 2023	+483,08	+483,08
IRC	2019-01-01 a 2019-12-31	2023-12-11	2023-12-11	Juros Comp. Pag. Esp. por Conta, Liq. 2023	-482,19	
IRC	2019-01-01 a 2019-12-31	2023-12-11	2023-12-11	Acerto Liq. de 2019 - Liq. 2023	-183.006,22	
IRC	2019-01-01 a 2019-12-31	2023-12-11	2023-12-11	Juros Mora, Liq. 2023	-0,89	
IRC	2019-01-01 a 2019-12-31	2023-12-11	2023-12-11	Juros Compensatórios, Liq. 2023	-30.690,10	-214.179,40

- m) Em 6 de Abril de 2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição de arbitral que deu origem aos presentes autos.

## §2 - Factos não provados

- 
13. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que se tenham considerado não provados.

### **§3 - Fundamentação da fixação da matéria de facto**

14. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
15. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
16. Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente da prova documental junta aos autos pela Requerente e do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, que foram apreciados pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos e tendo presente a ausência da sua contestação especificada pelas partes, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

### **MATÉRIA DE DIREITO**

17. A questão de fundo no presente processo consiste em determinar se, tendo a Requerente (i) aprovado o pagamento ou colocação à disposição de uma participação nos lucros no montante de € 848.000,00, à sua gerência e trabalhadores, referente ao período de

tributação de 2018, e (ii) registado e reconhecido este montante como gasto neste período, o não pagamento integral dessa importância durante o período de tributação de 2019 é motivo para que a Requerida proceda a uma correcção à matéria tributável e uma liquidação adicional de IRC e juros compensatórios.

- 18.** A Requerente sustentou, em síntese, a procedência do pedido de pronúncia arbitral com base nos seguintes argumentos:
- a.** A Requerida quedou-se por uma decisão simplista e apoiada, exclusivamente, na apresentação da acta da Assembleia Geral na qual foram aprovadas as contas de 2018;
  - b.** Segundo o artigo 17.º, n.º 3, do Código do IRC, a determinação do lucro tributável deverá encontrar-se sustentada numa contabilidade que esteja organizada de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (“SNC”), nele se compreendendo as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (“NCRF”);
  - c.** A relevação contabilística e o conseqüente enquadramento dos gastos encontram-se subordinadas à NCRF 28 que trata das regras aplicáveis aos benefícios aos empregados;
  - d.** O parágrafo 4 da referida NCRF 28 prevê a participação nos lucros como um dos benefícios dos empregados, sendo que no parágrafo 9 se admite que os gastos com esta natureza sejam pagos dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço;
  - e.** Como benefício de curto prazo os gastos devem, em princípio, ser afectos ao exercício em que o empregado deu o contributo à empresa, o qual surge como justificador do benefício de participação nos lucros;
  - f.** Os contribuintes, no que concerne às participações dos órgãos sociais e empregados nos lucros, estão sempre confrontados com uma das seguintes alternativas:
    - i.** Ou não podem evitar a obrigação de conceder essa participação nos lucros, já que existe uma obrigação legal ou construtiva para tal concessão, a que se tem de juntar a possibilidade da estimativa fiável dos benefícios a conceder, caso

- em que o gasto deve ser contabilizado e aceite como gasto fiscal do exercício em que o empregado prestou o serviço (o exercício de 2018);
- ii. Ou, não se verificando aquelas condições e caso exista a distribuição efectiva de resultados aos ditos beneficiários, o gasto só poderá ser reconhecido no exercício em que a distribuição de resultados ocorrer (o exercício de 2019);
- g.** Segundo a NCRF 28, a obrigação legal deverá ter origem em qualquer contrato individual, convenção colectiva de trabalho ou quaisquer outros requisitos ou obrigações que estejam legalmente fixados, ao passo que a obrigação construtiva deve derivar da prática corrente de conceder a participação nos resultados, o que, obviamente, gera expectativas sérias por parte dos empregados de que tal irá sempre ocorrer;
- h.** Por seu lado, a condição relativa à estimativa prevista na NCRF 28 impõe que esta só se considere fiável “... *quando, e só quando: (a) Os termos formais do plano contenham uma fórmula para determinar a quantia do benefício; (b) A entidade determine as quantias a serem pagas antes das demonstrações financeiras serem aprovadas para emissão; ou (c) A prática passada dê evidência clara da quantia da obrigação construtiva da entidade*”;
- i.** Todas estas condições devem ser aferidas e, caso estejam preenchidos os respectivos pressupostos, ser objecto de decisão no final do exercício a cujo resultado se pretende afectar o gasto, que na situação em apreço será o exercício de 2018, isto é, mostrando-se necessária a existência de decisão até 31/12/2018, assim se constituindo, de algum modo, uma obrigação legal de cumprir com tal compromisso;
- j.** Nunca tal decisão, como resulta do único elemento de sustentação da admissão do gasto fiscal ao exercício de 2018, de que a Requerida se socorreu, poderia ser tomada à data de 31/03/2019;
- k.** Comportando a participação nos resultados, contabilizada como gasto no exercício de 2018, benefícios a atribuir ao sócio-gerente e aos empregados, deveria sempre ser acautelado pela Requerida, face aos montantes destinados a cada envolvido, se

