

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: **01026/05**
Data do Acórdão: **25-01-2006**
Tribunal: **2 SECÇÃO**
Relator: **LÚCIO BARBOSA**
Descritores: **IRC.**
REPORTE DE PREJUÍZOS.
DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS.
MÉTODOS INDICIÁRIOS.
MÉTODOS INDIRECTOS.

Sumário: I – O art. 46º, 2, do CIRC não proíbe que, num exercício em que o lucro tributável é apurado a partir da contabilidade do sujeito passivo, sejam deduzidos prejuízos, relativos a anos anteriores, ainda que apurados por métodos indirectos.

Nº Convencional: **JSTA00062760**
Nº do Documento: **SA22006012501026**
Data de Entrada: **13-10-2005**
Recorrente: **FAZENDA PÚBLICA**
Recorrido 1: **A...**
Votação: **MAIORIA COM 1 VOT VENC**
Meio Processual: **REC JURISDICIONAL.**
Objecto: **SENT TAF VISEU PER SALTUM.**
Decisão: **NEGA PROVIMENTO.**
Área Temática 1: **DIR FISC - IRC.**
Legislação Nacional: **CIRC88 ART3 N2 ART46 N1 N2.**
LGT98 ART8 ART11 N4.

Jurisprudência Nacional: **AC STA PROC495/05 DE 2005/11/09.; AC STA PROC827/05 DE 2005/11/23.**
Aditamento:

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A..., com sede na, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, a liquidação de IRC do ano de 1998.

O Mm. Juiz do TAF julgou a impugnação procedente, anulando a liquidação impugnada.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Em sede de IRC, a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro tributável manifestado, presumindo-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos sujeitos passivos (Princípio de Declaratório);

B. Tal presunção é afastada logo que verificados os pressupostos a que alude o art. 75º da LGT e só nestas circunstâncias, expressamente enumeradas;

C. Passando-se, neste caso, à avaliação indirecta consagrada na Secção II, artºs. 87º e ss. da LGT;

D. A tributação, segundo a avaliação indirecta, será feita por aproximação através de elementos possíveis ou prováveis, o que não acontece com a avaliação directa (art. 80º da LGT);

E. Só a avaliação directa nos pode dar a real situação contributiva do sujeito passivo em detrimento da avaliação indirecta que apenas lá vai por aproximação;

F. O preceituado no art. 46º do CIRC, ao limitar o reporte de prejuízos, não pode ser entendido como uma norma sancionatória e, como tal, estar em conflito com o disposto no art. 29.º/1.3, da CRP;

G. A sua redacção e o espírito, nele inculcado, vai ao encontro do princípio constitucional implícito nos artºs. 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa.

H. Do exposto se infere que a sentença recorrida, fez uma interpretação e aplicação inadequada do disposto nos artºs. 46º do CIRC e 29º, 103º e 104º da CRP.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. No tocante à matéria de facto, e uma vez que a mesma não veio impugnada, remete-se para os termos da decisão da 1ª instância – art. 713º, 6, do CPC, ex-vi do art. 726º do mesmo Código.

3. A questão a decidir é saber se, num exercício em que o lucro tributável é apurado a partir da contabilidade do sujeito passivo, podem ser deduzidas perdas de anos anteriores, ainda que apuradas por métodos indirectos.

A questão foi recentemente discutida e decidida neste STA (Acórdãos de 9 de Novembro de 1995 – rec. n. 495/05 – e de 23 de Novembro de 2005 – rec. n. 827/05).

Tal resposta mereceu aí uma resposta positiva.

Os arestos em causa, que subscrevemos, merecem o nosso acolhimento, pelo que a nossa resposta continua a ser positiva. E remetemos para a ampla fundamentação deles constante. Que acompanharemos, sinteticamente e de perto.

Vejam os porquê.

Desde logo pelo teor do texto legal.

Na verdade, o art. 46º, n. 2, do CIRC na redacção então vigente, não proíbe aquela dedução.

Dispunha o citado normativo:

“1. Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

“2. Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número anterior, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos”.

O que desde logo parece inculcar a ideia de que esses prejuízos

fiscais, mesmo que apurados com base em métodos indiciários, podem ser deduzidos.

É que, há que anotá-lo, o reporte dos prejuízos contribui, além do mais, para assegurar a igualdade entre os sujeitos passivos.

Acresce que, nos termos do art. 104º, 2, da CRP, “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Ora, “a expressão rendimento real não se contrapõe a rendimento presumido, mas a rendimento normal, englobando quer o rendimento efectivo quer o presumido”, pois “em ambos os casos se trata de um rendimento líquido”, já que “na definição do art. 3º, n. 2, do CIRC, o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação” – acórdão citado de 23/11/2005.

Aliás, se o legislador quisesse obstar ao reporte dos prejuízos apurados por métodos indirectos di-lo-ia de forma afirmativa. E não o fez.

