

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 0827/05
Data do Acórdão: 23-11-2005
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: BAETA DE QUEIROZ
Descritores: IRC.
REPORTE DE PREJUÍZOS.
MÉTODOS INDIRECTOS.

Sumário: O artigo 46º nº 2 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas não proíbe que, num exercício em que o lucro tributável é apurado a partir da contabilidade do sujeito passivo, sejam deduzidas perdas de anos anteriores, ainda que determinadas por métodos indirectos.

Nº Convencional: JSTA00062634
Nº do Documento: SA2200511230827
Data de Entrada: 04-07-2005
Recorrente: A...
Recorrido 1: FAZENDA PÚBLICA
Votação: UNANIMIDADE
Meio Processual: REC JURISDICIONAL.
Objecto: SENT TAF DE CASTELO BRANCO.
Decisão: PROVIDO.
Área Temática 1: DIR FISC - IRC.
Legislação Nacional: CIRC88 ART46 N2.
LGT98 ART8 ART11 N4.

Referência a Doutrina: SALDANHA SANCHES A QUANTIFICAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DEVERES DE COOPERAÇÃO AUTO AVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO ADMINISTRATIVA PAG237.

Aditamento:

▼ **Texto Integral**

Texto Integral: 1.1. **A...**, de **B...**, com sede no Paul, Covilhã, recorre da sentença da Mm^a. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1994.
Formula as seguintes conclusões:

«1.^a

O artigo 46.º do CIRC não permite a dedução de prejuízos fiscais referentes a anos anteriores em lucros tributáveis de anos posteriores apurados com base em métodos indiciários.

2.^a

Porém, nem na norma invocada na conclusão anterior nem em qualquer outra do sistema fiscal português se prevê a situação inversa, isto é, a proibição de deduzir prejuízos fiscais determinados por métodos indiciários em lucros de anos posteriores apurados com base na contabilidade.

3.^a

A administração fiscal, na situação objecto dos presentes autos, não tendo questionado nem alterado o lucro tributável de 1994, a que se reporta a liquidação oportunamente impugnada, lucro esse apurado com base na contabilidade da ora recorrente, tinha alterado os prejuízos fiscais do exercício de 1993 com utilização

dos referidos métodos fixando, no entanto, um prejuízo superior ao apurado e declarado pela ora recorrente.

4.^a

Ao ter concordado com o procedimento da administração fiscal que, contrariando o seu próprio entendimento, não aceitou a dedução de prejuízos fiscais em montante inferior aos que ela própria reconheceu, a douta sentença recorrida violou o artigo 46.º do CIRC, bem como o artigo 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária que proíbe a integração de lacunas por analogia quanto aos elementos essenciais do imposto.

5.^a

Ao ter concordado com a administração fiscal, a douta sentença recorrida violou ainda princípios fundamentais do direito fiscal, como o princípio da legalidade tributária, que impede que a administração ou os Tribunais possam substituir-se ao legislador.

6.^a

Ao ter mantido o acto tributário impugnado, concordando com a actuação da administração fiscal, a douta sentença recorrida não obrigou a mesma administração a ser consequente com a sua obrigação de apurar a verdade material da tributação e de actuar, nessa função, com o princípio da boa-fé, que a levaria a respeitar um prejuízo fiscal que reconheceu superior ao apurado pelo próprio contribuinte, o recorrente nos presentes autos.

Nestes termos deve a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que determine a anulação da liquidação de IRC, no montante de 24.331,71 €(contravalor em euros de 4.878.070\$00) (...).».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, devendo a sentença ser confirmada, ainda que com diferente fundamentação.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Vem provada a factualidade seguinte:

«a)

A impugnante “A...” apresentou na sua declaração de IRC relativa a 1993, um prejuízo fiscal de 13.650.490\$00;

b)

Em 24.6.94 os serviços de administração fiscal recorreram à tributação por métodos indiciários com fundamento em erros, omissões e inexactidões na contabilização das operações que não permitiam a quantificação directa e exacta da matéria tributável (fls. 18);

c)

Relativamente ao exercício de 1993, os serviços de administração fiscal, por aplicação dos métodos indiciários, corrigiram o prejuízo fiscal declarado de 13.650.490\$00 para 14.381.513\$00 (fls. 26 e sgs.);

d)