não era aplicável a limitação que se encontra estabelecida na alínea o) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC;

- l.** A Requerida não diligenciou, na investigação dos factos e diferentes circunstâncias de que dependeria a aceitação fiscal do gasto em 2018, a obtenção da informação relevante para a admissão do gasto fiscal nesse exercício, sancionando, indevidamente, todos os procedimentos adoptados pela Requerente em 2018, para remeter para 2019 a reparação das suas faltas de eficiência;
- m.** A Requerida não se dignou a apurar:
  - i.** Se, em face de qualquer acordo de trabalho individual ou colectiva ou outras imposições estabelecidas, existia alguma obrigação legal de efectuar a distribuição de resultados;
  - ii.** Se, em face de uma prática em exercícios anteriores, era comum à Requerente atribuir resultados, designadamente em montantes próximos de € 848.000,00, e se existiria a obrigação construtiva de fazer a distribuição de resultados;
  - iii.** Se, no decurso do próprio exercício de 2018, tinha havido qualquer decisão em assembleia geral de sócios a determinar a distribuição dos resultados esperados para esse exercício;
  - iv.** Os termos da estimativa que teria permitido fixar o valor global de € 848.000,00 e, sobretudo, quanto desse valor respeitaria ao sócio-gerente e quanto competiria aos empregados;
- n.** Se tivesse sido competente nas suas investigações, lograria concluir que não existia qualquer obrigação legal ou construtiva, nem estimativa fiável, para ter considerado como gasto do exercício de 2018 o valor de € 848.000,00 respeitante à atribuição de resultados que apenas constava da acta n.º 27;
- o.** Estava a Requerida obrigada a produzir as suas correcções fiscais no exercício de 2018, com a conseqüente liquidação do IRC que se viria a mostrar devido;
- p.** Não o fez, por inércia ou incompetência, designadamente, quando procedeu ao desenvolvimento de procedimento de inspecção ao exercício de 2018, no qual apenas se limitou a desenvolver correcções com respeito ao gasto fiscal que derivava da participação nos resultados de 2017;

- q.** Sendo óbvio que a Requerida não poderia ter deixado de detectar o erro que tinha cometido, relativamente à análise dos procedimentos contabilísticos e fiscais relativos a 2018, terá, então, constatado que, em 2023, qualquer liquidação referente a 2018 se mostraria ferida pelo instituto de caducidade, disciplinado pelo artigo 45.º, da Lei Geral Tributária;
  - r.** Não podendo, então, produzir qualquer liquidação referente a 2018, a Requerida fez tábua rasa dos factos e dos verdadeiros fundamentos para negar a consideração fiscal do gasto em causa em 2018, arrastando a liquidação para o exercício de 2019, com base na falta de pagamento aos beneficiários por apelo ao disposto na alínea n) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC.
  - s.** Em ofensa aos princípios da verdade material e da justiça, a Requerida omitiu todos os factos com relevância para que se pudesse concluir que qualquer liquidação devida teria de ser referida ao exercício de 2018, operando como se o Requerente tivesse dado satisfação a todos os requisitos legais para que o gasto fosse admitido com respeito a este exercício, e invocou a falta de pagamento aos beneficiários, até ao final de 2019, do valor de € 848.000,00.
- 19.** A Requerida sustentou, em síntese, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral com base nos seguintes argumentos:
- a)** Existe, já no exercício de 2018, uma obrigação presente construtiva de distribuição de resultados, em consequência de ter sido, e em relação aos resultados de 2017, deliberada, em assembleia geral de sócios, a distribuição de parte do resultado líquido desse exercício aos funcionários, no montante global de € 782.500,00;
  - b)** Existindo já uma expectativa séria por parte dos funcionários na atribuição das ditas gratificações de balanço, face a práticas passadas da Requerente, fica cumprido o requisito da existência de uma obrigação presente, necessária ao reconhecimento do gasto com a distribuição de resultados no exercício de 2018;
  - c)** A Requerente procedeu à deliberação de distribuição de resultados no passado, tendo, deste modo, criado uma obrigação presente construtiva;

