

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

Data do documento

Relator

0575/03.2BTLRS

8 de junho de 2022

Suzana Tavares Da Silva

DESCRITORES

Transparência fiscal > Contribuições > Dedução

SUMÁRIO

Tal como hoje resulta de forma expressa do disposto no n.º 6 do artigo 20.º do CIRS, a imputação a título de rendimento líquido na categoria B das quantias auferidas pelos advogados das sociedades de advogados onde exercem a sua actividade profissional, não prejudica a possibilidade de dedução por estes das contribuições obrigatórias para regimes de protecção social comprovadamente suportadas, nos casos em que os mesmos exerçam a sua actividade profissional através de sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º do Código do IRC, desde que tais quantias não tenham sido objecto de dedução a outro título, designadamente, a título de gastos ou perdas, no seio da sociedade de advogados, i. e., em IRC.

TEXTO INTEGRAL

Acordam na secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I - Relatório

1 - A..... e B....., com os sinais dos autos, impugnam no Tribunal Tributário de Lisboa a liquidação de IRS relativa ao exercício de 2001.

2 - Por sentença de 22 de Abril de 2014, o TT de Lisboa julgou parcialmente procedente a impugnação judicial.

3 - A Fazenda Pública, inconformada com aquela decisão, interpôs recurso da mesma para o TCA Sul, rematando as suas alegações com as seguintes conclusões:

«[...]

1º A douta decisão de que se recorre não traduz uma correcta valoração e interpretação da matéria fáctica dada como provada, nem tão pouco uma correcta interpretação e aplicação da lei e do direito atinentes, em prejuízo da apelante. Na verdade,

2º O que estava em causa na presente lide, mais não era do que indagar se poderia ser dedutível, no âmbito do IRS, as despesas com as quotas da O.A. e da CPAS, mas sempre nos termos do IRS, anexo B, e tendo em atenção a interpretação do art. 20.º e 28.º, n.º 1 do CIRS, em vigor na data dos factos, bem como as regras sobre as deduções específicas e formas de determinação de rendimentos constantes do CIRS (arts- 25.º a 54.º), conforme artigo 63.º da douta P.I.

3º Mais. veja-se no artigo 69.º da P.I., em que o impugnante diz “em resumo, deverá ser corrigido, pelos montantes indicados no Anexo B da declaração de IRS do ano de 2001 referente ao Impugnante, o rendimento global líquido sujeito àquele imposto (...)”

4º Ou seja, a lide estava delimitada pela possibilidade de dedutibilidade, ou não, em termos de IRS, no anexo B, das anteditas despesas.

5º Pois bem, o respeitoso tribunal "a quo" decidiu pela possibilidade de dedução das preditas despesas, da seguinte forma: "os encargos obrigatórios para a Ordem dos Advogados e para a Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores, declarados pelo impugnante, deveriam ter sido contemplados no apuramento do rendimento categoria "B", maxime na imputação dos mesmos "como custos ou perdas, **no seio da sociedade de advogados**, nos termos dos artigos 23.º e 40.º do CIRC".

6º Ressuma pois uma clara **nulidade da sentença, pois em momento algum foi suscitada essa questão, pois o tribunal a quo condenou em objecto diverso do peticionado.**

7º Mais, não estamos perante uma mera qualificação jurídica diferente dos factos, pois na verdade, quem poderia suscitar a apreciação das anteditas dedutibilidades, nos termos da decisão do respeitoso tribunal "a quo", era sim a sociedade de advogados e não o impugnante, que se cinge, e bem, à questão do IRS, categoria B

8º E mais, a aceitação da dedutibilidade dos anteditos custos, nunca poder ser imputada à liquidação em concreto, mas sim ao rendimento global da sociedade que depois de expurgado dos custos dedutíveis vai levar ao rendimento líquido de cada sócio, de acordo com a sua concreta quota.

9º Assim, ao decidir como decidiu o respeitoso tribunal "a quo" incorre em nulidade de sentença por excesso de pronúncia, pois decide diversamente ao objecto do processo, sendo que invoca a normas e decide de forma a levar-nos para o âmbito da ilegitimidade activa, senão repare-se, quem teria

legitimidade para atacar a dedutibilidade em sede de IRC seria a sociedade de advogados e não o impugnante, que ataca a não-aceitação das deduções em termos de IRS.

10º Mas mais, incorre ainda em nulidade por contradição entre os fundamentos e a decisão,

11º Pois a sentença proferida pelo tribunal "a quo", a fls. 10, relativamente às deduções dos encargos tidos com viaturas ligeiras de passageiros entendeu que "a legislação em vigor permitia, por um lado, ao impugnante obter a viatura que alega ser necessária ao exercício da sua profissão e, por outro lado, a possibilidade de dedução dos custos inerentes, serem imputados à sociedade transparente.