Por último, “a impossibilidade de reporte de prejuízos apurados por métodos indirectos seria incompatível com a regra de solidariedade dos exercícios e com a da tributação conforme a capacidade contributiva e de acordo com o rendimento real” – acórdão citado.

É verdade que a matéria colectável apurada por métodos indirectos não tem a mesma fiabilidade que a revelada pela contabilidade.

Mas a diferença não está na substância, mas só no grau.

Assim o n. 1 do citado art. 46º do CIRC contém a regra geral, ou seja de que os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

E o n. 2 contém uma excepção, ou seja, uma limitação a tal regra: não são dedutíveis os prejuízos fiscais se o apuramento do lucro tributável tiver lugar por recurso a métodos indiciários.

Ora, se estamos (no n. 2) perante uma excepção à regra geral, o intérprete não deve alargar esta restrição, esta excepção a hipóteses diversas das contempladas pelo legislador.

Nem estamos perante qualquer lacuna da lei. Daí que a interpretação feita pela AF é uma interpretação analógica, que cria uma verdadeira norma tributária, aplicável a uma realidade diversa daquela que o legislador previu. O que viola os princípios da legalidade e da proibição da analogia, consagrado nos artºs. 8º e 11º, n. 4, da LGT.

Em suma, concluímos assim que é possível deduzir aos lucros tributáveis, apurados através de avaliação directa, os prejuízos de exercícios anteriores, com o limite fixado na lei, ainda que tais prejuízos tenham sido apurados através de métodos indiciários.

Isto sem eu seja necessário qualificar, como fez a instância, a norma do n. 2 do citado art. 46º do CIRC como uma norma sancionatória.

A pretensão do recorrente não merece assim acolhimento.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2006. Lúcio Barbosa (relator por vencimento) - Baeta de Queiroz - Brandão de Pinho (vencido, com declaração de voto)

DECLARAÇÃO DE VOTO:

O art. 46º (actual art. 47º) do CIRC trata da dedução dos prejuízos fiscais, consagrando os seus nºs. 1 e 2 o denominado reporte de prejuízos ou perdas, o que, contrariando, embora, o princípio da autonomia ou especialidade dos exercícios, se justifica por razões tanto de equidade como de incentivo à assunção de riscos.

Cfr. Teixeira Ribeiro *in* RLJ n.. 3632, pág. 367.

Trata-se do chamado reporte para a frente: consideração dos prejuízos no rendimento tributável do ano ou de um certo número de anos posteriores ao da verificação dos prejuízos, efectuando-se o abatimento respectivo no rendimento base do imposto nos aludidos anos seguintes ao da ocorrência das perdas.

Cfr. J. Garcia de Freitas e J. Soares Teles, Código da Contribuição Industrial Anotado, 1.º Vol., 5.ª edição, pág. 481.

Estabelecia, ao tempo, o dito art. 46º:

«1. Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

2. Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número anterior, não ficando, porém prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos.».

Assim, o n.º 1 regula o reporte relativamente aos prejuízos fiscais apurados com base na contabilidade, como resulta da expressão «nos termos das disposições anteriores».

Com efeito e, embora o respectivo capítulo III determinação da matéria colectável – inclua numerosas disposições legais aplicáveis tanto àquela como à fixada por métodos indirectos – prevista esta especialmente nos arts. 51.º e ss. -, a verdade é que só a primeira encontra ali regulamentação.

De outro modo, a expressão não teria sentido útil se abarcasse as duas formas de determinação da matéria colectável pois esta sempre teria de ser determinada de acordo com as disposições legais constantes do Código.

Aquela expressão refere-se, pois, à determinação da matéria colectável através da contabilidade, só podendo ter o significado de excluir a fixação por métodos indirectos, nos termos das disposições posteriores artºs. 51.º e ss..

Por sua vez, o n.º 2 regula o reporte quando o apuramento do lucro tributável se efectua através de métodos indiciários ditos artºs. 51.º

e ss..

A primeira parte proíbe-o, em geral.

Admitindo-o, todavia, a segunda, quando os prejuízos a reportar tenham sido fixados através da contabilidade, mau grado a fixação do respectivo lucro tributável por métodos indirectos.

Do que se conclui que nunca os prejuízos fixados por métodos indirectos podem ser reportados, tanto com relação à primeira parte do art. 46.º como à segunda.

A justificação, para tal, está, como refere Teixeira Ribeiro, local citado, para o caso semelhante da abolida contribuição industrial – art. 43.º do CCI –, na maior confiança e credibilidade que merece a fixação dos prejuízos através da contabilidade já que os presumidos são, em geral, inferiores aos efectivos: «compreende-se mal que o contribuinte já beneficiado pela deficiente avaliação da matéria colectável, ainda beneficie do reporte das perdas».

Assim, a hipótese dos autos cabe no dito n.º 1: os prejuízos foram fixados por métodos indirectos – exercício de 1994 –, ainda que o lucro tributável tenha sido fixado com base na contabilidade – pelo que não é admissível o respectivo reporte.

Brandão de Pinho