- d)** No que concerne à determinação do seu montante através de uma estimativa fiável da obrigação presente construtiva em questão, é a mesma da competência da Requerente;
- e)** Tendo a Requerente declarado, através do competente registo na contabilidade em 2018, que o montante das gratificações a distribuir seria de € 748.000,00, o mesmo estará suportado pelo amplo conhecimento e poder de decisão existente numa empresa de cariz familiar, como é o caso da Requerente;
- f)** Verifica-se que tal valor é confirmado ao cêntimo na assembleia geral de sócios ocorrida em 31 de Março de 2020 que tem como ordem de trabalhos a aprovação de contas de 2019;
- g)** Perante tais evidências, considera-se, assim, cumprido o quesito de existir uma estimativa fiável para o apuramento do quantitativo da obrigação presente construtiva;
- h)** A Requerente tem razão quando menciona que, e relativamente ao valor a distribuir ao sócio-gerente, só deveria ter sido aceite como fiscalmente relevante, no exercício de 2018, a parte que não exceda o dobro da remuneração mensal, conforme consta da alínea n) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC;
- i)** No entanto, perante uma contestação a uma liquidação adicional decorrente de procedimento de inspecção ao exercício de 2019, tal argumento não tem qualquer impacto na decisão a tomar quanto ao caso em apreço;
- j)** Foram cumpridos os quesitos necessários à contabilização, como gasto do exercício de 2018, do montante de € 748.000,00 referente à intenção de distribuição de valores a título de participação nos resultados desse ano aos funcionários, validando-se, desta forma, a actuação do Requerente;
- k)** Os procedimentos desenvolvidos no âmbito da acção inspectiva que originou as correcções em sede de IRC, cuja liquidação aqui se encontra a ser contestada, foram os correctos, encontrando-se a correcção fiscal efectuada à situação em apreço devidamente fundamentada e imputada ao exercício correcto, neste caso, ao de 2019;

- l) Não merece qualquer censura o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2023... e respectiva liquidação de juros compensatórios, com referência ao período de tributação de 2019, devendo manter-se incólume na ordem jurídica.
20. Passando-se, agora, à apreciação da questão central a analisar nos presentes autos, crê-se que importa fixar a base legal relevante, tendo por referência o que se encontrava consagrado no Código do IRC, à data dos factos tributários aqui em causa:

### ***Artigo 17.º***

#### ***Determinação do lucro tributável***

*1 — O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.*

*(...)*

*3 — De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:*

*a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;*

*(...)*

### ***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.*

*(...)*



---

**Artigo 23.º**

**Gastos e perdas**

*1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.*

*2 - Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:*

*(...)*

*d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo 'Vida', contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;*

*(...)*

**Artigo 23.º-A**

**Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais**

*1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*(...)*

*n) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte;*

*o) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1 % do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam;*

*(...)*

---

5 - No caso de não se verificar o requisito enunciado na alínea n) do n.º 1, ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.”

21. Conforme é sabido, enquanto decorrência do princípio constitucional de tributação das empresas ser fundamentalmente incidente sobre o seu rendimento real (cfr. artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa), o IRC incide, no caso das sociedades comerciais, sobre o seu lucro, i.e., sobre a *“diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código”* (cfr. artigo 3.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2 do Código do IRC).
22. Para se apurar o lucro que, de acordo com o Código do IRC, será dado a tributar pelo sujeito passivo em sede deste imposto, determina o seu artigo 17.º, n.º 1, que aquele *“é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”*.
23. Tendo em conta esta relação umbilical existente entre a fiscalidade associada ao mundo empresarial e o normativo contabilístico, não surpreende, portanto, que a alínea a), do n.º 3, do artigo 17.º do Código do IRC estabeleça que, para o apuramento do lucro tributável de um sujeito passivo de índole societária, a respectiva contabilidade deva *“[e]star organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código”*.
24. Em todo o caso, decorre das normas anteriormente citadas que a relação de dependência existente entre o IRC e a contabilidade não é total ou absoluta.