12º Logo, os fundamentos do impugnante quanto aos referidos encargos com a viatura de passageiros, inscrita no campo 59 do quadro 9 do anexo B, não podem ser aceites, pelo que improcede a impugnação quanto a este ponto".

13º E depois quanto às despesas com a inscrição na Ordem dos Advogados e despesas para a Caixa de Previdência de Advogados e Solicitadores, chama à colação a Ficha Doutrinária resultante do Despacho de 24 de Julho de 2007 do Sr. Subdirector Geral, que diz que "(...) apenas são fiscalmente dedutíveis, como custos ou perdas, no seio da sociedade de advogados, nos termos dos artigos 23.º e 40.º do CIRC, as quotas mensais devidas à O.A. dos seus advogados-sócios e desde que não seja admitido, segundo a forma prevista no n.º 4 do art. 5.º do Regime Jurídico das sociedades de advogados, o exercício da advocacia fora do âmbito da sociedade".

14º Para concluir que os anteditos encargos "deveriam ter sido contemplados no apuramento do rendimento da categoria B, maxime na imputação dos mesmos como custos ou perdas, no seio de sociedade de advogados, nos termos dos artigos 23.º e 40.º do CIRC".

15º Ora, tal conclusão não é coerente, pois se quanto às deduções dos encargos tidos com viaturas ligeiras dos passageiros, foi entendimento que podem ser dedutíveis no seio da sociedade, tendo de improceder a pretensão, no âmbito do IRS, categoria B, por maioria de razão o raciocínio agora subjacente é contraditório, senão reparte-se, a AT não nega a dedutibilidade das quotas da O.A., pelo que poderiam ser deduzidas como custo da sociedade de advogados.

16º Assim, mal se compreende a decisão do respeitoso tribunal "a quo", mostrando-se a sentença contraditória e até ambígua ou obscura, pois se segue um itinerário relativamente a um concreto ponto, não pode mudar de rumo quanto a outro em tudo idêntico, laborando assim, a douda sentença em nulidade de sentença que expressamente se invoca para os legais efeitos.

17º Incorre ainda, a sentença proferida pelo respeitoso tribunal "a quo", em erro de julgamento.

18º Na verdade, é a sociedade que regista os recibos na sua contabilidade e os declara no apuramento da matéria tributável de IRC, mas não os sujeita a pagamento.

19º Sendo a sociedade imputará aos sócios, no anexo G da IES a matéria tributável de todos os sócios. E cada sócio, no anexo D (imputação de rendimentos da categoria B), da Declaração Modelo 3 de IRS, declarará a matéria tributável que lhe foi imputada.

20º Para o efeito, imputa-se fiscalmente aos sócios, integrando-se no seu rendimento colectável, para efeitos de IRS (categoria B), a matéria colectável das referidas sociedades, determinada nos termos do Código IRC, ainda que não tenha havido distribuição de lucros.

21º Acresce que, postule o artigo 20.º, n.º 1 do CIRS que “constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no art. 6.º do Código do IRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efectuada nos termos e condições dele constantes”.

22º Por sua vez, o n.º 2, do antedito artigo preconiza que “para efeitos do disposto no número anterior, as respectivas importâncias integrar-se-ão, com rendimento líquido na categoria B”.

23º Assim, o n.º 2 do art. 20.º do CIRS, ao determinar que o rendimento imputado aos sócios se integra na categoria, já como rendimento líquido, resulta claro e cristalino que não há deduções a fazer, a lei é clara e expressa.

24º Ora, ao decidir que os anteditos custos deveriam concorrer para a formação do lucro tributável, "em igualdade de circunstâncias com os demais profissionais, ao abrigo do princípio da legalidade e igualdade e imparcialidade", não se entende se está o respeitoso tribunal "a quo" a declarar a inconstitucionalidade de alguma norma concreta ou a integrar uma lacuna legal com recurso aos princípios constitucionais.

25º Seja de uma forma ou outra, em nossa opinião tal não pode ter guarida, pelo facto de que a lei é clara, não padece de qualquer lacuna, pois o artigo 20.º, n.º 2 do CIRS assim preconiza.

26º Mais, para a formação da matéria tributável, em sede de IRC concorrem custos que os demais profissionais em prática individual não podem deduzir, sendo que fazer parte de uma sociedade de advogados não é imposição legal, pelo que fazendo parte da mesma deve conformar-se com o que daí advém.

27º Tratamento igual àquilo que é igual, portanto, não pode o impugnante querer deduzir custos que só em sede de IRC, das sociedades de advogados é possível e aproveitar também deduzir custos que apenas em sede de categoria B (prática individual) é possível, pois aí sim, consubstancia uma verdadeira violação do princípio da legalidade.