No exercício de 1994, apresentou a impugnante, na sua declaração de IRC um lucro tributável no valor de 10.373.925\$00, ao qual procurou deduzir o prejuízo efectivo de 13.650.490\$00, relativo ao exercício de 1993;

e)

Apurou a administração fiscal, para o exercício de 1994, uma matéria colectável para a ora impugnante de 10.373.925\$00 (com base no entendimento do n.º 2 do art. 46.º do CIRC no sentido de que os prejuízos apurados num exercício em que hajam sido utilizados métodos indiciários de tributação não poderão ser deduzidos nos exercícios seguintes, pelo que não levaram em conta os prejuízos apurados no exercício de 1993, para efeitos de dedução) (fls. 19);

f)

A petição inicial da presente impugnação deu entrada na Repartição de Finanças da Covilhã no dia 15.7.97».

3.1. Sobre a mesma questão que vem colocada no presente recurso pronunciou-se este Tribunal, recentemente, através do acórdão de 9 de Novembro de 2005, proferido no processo n.º 495/05.

Não vindo, desta vez, aduzida argumentação que leve a abandonar a posição assumida no apontado aresto, o texto que segue acompanha, com as necessárias adaptações, e um ou outro acrescento, o que então se escreveu.

3.2. A recorrente foi objecto de uma inspecção de fiscalização da qual resultou ter o seu resultado do exercício do ano de 1993 sido fixado por recurso a métodos indirectos, apurando-se um prejuízo fiscal de 14.381.513\$00.

Como, no exercício relativo ao ano de 1994, a recorrente teve, de acordo com a sua contabilidade, um lucro tributável de 10.373.925 \$00, deduziu o referido prejuízo.

Mas a Administração Tributária entende que a esse lucro tributável não é possível deduzir prejuízos fiscais determinados por métodos indirectos e, conseqüentemente, introduziu as correspondentes correcções.

A actuação da Administração Fiscal estribou-se no disposto no artigo 46.º do Código do IRC (CIRC), designadamente, no seu n.º 2, cuja redacção era, ao tempo, a seguinte:

«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».

A regra do número 1 tem antecedente no artigo 43.º do Código da

Contribuição Industrial: «os prejuízos verificados em determinado exercício serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco anos posteriores».

A previsão do nº 2 tem paralelo no § 3º acrescentado ao artigo 54º do mesmo Código pelo artigo 1º do decreto-lei nº 187/81, de 29 de Maio: «Sendo a matéria colectável determinada de harmonia com as disposições aplicáveis ao Grupo B, não serão de efectuar as deduções estabelecidas nos artigos 43º e 44º, não ficando prejudicada, porém, a dedução, dentro do período legalmente estabelecido, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos».

A Administração Fiscal entende que quando se chegue, por métodos indiciários, a um resultado fiscal negativo, deve aplicar-se a regra do transcrito nº 2, pois a situação é a inversa da ali prevista. Argumenta, ainda, com a referência que no nº 1 é feita às «disposições anteriores», que não respeitam à fixação do lucro tributável por métodos indirectos. Por último, invoca em abono do seu entendimento a parte preambular do CIRC.

Em consequência, os prejuízos apurados por métodos indirectos não são dedutíveis aos lucros de exercícios posteriores, quer aqueles tenham sido apurados a partir da contabilidade, quer com recurso a métodos indirectos.

3.3. O IRC é, como se sabe, um imposto periódico, ou seja, surpreende não um facto tributário isolado, ocasional, mas um conjunto deles, inseridos numa actividade continuada que, para efeitos contabilísticos e, também, fiscais, se convencionou seccionar em períodos de tempo coincidentes com o ano civil, denominados «exercícios» – cfr. o artigo 7º nº 1 do CIRC.

No final de cada um desses períodos é apurado o resultado da actividade desenvolvida, e daí são retiradas as consequências que couberem, designadamente, fiscais.

Todavia, a periodização dos resultados por exercícios não pode ser absoluta, antes implica alguma permeabilidade. Os exercícios não são estanques entre si, mas cada um está com o outro numa relação de continuidade. Numa perspectiva não estática, os lucros de um exercício acumulam-se com os anteriores, o mesmo acontecendo com sucessivos prejuízos; os lucros de um dado exercício compensam os prejuízos de outro ou outros, anteriores; e os prejuízos de um exercício anulam, parcial ou totalmente, lucros pretéritos.