25. Com efeito, o legislador tributário previu a possibilidade de os resultados alcançados por força da aplicação das regras de normalização contabilística serem corrigidos ou ajustados devido à aplicação, prevalecente, de determinadas normas previstas no Código do IRC, atendendo à prossecução de determinados objectivos fiscais.
26. Portanto, é à luz deste racional que se procederá à análise da questão em crise nos presentes autos, a qual, conforme decorre do acima exposto, centra-se nos moldes como os gastos associados à participação nos lucros por parte de membros de órgãos sociais (no caso em apreço, a gerência) e trabalhadores da Requerente podem, ou melhor, devem, ser reconhecidos contabilisticamente e, subsequentemente, enquadrados do ponto de vista fiscal, em sede de IRC.
27. Tendo, portanto, o enquadramento contabilístico deste tipo de gastos como ponto de partida desta discussão, há, pois, que analisar o que prevê a NCRF 28, que é a norma dentro do SNC que regula “a contabilização e a divulgação dos benefícios dos empregados” (cfr. §1), nestes se incluindo, nomeadamente, a “participação nos lucros e bónus (se pagáveis dentro de doze meses do final do período)” [cfr. §4 (a)].
28. Aliás, esta referência ao prazo de pagamento, no caso da participação nos lucros, assume uma especial relevância no contexto deste normativo, o qual caracteriza estes benefícios a empregados como sendo de “curto prazo” (cfr. §8) precisamente por se vencerem na totalidade “dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestem o respectivo serviço” (cfr. §8 e 9).
29. De acordo com a NCRF 28, a mesma “deve ser aplicada por um empregador na contabilização dos benefícios do empregado” (cfr. §2), nomeadamente aqueles que são proporcionados por força de “práticas informais que dêem origem a uma obrigação construtiva. Práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver alternativa realista senão pagar benefícios aos empregados. É exemplo de uma obrigação construtiva quando uma alteração nas práticas informais da

*entidade causasse um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados” [cfr. §3 (c)].*

30. Estando em causa benefícios de curto prazo, a NCRF 28 esclarece que a respectiva contabilização *“é geralmente linear porque não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. Além do mais, as obrigações dos benefícios dos empregados a curto prazo são mensuradas numa base não descontada”* (cfr. §10).
31. No que respeita ao reconhecimento contabilístico de tais benefícios, a NCRF 28 prevê que *“[q]uando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada de benefícios a curto prazo de empregados que espera ser paga em troca desse serviço (...) [c]omo um gasto”* (cfr. §11 (b) e, também, no mesmo sentido, §22).
32. Porém, para poder dar cumprimento a tal disposição, as entidades empregadoras só devem reconhecer o gasto esperado com pagamentos associados à participação nos lucros *“quando, e só quando: (a) A entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e (b) possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação”*, acrescentando a NCRF 28 que *“[e]xiste uma obrigação presente quando, e só quando, a entidade não tem alternativa realista senão a de fazer os pagamentos”* (cfr. §18).
33. Sendo medianamente clarividente a que é que a NCRF 28 se refere quando alude a uma *“obrigação legal”*, esclarece esta mesma norma que *“[u]ma entidade pode não ter obrigação legal de pagar uma gratificação. Não obstante, em alguns casos, uma entidade tem a prática de pagar bónus. Em tais casos, a entidade tem uma obrigação construtiva porque não tem alternativa realista senão de pagar a gratificação”* (cfr. §20).
34. Em função das regras contabilísticas que se acabam de expor e aplicando-as ao caso presente nestes autos, dir-se-á que, mesmo não tendo a Requerente uma obrigação legal de pagar a participação nos lucros à sua gerência e aos seus funcionários, recai sobre

aquela uma real e concreta obrigação construtiva de efectuar tal pagamento a estes beneficiários.