28º Não o entendendo assim, a douta sentença em recurso violou os preceitos legais invocados na mesma, pelo que, deverá ser revogada, com todas as legais consequências devidas

Termos em que,

Deve ser admitido o presente recurso e revogada a douta decisão da primeira instância, substituindo-a por outra que julgue totalmente improcedente a impugnação judicial, com todas as consequências legais.

Todavia,

Em decidindo, Vossas Excelências farão a costumada

Justiça!

[...]».

4 - Os Recorridos contra-alegaram pugnando pela inexistência das alegadas nulidades, pela improcedência do recurso e pela manutenção do julgado.

5 - O TCA Sul, por decisão sumária de 9 de Junho de 2021, julgou-se incompetente para decidir o recurso, uma vez que o mesmo apenas versava sobre matéria de direito, e competente para o efeito este STA.

6 - O Excelentíssimo Representante do MP junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido da verificação da nulidade por excesso de pronúncia.

Cumpre apreciar e decidir.

II - Fundamentação

1. De facto

A decisão recorrida deu como provada a seguinte factualidade concreta:

[...]

A) Os impugnantes procederam à entrega da declaração de IRS Mod. 3., do ano 2001, com anexos B, D, E, F e G, em 30.04.2002 - (cfr. fls. 17 a 25 dos autos);

B) O impugnante marido declarou rendimentos de trabalho dependente, rendimentos obtidos de uma sociedade de transparência fiscal, dividendos de ações, rendimentos prediais e rendimentos de mais-valias

provenientes da alienação de um bem imóvel – (cfr. fls. 17 a 25 dos autos);

C) Em 18.08.2002 foi emitida liquidação n.º 5113178849 de IRS referente ao ano 2001, em nome dos impugnantes, no montante de €34.414,65 – (cfr. fls. 26 dos autos);

D) O montante da liquidação foi pago em 02.10.2002 – (cfr. fls. 26 dos autos);

E) O impugnante pagou à Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores (CPAS) o valor de €9.374,16, referente a contribuições, relativas ao ano de 2001 – (cfr. fls. 27 dos autos);

F) Na liquidação de IRS não foram considerados os montantes pagos, no ano 2001, correspondentes às contribuições para a CPAS, as quotizações para a Ordem dos Advogados nem os encargos com viaturas ligeiras de passageiros, inscritas no quadro 9 das despesas gerais do anexo “B” da declaração de rendimentos Mod-3 – (cfr. fls. 26 dos autos);

G) Em 04.10.2002 deduziu reclamação graciosa em virtude de não terem sido consideradas os encargos inscritos no quadro 9 do anexo B, cujo teor se dá por reproduzido – (cfr. fls. 14 dos autos);

H) Da formação de presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa, os impugnantes deduziram impugnação judicial, em 01.07.2003 – (cf. fls. 2 dos autos).

III.1 - Factos não provados

Não se provam outros factos, cuja não prova seja relevante para a presente decisão.

[...]».

2. Questões a decidir

Cumpre-nos apurar se se verificam ou não as nulidades assinalas e se procede ou não o alegado erro de julgamento quanto à dedutibilidade dos encargos com as quotas para a OA e as contribuições para a CPAS em sede de IRS, por parte de um sujeito passivo que exerce a sua actividade no âmbito de uma sociedade de advogados sujeita ao regime de transparência fiscal.

3. De direito

3.1. Das alegadas nulidades

3.1.1. A Recorrente Fazenda Pública começa por alegar excesso de pronúncia da sentença por considerar que a anulação parcial da liquidação de IRS – resultante da tomada em consideração dos encargos com as quotas para a Ordem dos Advogados e com as contribuições para a CPAS, que o acto de liquidação havia desconsiderado – se fundamentou em “objecto diverso do peticionado”, ou seja, que o Impugnante havia requerido a anulação da liquidação naquela parte por aplicação das regras do CIRS e que o Tribunal a quo

teria anulado a mesma, mas com fundamento em normas do CIRC e por efeito das regras do CIRC.

Mas sem razão.