Figure-se uma empresa que exerce, durante vários anos, a sua actividade, sempre com resultados positivos, até que, no último ano, o resultado é de tal modo negativo que não só excede todos os lucros anteriormente havidos como consome o próprio capital. Os titulares desta empresa, em vez de proveitos, só dela tiveram, a final, prejuízos; e se o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva revelada vigorasse plenamente (e não por segmentos temporais), o Estado não cobraria qualquer imposto

sobre o rendimento da empresa, posto que o seu rendimento foi, globalmente, negativo.

O reporte de prejuízos contribui, além do mais, para assegurar a igualdade entre os sujeitos passivos. Tome-se o exemplo que dão JOÃO JOSÉ GARCIA DE FREITAS e JOAQUIM SOARES TELES no CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL ANOTADO, 5ª edição, volume I, pág. 481: «uma empresa teve em cada um dos anos de 1964, 1965 e 1966 um lucro de 200.000\$00; outra empresa, naqueles mesmos anos teve, respectivamente, o lucro de 700.000\$00, o de 200.000\$00, e o prejuízo de 300.000\$00; cada uma das empresas, considerados os resultados do aludido triénio, obteve, praticamente, um lucro de 600.000\$00 que (se fosse o tributável) produziria a contribuição de 90.000\$00; ora, se a lei não permitisse que à segunda empresa, que teve prejuízos em um dos anos, estes fossem reportados, ela pagaria 135.000\$00 (900.000\$00x15%) mais, portanto, 45.000\$00 que a primeira». De todo o modo, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, como se lê no artigo 104º nº 2 da Constituição. A expressão «rendimento real» não se contrapõe a rendimento presumido, mas a «rendimento normal», englobando quer o rendimento efectivo, quer o presumido. Em ambos os casos se trata de um rendimento líquido; na definição do artigo 3º nº 2 do CIRC, «o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação».

O rendimento real alcança-se, em regra, a partir da contabilidade do sujeito passivo. Mas, mesmo quando isso acontece, convém acautelar que não se trata, necessariamente, de um resultado rigorosamente exacto, podendo não coincidir integralmente com o real: basta pensar que o critério mais ou menos prudente como são avaliadas as existências e/ou o património imobiliário da empresa é susceptível de influenciar o resultado. Deste modo, e desde que sejam respeitados os princípios contabilísticos aceites, «é sempre de admitir um erro tolerável, um desvio em relação à situação real que, dentro dos esforços que podem ser considerados exigíveis para obter a exactidão dos dados compilados, possa ser considerado como devendo estar isento de qualquer censura» (JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, A QUANTIFICAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DEVERES DE COOPERAÇÃO, AUTOAVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO ADMINISTRATIVA, pág. 237).

3.4. O transcrito número 1 do artigo 46º do CIRC contem a regra geral sobre o reporte de prejuízos: os apurados em exercícios anteriores são dedutíveis aos lucros tributáveis apurados em um ou mais dos exercícios posteriores, até ao limite de seis.

Ou seja, se uma empresa obtém, num determinado exercício, um resultado fiscal positivo, esse resultado pode ser diminuído ou, até, eliminado pela consideração dos prejuízos que tenham ocorrido

nos (hoje) seis exercícios anteriores.

Porém, para a Administração Fiscal, só há reporte quando os prejuízos tiverem sido apurados a partir da contabilidade da empresa. Se resultaram da aplicação de métodos indiciários, já não são dedutíveis.

É que, diz a Administração Fiscal, o número 1 do artigo 46º do CIRC fala de «(...) prejuízos apurados (...) nos termos das disposições anteriores». Ora, como as disposições anteriores não se referem ao apuramento de resultados por métodos indirectos, de que só adiante o Código se ocupa, o legislador só admite a dedutibilidade dos prejuízos apurados a partir da contabilidade, e só deles. E, sendo esta a única norma que se ocupa da dedutibilidade de prejuízos, os apurados por métodos indiciários não são, nunca, dedutíveis.

Há várias razões que afastam esta leitura da norma.

Desde logo, a sua letra:

Não é inteiramente verdade que as normas anteriores ao artigo 46º se refiram, exclusivamente, ao apuramento da matéria colectável pelo método directo. O artigo 16º enuncia os métodos para a determinação da matéria colectável, referindo, expressamente, a possibilidade de o ser por via indiciária.

Por outro lado, se o legislador quisesse obstar ao reporte dos prejuízos apurados por métodos indirectos diria isso mesmo, de modo afirmativo. Mas não só o não fez, claramente, no nº 1, como no número 2 do artigo 46º, voltando a referir-se aos prejuízos anteriormente apurados, para dizer quando podem e quando não podem ser deduzidos, não distingue o modo do seu apuramento. Por último, a impossibilidade de reporte de prejuízos apurados por métodos indirectos seria incompatível com a regra da solidariedade dos exercícios e com a da tributação conforme a capacidade contributiva e de acordo com o rendimento real.

A capacidade contributiva de um sujeito passivo de IRC não se revela, só, pelo benefício obtido num determinado período de tempo, artificialmente autonomizado: essa capacidade, assim patenteada, está inflacionada se ele suportou anteriormente perdas, uma vez que o resultado positivo vai ser aplicado na compensação do anterior prejuízo. E as perdas não deixam de o ser só porque não foram apuradas a partir dos seus elementos contabilísticos, mas a partir de índices de que a Administração fez uso. Por detrás do resultado fiscal não deixa nunca de estar o facto tributário, independentemente do método por que se chegou ao seu apuramento e quantificação. [Significativo é que a fundada dúvida de que falava o artigo 121º do Código de Processo Tributário (CPT) e é hoje tratada no artigo 100º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) conduza à anulação do acto de liquidação, quer tenham sido utilizados métodos indirectos, quer o não tenham sido, apenas com a ressalva do nº 2 de ambos os apontados artigos]. É que não há tributação sem facto tributário,

seja qual for o modo como este se patenteie – por acção do contribuinte, declarando-o ou evidenciando-o na sua contabilidade, ou por acção da Administração, pelo conhecimento que lhe chegou por qualquer meio, ou extraíndo-o de elementos seus conhecidos. Assim, o facto tributário, e a respectiva quantificação, a que a Administração chega mediante métodos indirectos, não deixa de ser um verdadeiro facto tributário, tão verdadeiro como o que é revelado pelas contas do sujeito passivo. A Administração age utilizando índices, partindo de factos que conhece para aceder a outros, desconhecidos, mediante métodos indiciários, socorrendo-se de regras da experiência, assim desembocando na quantificação do facto tributário.

Num caso, os factos são evidenciados pela contabilidade; no outro, são apurados pela Administração Fiscal – mas sempre o apuramento da situação contributiva se funda em factos, e a tributação incide sobre o rendimento real.

É verdade que a matéria colectável apurada por métodos indirectos não goza de um grau de certeza tão elevado quanto a que tem a resultante da contabilidade. Mas a diferença não está na substância, mas só no grau, sendo certo que, como já se notou, mesmo uma contabilidade escurra pode revelar um resultado do exercício discutível. E se, apurada matéria colectável positiva, ainda que por métodos indiciários, se segue a tributação, do mesmo modo que acontece quando aquela matéria resulta da contabilidade, então, também o apuramento de uma matéria colectável negativa através de métodos indirectos não pode ter consequências diferentes das que tem o apuramento contabilístico de um resultado fiscal negativo: o reporte dos prejuízos.

Em sùmula, a expressão do número 1 do artigo 46º do CIRC «(...) prejuízos apurados (...) nos termos das disposições anteriores», não significa que só os prejuízos apurados na base da contabilidade do sujeito passivo são dedutíveis. Deve ser entendida como referência global ao conjunto normativo que o Código dedica à incidência do imposto (artigos 1º a 7º), isenções (artigos 8º a 14º) e determinação da matéria colectável, sendo certo que, antes do artigo 46º citado, o artigo 16º aponta a existência de dois métodos de determinação da matéria colectável: com base na declaração do contribuinte e por obra da Administração. Ou seja, o uso da expressão «nos termos das disposições anteriores» não é sinal excludente do apuramento da matéria colectável por métodos indiciários.

3.5. Outro argumento da Administração Tributária é retirado do preâmbulo do CIRC, em cujo nº 7 se afirma a vigência, em sede de IRC, e no tocante a reporte de prejuízos, dos mesmos princípios que eram adoptados em sede de contribuição industrial.

Mas a verdade é que, no segmento preambular, o legislador do CIRC se limitou a consagrar «a solidariedade dos exercícios, o que se faz em moldes idênticos aos que vigoravam no sistema anterior,

ou seja, na modalidade de reporte para diante até um máximo de cinco anos».

Pode começar por notar-se que a expressão «moldes idênticos» não equivale a «mesmos moldes», isto é, o legislador não afirma que o regime do CIRC é absolutamente igual ao do Código da Contribuição Industrial.

Por outro lado, está por demonstrar que, no âmbito da contribuição industrial, estivesse consagrado um regime que impedisse o reporte de prejuízos para a frente sempre que esses prejuízos fossem alcançados por métodos indirectos.

Na verdade, o § 3º acrescentado ao artigo 54º do Código da Contribuição Industrial pelo artigo 1º do decreto-lei nº 187/81, de 29 de Maio, transcrito no ponto 3.2., *supra*, apenas obsta à dedução de prejuízos, independentemente do modo do seu apuramento, nos exercícios em que a matéria colectável dos contribuintes do Grupo A fosse determinada de harmonia com as disposições aplicáveis ao Grupo B.

Como assim, embora sendo de aceitar que o regime dos dois diplomas que no tempo se sucederam não se afastam abertamente um do outro, neste pormenor, fica por demonstrar que, no que primeiro vigorou, não era admitido o reporte de prejuízos determinados por métodos indirectos (então, pelo método aplicável aos contribuintes do Grupo B).

Ao que acresce que as intenções expressas pelo legislador no preâmbulo dos diplomas não são mais do que um elemento, útil mas não decisivo, para a interpretação das normas inclusas no diploma.

3. 6. Importa voltar aos dizeres do artigo 46º do CIRC:

O seu número 1 enuncia a regra geral: os prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores são dedutíveis aos lucros tributáveis apurados em um ou mais dos exercícios posteriores, até ao limite de seis.

O número dois estabelece um limite à aplicação desta regra: a dedutibilidade dos prejuízos não é permitida nos exercícios em que o lucro tributável seja apurado com base em métodos indiciários. Ainda assim, os prejuízos fiscais pretéritos não deixam de poder ser deduzidos, dentro do referido limite de seis anos, em qualquer exercício em que o lucro tributável seja apurado sem recurso a métodos indiciários.

Ora, este número dois não contém uma previsão que interesse ao nosso caso, uma vez que no exercício de 1994 o lucro tributável da recorrente não foi determinado por métodos indirectos.

Porém, diz a Administração Fiscal, a situação sobre que dispõe o número dois é a inversa da que, no caso, se verifica, pelo que deve aplicar-se a mesma regra.

Mas não há qualquer razão para que assim seja.

Desde logo, e como já se disse, o número dois não contém a regra, mas uma restrição à aplicação da regra do número 1. Tanto basta

para que o intérprete não deva alargar a restrição a hipóteses diversas das contempladas pelo legislador.

Nem estamos perante uma lacuna da lei. O que a Administração fez da norma do artigo 46º nº 2 do CIRC foi uma interpretação analógica, criando uma verdadeira norma tributária, que aplicou a uma realidade diversa daquela que o legislador previu. Esta actuação não é conforme aos princípios da legalidade e à proibição da analogia consagrados nos artigos 8º e 11º nº 4 da Lei Geral Tributária (LGT). Não pode olvidar-se que as normas que regulam o modo como é apurada a matéria colectável são de direito substantivo, influenciando na medida da tributação e que, consequentemente, são abrangidas pelo princípio da legalidade, e as lacunas pela proibição da analogia ditada pelo citado nº 4 do artigo 11º da LGT.

Procedem, pelo exposto, os fundamentos do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, julgando procedente a impugnação judicial e anulando a liquidação.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Novembro de 2005. – *Baeta de Queiroz* (relator) – *Pimenta do Vale* – *Lúcio Barbosa*.