35. A obrigação construtiva incidente sobre a Requerente fica evidenciada pelos moldes como a mesma agiu consecutivamente no que respeita ao pagamento ou colocação à disposição da participação nos lucros à sua gerência e aos seus funcionários.
36. Assim, decorre da matéria de facto dada como provada que, por referência ao período de 2017, a Requerente (i) registou na sua contabilidade um gasto associado à participação nos lucros a atribuir à gerência e aos seus funcionários e (ii) aprovou, em assembleia geral, o pagamento ou colocação à disposição de uma participação nos lucros aos respectivos beneficiários, nos termos propostos pela sua gerência.
37. Conforme consta no relatório de inspecção tributária realizada à Requerente quanto ao período de tributação de 2018, esta não conseguiu efectuar o pagamento daquele benefício à sua gerência e funcionários, alegando dificuldades de tesouraria.
38. Ora, perante a seriedade desta circunstância invocada pela Requerente (e não contestada pela Requerida) para que o pagamento da obrigação assumida perante a sua gerência e funcionários não fosse realizada no período de tempo devido (ano de 2018), manda a lógica e as regras da experiência que se conclua que, dentro de uma gestão responsável e prudente, a Requerente não reiterasse, por referência ao período de tributação de 2018, um comportamento em tudo idêntico ao assumido no ano transacto.
39. Porém, o que decorre da prova produzida nos presentes autos é que a Requerente voltou a adoptar, por referência ao período de 2018, os mesmos comportamentos seguidos alusivos ao período de 2017, ou seja, (i) registou na sua contabilidade um gasto associado à participação nos lucros a atribuir à gerência e aos seus funcionários e (ii) aprovou em assembleia geral o pagamento ou colocação à disposição dessa participação nos lucros aos respectivos beneficiários, nos termos propostos pela sua gerência.

40. Não decorrendo dos presentes autos qualquer facto, evidência ou sequer alegação de que a Requerente não é gerida de uma forma responsável e prudente, a única explicação plausível para que a mesma tenha, por referência ao período de tributação de 2018, voltado a aprovar (mesmo tendo presente as dificuldades de tesourarias sentidas no período anterior) o pagamento ou colocação à disposição dessa participação nos lucros à gerência e aos seus funcionários é, precisamente, a circunstância de a Requerente sentir que não tinha uma “*alternativa realista*” sob pena de uma qualquer “*alteração*” nesta prática (informal) causar “*um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados*”.
41. Este entendimento é reforçado, em primeiro lugar, pelo facto de por referência ao período de tributação de 2018 o montante proposto pela gerência da Requerente para a distribuição da participação nos lucros à gerência e aos seus funcionários ser superior em € 65.500,00 (€ 848.000,00 - € 782.500,00) face ao período de tributação em 2017.
42. Em segundo lugar, pelo facto de o montante (€ 848.000,00) proposto pela gerência da Requerente para a distribuição da participação nos lucros à gerência e aos seus funcionários ser superior, em mais de 4,5 vezes (cerca de 454,46%), ao resultado líquido do exercício (€ 150.233,11) apurado por aquela no período de tributação de 2018.
43. Em terceiro e último lugar, porque apesar de as dificuldades de tesouraria subsistirem no tempo (sendo, portanto, indício de se tratar de um problema de natureza estrutural e não meramente conjuntural), a Requerente ter-se sentido compelida a pagar, pelo menos, uma parte (€ 88.134,00, o que equivale a pouco mais de 10% do valor aprovado em assembleia geral) do benefício devido à sua gerência e funcionários.
44. De resto, o entendimento acima expresso não é prejudicado pela circunstância de a assembleia geral da Requerente onde foram aprovadas as contas referentes ao período de tributação de 2018 e a atribuição da participação dos respectivos lucros à gerência e funcionários apenas ter ocorrido a 31 de Março de 2019.