O que resulta da fundamentação da sentença é que, após discorrer sobre o regime jurídico da tributação dos rendimentos do sujeito passivo – enquanto advogado que exercia a sua actividade numa sociedade de advogados ao abrigo do regime jurídico da transparência fiscal, segundo as regras então em vigor (artigo 6.º, n.º 1, al. b e n.º 4, al a do CIRC e 20.º do CIRS) –, mais concretamente sobre a dedutibilidade dos encargos obrigatórios com as quotizações para a Ordem e com as contribuições para a CPAS, o Tribunal conclui que “a questão dos autos não encontra suporte legal”. E convoca depois a Ficha Doutrinária do Despacho de 20.07.2007 do Subdirector Geral, na qual se afirma que “aquelas despesas devem relevar como custos ou perdas no seio da sociedade de advogados nos termos dos artigos 23.º e 40.º do CIRC” para concluir que, não tendo sido possível, no caso dos autos, fazer a dedução dos ditos encargos naqueles termos, pelas razões que constam da decisão, eles «deveriam ter sido contemplados no apuramento do rendimento da categoria “B”, maxime na imputação dos mesmos “como custos ou perdas, no seio da sociedade de advogados, nos termos dos artigos 23.º e 40.º do CIRC” em igualdade de circunstâncias com os demais profissionais ao abrigo do princípio da legalidade e igualdade e imparcialidade».

Ora, o que resulta desta fundamentação é que a decisão recorrida anula a liquidação nesta parte, tomando em conta a dedução daqueles encargos obrigatórios em sede de IRS, considerando que essa dedução se deve fazer no momento da imputação do rendimento. Isto significa que não existe uma decisão sobre objecto diverso do pedido na impugnação – está sempre em causa a dedução daqueles encargos obrigatórios em sede de liquidação de IRS – existe, quando muito, um erro de julgamento por errada interpretação e aplicação das disposições legais do IRS, designadamente, da fundamentação jurídica em que pode assentar a dita dedução.

Improcede, por esta razão, a alegada nulidade por excesso de pronúncia.

3.1.2. A Fazenda Pública alega ainda nulidade da decisão recorrida por contradição entre os fundamentos e a decisão. De acordo com a sua interpretação, o Tribunal a quo não poderia ter fundamentado a improcedência da dedução das despesas com as viaturas na circunstância de as mesmas terem de ter sido contabilizadas em sede de apuramento do rendimento tributável da sociedade de advogados e depois considerar que os encargos obrigatórios de quotizações e contribuições, que estavam sujeitos ao mesmo regime jurídico, já poderiam ser deduzidos em sede de IRS.

Mas também esta nulidade improcede.

Na decisão recorrida não existe contradição, pois o que se afirma é que, efectivamente, as despesas com viaturas só poderiam ser contabilizadas e deduzidas no âmbito do apuramento da matéria colectável,

segundo as regras do CIRC, mas que os ditos encargos obrigatórios com quotizações e contribuições, precisamente por a sua situação não estar expressamente solucionada pelo legislador, e a sua dedução ter de ser possível, em nome do princípio da igualdade tributária, os mesmos poderiam ser dedutíveis em sede de IRS.

Não existe, pois, uma contradição na decisão, apenas uma errada percepção dos pressupostos jurídicos em que a mesma assentou pelo facto de a Recorrente Fazenda Pública não conseguir prefigurar como possível a dedução dos encargos com contribuições e quotizações em sede de IRS.

Improcede, por isso, também esta alegada nulidade.

3.2. Do alegado erro de julgamento

No que contende com o acerto jurídico da decisão que permitiu a dedução em sede de IRS dos encargos com contribuições para a CPAS e quotizações para a OA cabe sublinhar que a questão não é nova para a jurisprudência deste STA, remetendo-se para o que se decidiu no acórdão de 12.02.2020 (proc. 0771/03.2BTLRS) no qual se sumariou o seguinte: “Tal como hoje resulta de forma expressa do disposto no n.º 6 do artigo 20.º do CIRS, a imputação a título de rendimento líquido na categoria B das quantias auferidas pelos advogados das sociedades de advogados onde exercem a sua actividade profissional, não prejudica a possibilidade de dedução por estes das contribuições obrigatórias para regimes de protecção social comprovadamente suportadas, nos casos em que os mesmos exerçam a sua actividade profissional através de sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º do Código do IRC, desde que tais quantias não tenham sido objecto de dedução a outro título, designadamente, a título de gastos ou perdas, no seio da sociedade de advogados, i.e., em IRC.”.

Também neste processo se discutia a dedutibilidade dos encargos com quotizações e contribuições em sede de IRS, no exercício de 2001, por advogado que exercia a sua actividade em sociedade de advogados. E também ali se concluiu que tal dedução era possível, com a fundamentação para a qual aqui se remete, nos termos do artigo 663.º, n.º 5 do CPC, aplicável ex vi do artigo 2.º, al. e do CPPT, dispensando-nos de juntar cópia, uma vez que a decisão se encontra disponível, na íntegra, em www.dgsi.pt.

III - Decisão

Pelo exposto, acordam os juízes que compõem esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente Lisboa, 8 de Junho de 2022. - Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva (relatora) - Pedro Nuno Pinto Vergueiro - Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>