45. Com efeito, a NCRF 28 não dá uma especial relevância a este evento (de carácter formal) para efeitos de caracterização e definição do que é que se deve entender, neste contexto, como “[p]ráticas informais [que] dão origem a uma obrigação construtiva”.
46. Por seu turno, no que respeita à exigência de haver uma “*estimativa fiável da obrigação*”, determina a NCRF 28 que uma entidade empregadora pode fazê-la, no que respeita a planos de participação nos lucros, “*quando, e só quando: (a) Os termos formais do plano contenham uma fórmula para determinar a quantia do benefício; (b) A entidade determine as quantias a serem pagas antes das demonstrações financeiras serem aprovadas para emissão; ou (c) A prática passada dê evidência clara da quantia da obrigação construtiva da entidade*”.
47. Tendo em conta esta formulação constante da NCRF 28, dir-se-á que, no caso dos autos, a prática passada adoptada pela Requerente dá uma evidência clara da quantia (ou, se se preferir, do gasto) da obrigação construtiva que recai sobre aquela entidade.
48. Mais uma vez, atendendo à matéria de facto dada como provada, resulta claro que no período de tributação de 2017, a Requerente reconheceu contabilisticamente como gasto o montante de € 782.594,31, referente a participação nos lucros, a título de gastos com o pessoal. Posteriormente, na assembleia geral da Requerente, realizada em 31 de Março de 2018, referente à aprovação das contas alusivas ao período de tributação de 2017, foi aprovado o pagamento ou colocação à disposição da gerência e funcionários de uma participação nos lucros no montante de € 782.500,00 (i.e., o equivalente a cerca de 99,99988% do montante registado contabilisticamente como gasto).
49. Já no período de tributação de 2018, a Requerente reconheceu contabilisticamente como gasto o montante de € 848.000,00, referente a participação nos lucros, a título de gastos com o pessoal. Posteriormente, na assembleia geral da Requerente, realizada em 31 de Março de 2019, referente à aprovação das contas alusivas ao período de tributação de

2018, foi aprovado o pagamento ou colocação à disposição da gerência e funcionários de uma participação nos lucros no montante de € 848.000,00 (i.e., o equivalente a 100% do montante registado contabilisticamente como gasto).

50. Neste sentido, constata-se que a Requerente, quer por referência ao período de tributação de 2017, quer por referência ao período de tributação de 2018, reconheceu, com elevada precisão ou exactidão (a diferença de cerca de 0,00012% registada em 2017 é absolutamente imaterial para ser relevada) e em momento prévio à aprovação das contas dos períodos respectivos, os gastos associados à “*obrigação construtiva*” de pagar a participação nos lucros aos seus “*empregados*”.
51. E, como tal, conclui-se no sentido de que o requisito da “*estimativa fiável da obrigação*” exigido pela NCRF 28 também se mostra verificado e, nesse sentido, cabia à Requerente proceder ao reconhecimento da quantia “*não descontada*” do benefício respeitante à atribuição da participação nos lucros à sua gerência e aos trabalhadores como um “*gasto*”, referente ao “*período contabilístico*” no qual estes prestaram serviço àquela.
52. Significa isto que, no que releva para os presentes autos, agiu bem a Requerente ao proceder ao reconhecimento contabilístico, por referência ao período de tributação de 2018, de um gasto no montante de € 848.000,00, alusivo à participação nos lucros atribuíveis (e atribuídos) à sua gerência e funcionários.
53. Também do ponto de vista fiscal, e em linha com as exigências resultantes da NCRF 28 no que tange ao molde, ao montante e ao período em que os gastos com a participação nos lucros devem ser reconhecidos contabilisticamente, constata-se que a Requerente agiu, por referência ao período de tributação de 2018, em conformidade com o que se encontra prescrito no artigo 18.º, n.º 1, do Código do IRC, o qual enuncia que “[o]s rendimentos e os gastos (...) 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”.



- 
54. Portanto, quer do ponto de vista contabilístico quer do ponto de vista fiscal, conclui-se que o gasto, no montante de € 848.000,00, alusivo a participação nos lucros foi devidamente imputado e reconhecido pela Requerente, no período de tributação de 2018.
55. Alcançada esta conclusão, importa, agora, determinar, se e em que medida é que tal gasto é, ou não, dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável tido por relevante em sede de IRC.
56. Para este efeito, há que ter em consideração que, de acordo com o artigo 23.º, n.º 1, alínea d), e n.º 3, do Código do IRC, este tipo de gastos são “*dedutíveis*”, na medida em que sejam “*incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*” e estejam “*comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito*”.
57. No caso em apreço, entendendo-se que os gastos com atribuição de uma participação nos lucros à gerência e funcionários constituem uma “*obrigação construtiva*”, na formulação da NCRF 28, julga-se ser pacífico (nem, de resto, a Requerida suscita diferente entendimento) que esses gastos estão intrinsecamente associados ao propósito da Requerente em “*obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC*” e que os mesmos se encontram devidamente documentados.
58. Porém, estabelece o artigo 23.º-A, n.º 1, alínea n), do Código do IRC (sendo este um exemplo das correcções prescritas neste Código ao resultado apurado nos termos da contabilidade), que (independentemente do juízo que se faça acerca da relevância para obtenção de rendimentos tributáveis em IRC ou da respectiva comprovação documental) os gastos com a participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa não serão “*dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável (...) mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação (...) quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte*”.

- 
59. Quer isto dizer que o legislador fiscal, servindo-se de uma exigência que também consta na NCRF 28 [cfr. §4 (a), 8 e 9], faz depender a dedutibilidade destes gastos da circunstância de as importâncias correspondentes serem pagas até ao final do período de tributação seguinte.
60. O que se compreende, já que é essa efectiva disponibilização que concretiza a efectividade do gasto na esfera da sociedade. Caso contrário, se inexistisse tal limitação, estaria aberta a porta a que os sujeitos passivos diminuíssem artificialmente o lucro tributável em sede de IRC, já que bastaria para o efeito atribuir formalmente uma participação nos lucros à gerência e funcionários, independentemente da real transferência dessa participação para a esfera jurídica destes últimos.
61. Ainda que no contexto de um quadro normativo distinto daquele que aqui releva, veja-se as seguintes considerações do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido em 14.05.2014, no âmbito do processo n.º 015/14, que podem ser transpostas, ainda que com as necessárias adaptações, para os presentes autos.
62. De acordo com o referido acórdão “*as denominadas gratificações por aplicação de resultados eram fiscalmente aceites*” como gastos “*no ano a que se referiam, (...), apesar de atribuídas no ano seguinte(...). Esta disposição do CIRC só se justificava pela não coincidência entre o exercício da verificação*” do pagamento ou colocação à disposição de tais gratificações por aplicação de resultados “*e o exercício em que a mesma era fiscalmente reconhecida*”.
63. Acrescenta-se naquele acórdão que “*embora*” esse pagamento ou colocação à disposição se verifique no período de tributação seguinte “*era fiscalmente reconhecida no exercício anterior, em que era apurado o lucro em relação ao qual se atribuía a participação dos trabalhadores ou membros dos órgãos sociais. Assim, tais gratificações, a título de participação nos resultados, concorriam para a formação do lucro tributável do exercício a que respeita o resultado em que participam, desde que as respectivas*

---

*importâncias fossem pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício seguinte”.*

- 64.** Nesse sentido, concretizando a aplicação desta regra ao caso em apreciação nestes autos, sendo certo que o gasto com a participação nos lucros foi devidamente reconhecido, para efeitos contabilísticos e também fiscais, no período de tributação de 2018, a respectiva dedutibilidade em sede de IRC estaria dependente de a Requerente ter procedido, durante o ano de 2019, ao pagamento ou colocação dos seus beneficiários da importância reconhecida como gasto.
- 65.** Ora, conforme decorre da matéria de facto dada como provada, não foi isso que sucedeu, porquanto a Requerente, durante o ano de 2019, só procedeu ao pagamento ou colocação à disposição de uma pequena parte (€ 88.134,00 ou cerca de 10% do valor do gasto) do montante reconhecido (correctamente) na sua contabilidade, como sendo sua “obrigação”.
- 66.** Pelo que, à luz do disposto na *supra* citada alínea n) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, há que concluir, desde já, que o montante de € 88.134,00, por ter sido pago ou colocado à disposição dos respectivos beneficiários durante o ano de 2019, é um gasto dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável da Requerente referente ao período de tributação de 2018.
- 67.** Reflexamente, há que concluir que a parcela remanescente, no montante de € 759.866,00 (€ 848.000,00 – € 88.134,00), não poderá ser dedutível no apuramento do lucro tributável do período de tributação de 2018. Fica, contudo, por determinar, em que período de tributação deverá ser reflectiva essa correcção.
- 68.** Relativamente a esta questão, determina o artigo 23.º-A, n.º 5, do Código do IRC, que “[n]o caso de não se verificar o requisito enunciado na alínea n) do n.º 1, ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido

---

*pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes”.*

- 69.** A este respeito, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo anteriormente mencionado esclarece que “[s]e não fosse cumprida esta condição [temporal, alusiva ao pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários], impunha-se à empresa, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 24.º do CIRC, adicionar, ao IRC do exercício em que as importâncias deviam ter sido colocadas à disposição, o imposto que deixou de liquidar (...) e os respectivos juros compensatórios (...). A lei estabelecia, pois, no n.º 5 do art. 24.º do CIRC, o procedimento a adoptar no caso de incumprimento da condição fixada no n.º 2, in fine, do mesmo artigo: deve a empresa adicionar, ao IRC do exercício em que as importâncias deviam ter sido colocadas à disposição, o imposto que deixou de liquidar em resultado da variação patrimonial negativa, acrescido dos respectivos juros compensatórios”.
- 70.** Por outras palavras, constatando-se que há uma parte do gasto em causa que foi indevidamente deduzido pela Requerente no período de tributação de 2018, para efeitos de determinação do seu lucro tributável, determina a lei que, no período de tributação seguinte (2019), deverá ser adicionado o IRC que deixou de ser liquidado no ano anterior (2018) em resultado dessa indevida dedução, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.
- 71.** Não tendo a Requerente, voluntariamente, procedido nestes termos, então, em conformidade com o afirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão anteriormente citado, “deveria a AT ter procedido à pertinente correcção, acrescendo ao imposto do exercício de 2009 o imposto que deixou de ser liquidado em 2008 em resultado da dedução das gratificações que não foram pagas até final do exercício de 2009, como o determinava o n.º 5 do art. 24.º do CIRC”
- 72.** Ora, decorre da matéria dada como provada que a Requerida agiu, precisamente, desse modo, ao promover, no período de tributação de 2019, em conformidade com o disposto

---

nas normas do Código do IRC anteriormente citadas, o acréscimo do IRC que deixou de ser liquidado no período de tributação de 2018, acrescido de juros compensatórios.

- 73.** Esta conclusão não é, de forma alguma, afectada pelo facto de a alínea o) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC prever uma limitação da dedutibilidade fiscal dos gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, porquanto tal limitação em nada colide ou afecta o juízo efectuado sobre a conduta da Requerida nesta matéria.
- 74.** Com efeito, esta norma do Código do IRC a que a Requerente faz referência no seu pedido de pronúncia arbitral poderia ter relevância caso estivesse em causa a apreciação da legalidade de uma eventual liquidação adicional de IRC alusiva ao período de tributação de 2018.
- 75.** Porém, conforme decorre dos presentes autos, a Requerente centra o seu pedido e a sua causa de pedir na apreciação da legalidade da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios referente ao período de tributação de 2019.
- 76.** Uma vez que, de acordo com as regras constantes do Código de Procedimento e de Processo Tributável (cfr. artigo 108.º, n.º 1), do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (cfr. artigo 78.º, n.º 2) e Código de Processo Civil (cfr. artigo 552.º), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a, c) e e), do RJAT, é da responsabilidade da Requerente enquadrar, no seu pedido de pronúncia arbitral, o âmbito da sua pretensão e as causas que lhe subjazem, não há razões para duvidar que aquela efectivamente pretendia que este Tribunal Arbitral se pronunciasse sobre a legalidade da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios referente ao período de tributação de 2019 (e não sobre uma qualquer liquidação adicional referente ao período de tributação de 2018).
- 77.** Por essa mesma razão, estando em causa um juízo de apreciação da legalidade de um acto de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios referente ao período de tributação de 2019, datado de Dezembro de 2023, que teve origem numa inspecção tributária cuja respectiva ordem de serviço foi notificada ao e assinada pelo representante legal da Requerente em Junho de 2023, dúvidas não existem que, à luz do disposto nos artigos

45.º e 46.º, da Lei Geral Tributária, o direito de a Requerida promover tal liquidação não caducou, não subsistindo razão à Requerente para formular tal argumento.

- 78.** Em face do exposto, julga-se totalmente improcedente o pedido formulado pela Requerente, ficando prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas nestes autos.

### **DECISÃO**

Termos em que se decide:

- a)** Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, absolver a Requerida do pedido; e
- b)** Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

### **VALOR DO PROCESSO**

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 213.696,32.

### **CUSTAS**

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 4.284,00, a suportar pela Requerente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Dezembro de 2024

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade  
(Presidente e Relatora)

João Zambujal de Oliveira

José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora