

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo

Data do documento

Relator

843/08.7BESNT

11 de março de 2021

Patrícia Manuel Pires

DESCRITORES

IRC > Provisões > Processos judiciais > Juros compensatórios > Fundamentação > Culpa

SUMÁRIO

I- A dedutibilidade fiscal da provisão para processos judiciais depende da verificação dos seguintes pressupostos: (i) destinarem-se a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso; (ii) por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos em ordem à subsunção normativa do artigo 23.º do CIRC; (iii) e alocados ao exercício em que se verificou o risco determinante da sua constituição, face ao artigo 18.º do CIRC e à periodização do lucro tributável.

II- Estando pendente, em 2004, ação judicial na qual se peticiona o pagamento de uma indemnização, isso significa que a partir desse momento, e concretamente da sua citação, existe a possibilidade, em caso de procedência da ação, de condenação no pagamento de uma quantia pecuniária a título indemnizatório, donde está legitimada a constituição, de acordo com o princípio da prudência e da especialização dos exercícios, da aludida provisão para processos judiciais em curso porquanto, é precisamente, no exercício de 2004, que se considera efetivado o risco.

III- O pagamento da indemnização dimanante de procedência de ação judicial intentada por um trabalhador corresponde a um custo aceite pela lei fiscal.

IV- A culpa que constitui pressuposto de juros compensatórios é de aferir segundo os deveres gerais de diligência, aptidão, conhecimento e perícia exigíveis a um bonus pater familiae, incumbindo o respetivo ónus probatório à AT. Daí que, a factualidade necessária ao preenchimento do referido conceito de culpa identifica-se com aquela que subjaz à correção da matéria tributável e que dá origem ao imposto em falta.

V- Não tendo a liquidação de juros compensatórios de contemplar o juízo de censura, porquanto essa mesma censurabilidade encontra-se nos factos que originam a liquidação do imposto, donde, no respetivo RIT, e contemplando a mesma o motivo da liquidação, designadamente, que foi liquidada nos termos do artigo 94.º do CIRC, contendo a referência ao montante de imposto sobre o qual foram liquidados os juros

compensatórios, as taxas aplicáveis e o período de tempo em que tais juros são exigíveis, é por demais evidente que a mesma não padece de falta de fundamentação.

TEXTO INTEGRAL

I -RELATÓRIO

t....., SA (t.....), e a DIGNA Representante da Fazenda Pública (DRFP), vêm interpor recurso jurisdicional da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n°, referente ao exercício de 2004, no valor de €470.089,36.

Em sede de alegações formulam as seguintes **conclusões**:

A) Da Fazenda Pública

A) Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial interposta por T....., SA, com o NIF, contra a liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios, referente ao exercício de 2004, no valor total de € 470.089,36.

B) O Tribunal a quo julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida contra o acto tributário de liquidação n.º referente a IRC de 2004, resultante de uma acção inspectiva, no âmbito da qual a AT efectuou correcções à matéria colectável da recorrida, no que diz respeito a provisões não dedutíveis no valor de €550.000,00, e a benefícios fiscais relativos à criação líquida de emprego para jovens, no valor de € 296.200,63.

C) O presente recurso versa apenas sobre a matéria das provisões não dedutíveis, conformando-se a Fazenda Pública com o decidido quanto ao cálculo da majoração dedutível até 01/01/2003 a título de benefícios fiscais com a criação líquida de emprego para jovens, ao abrigo do disposto no art.º 17.º do EBF, no montante de €173.800,00, em consonância com a posição do M.P.

D) Assim, não pode a Fazenda Pública, e com o devido respeito, conformar-se com a douta sentença, aqui recorrida, face ao entendimento de que a mesma procede a um desacertado julgamento da matéria de facto, incorrendo em conseqüente erro de julgamento de direito, com violação do disposto nos artigos 18.º,

23.º, 34.º e 42.º todos do CIRC, na redacção vigente à data dos factos.

E) A Fundamentação da sentença recorrida assenta no entendimento que se segue:

«...a provisão em causa foi constituída para a impugnante se precaver contra as responsabilidades (obrigações) que lhe pudessem advir da acção judicial contra ela intentada pelo ex-trabalhador que pôs em causa o procedimento disciplinar com vista ao despedimento com justa causa e peticionou indemnização por danos não patrimoniais.

Tal acção judicial, intentada em 2004, facto que não se mostra controvertido, e para a qual a ora Impugnante, ali Ré, foi citada por ofício de 24.09.2004, poderia, num juízo de prognose, entre outros desfechos possíveis (como veio a suceder em 2008, por acordo) desembocar na total ou parcial procedência, sendo a aqui Impugnante condenada no pagamento de determinada quantia a título de indemnização por danos não patrimoniais, como ali fora peticionado.

Assim, a Impugnante podia e, prudentemente, devia antever como possível que, em data incerta do futuro, tivesse uma perda correspondente à dita indemnização, como consequência possível da procedência daquela acção, mostrando-se, por isso, justificada a constituição da provisão que, como deixámos já dito, se destina a assegurar o cumprimento de obrigações, encargos ou indemnizações que possa ter que vir a suportar por força de processos judiciais.»

F) A questão decidenda nos presente autos prende-se com o facto de saber se é de aceitar como gasto fiscal uma provisão constituída para um processo judicial em curso no período de tributação, face à apresentação de uma acção judicial por parte de um trabalhador contra a sociedade, reclamando compensação pecuniária pela cessação do contrato de trabalho e respectivas consequências decorrentes do respectivo acordo de pagamento.

G) No caso concreto, relativamente ao exercício de 2004, verificou-se que a recorrida constituiu uma provisão para um processo judicial em curso, que considerou fiscalmente dedutível, no montante de €550.000,00 relativamente ao processo n.º 3750/04.9TTLSB, do Tribunal do Trabalho de Lisboa, 3º juízo-3ª secção, em que é autor H....., e Ré a T....., SA.

H) O referido processo n.º 3750/04.9TTLSB, do Tribunal do Trabalho de Lisboa, terminou por acordo entre as partes, lavrado no âmbito da diligência de julgamento ocorrida em 20/05/2008, através do qual foi determinada a cessação do contrato de trabalho do A, reportada a 27/06/2004 e o pagamento da quantia de €50.000,00 a título de compensação pecuniária de natureza global pela cessação, desistindo o A. dos demais pedidos formulados.

I) Na perspectiva da Inspeção Tributária, a recorrida considerou como custo fiscal provisões para

processos judiciais em curso para a cobertura de custos que se viessem a ocorrer no exercício não seriam aceites para efeitos fiscais, pelo que o custo com a provisão constituída no montante de €550.000,00 não é aceite nos termos da al.c) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC.

J) Este facto contrariamente ao entendimento sufragado na douda sentença, constitui-se como indício do juízo formulado pela Administração Tributária, isto é, como indício sério de que apenas podem ser dedutíveis para efeitos fiscais as provisões que se destinarem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício.

K) Nos termos do disposto na al.c) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC, na redacção à data dos factos, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões que se destinarem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício.

L) Por sua vez, dispõe o n.º 2 do mesmo artigo que " As provisões a que se referem as alíneas a) a d) do número anterior que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo considerar-se-ão proveitos do respectivo exercício."

M) Decorre do exposto que uma provisão para ser enquadrada neste normativo terá de verificar cumulativamente um conjunto de três pressupostos, a saber:

- a) - Destinar-se a fazer face a obrigações/encargos que decorram de processos judiciais em curso;
- b) - os encargos a que se destinam sejam enquadrados como custo fiscal ou seja, preencham os pressupostos do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC e a sua aceitação como custo fiscal não esteja excluída por nenhuma norma específica, designadamente, das constantes do art.º 42.º do CIRC;
- c)- que os encargos sejam enquadrados como custo do exercício ou seja, preencham os pressupostos de periodização do lucro tributável constantes do art.º 18.º do CIRC.

N) In casu, a impugnante constituiu uma provisão, destinada a fazer face a despesas com processo judicial em curso em 2004 e deduziu, para efeitos de cálculo do lucro tributável, o montante respectivo, tendo a AT desconsiderado tal verba para efeitos de custos fiscais.

O) A dedução para efeitos fiscais da provisão constituída pela impugnante, depende não só da mesma se destinar a ocorrer a obrigações e encargos derivados de um processo judicial em curso, mas também de o encargo que visa acautelar ser enquadrado como custo fiscal, ou seja, de se verificarem os pressupostos

do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC e a sua aceitação como custo fiscal não esteja excluída por nenhuma norma específica, designadamente das constantes do art.º 42.º do CIRC.

P) A sentença proferida "a quo" não apreciou com profundidade o comportamento concreto-contabilístico da Impugnante, quanto ao ano de 2004, orientando-se antes e exclusivamente, pela alusão a normas abstractamente aplicáveis a todos os sujeitos passivos.

Q) A decisão da gestão da impugnante, no sentido de constituir, em 2004, uma provisão no valor de €550.000,00 para fazer face a eventuais despesas derivadas de um processo judicial intentado por um ex-trabalhador, pode ser devidamente escrutinada à luz da definição anterior e do enquadramento que o CIRC prevê.

R) A acção intentada contra a impugnante no Tribunal do Trabalho de Lisboa terminou por acordo entre as partes, mediante o pagamento de compensação pecuniária global de €50.000,00, ou seja, com a redução do pedido em cerca de 91%, pelo que a provisão constituída no valor de €550.000,00, alterou manifestamente o lucro tributável do exercício e conseqüentemente, diferiu a tributação para momento ulterior.

S) A posição da AT, estribada no relatório de inspecção Tributária, e tendo presente todo o circunstancialismo de facto de direito, relativamente ao período tributável de 2004, consiste, em síntese, no seguinte:

- Da cessação do contrato de trabalho com base em justa causa decorrente de processo disciplinar não implica o pagamento de qualquer compensação ao trabalhador, pelo que daí não resulta qualquer encargo a reconhecer nesse âmbito como custo de 2004, logo não provisionável neste exercício,

- a indemnização que eventualmente venha a ser paga, não está contratualmente prevista, pelo que apenas constitui encargo do ano em que se verifica o início da obrigação, ou seja quando a sentença transitar em julgado, ou, como sucedeu in casu, no momento do pagamento da obrigação.

- Encontrando-se delimitado o momento em que deve ser reconhecido o encargo, verifica-se que o mesmo não é dedutível para efeitos fiscais, porquanto os valores exigidos pelo Autor são-no a título de indemnização por danos alegadamente resultantes de actos indevidos por parte do sujeito passivo, pelo que face ao estabelecido no artigo 23.º do CIRC, tais encargos não são indispensáveis para a realização dos proveitos e face à alínea e) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC, trata-se de custos seguráveis, no âmbito de seguros de responsabilidade civil.

T) Do regime jurídico-fiscal das provisões, constantes do CIRC, resulta, que, para efeitos fiscais, a constituição de provisões comporta especificidades face ao tratamento contabilístico, sendo que, para além

dos requisitos do art.º 34.º, se mostram necessários outros pressupostos para a respectiva aceitação, designadamente, os previstos no n.º 1 do art.º 23.º do CIRC.

U) Entende a Fazenda Pública que no caso concreto, a provisão constituída em 2004, para fazer face ao eventual encargo com o processo judicial em curso em que é Autor, H....., através do qual peticiona o pagamento de indemnização no valor de €550.000,00, não pode ser aceite como custo fiscal por não se destinar a acorrer a obrigações e encargos derivados de processo judicial em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício.

V) Conforme resulta da jurisprudência proferida pelo CAAD no Proc.639/2016-T, de 29-06-2017 " Já do ponto de vista fiscal, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, e com interesse para o assunto em apreço, consagra a aceitação como custo para efeitos do apuramento do imposto, da seguinte provisão:

- Provisão que se destine a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, por factos que determinem a inclusão daqueles (encargos) entre os gastos do período de tributação (gastos do exercício económico) sublinhado nosso. "

W) No entendimento da AT, chamada a pronunciar-se sobre idêntica questão no processo n.º 258/17, com despacho de 03/05/2017, foi sancionada posição veiculada pela informação vinculativa proferida, que, em suma, determinou que:

" Os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias são pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários, cf. n.º 12 do art.º 18.º do CIRC.

Analisado o extrato da Acta (acordo), emitida pelo Tribunal Judicial da Comarca de Aveiro - Juízo do Trabalho de Águeda (Processo 3006/16.4T8AGD), verifica-se de acordo com a cláusula 2ª da mesma, que o facto em litígio era a compensação pecuniária pela cessação do contrato de trabalho, do trabalhador. Na referida cláusula, lê-se: "A Ré, confessa-se devedora da quantia de € 9000,00 (nove mil euros), referida na cláusula 1ª, devida a título de compensação pecuniária global pela cessação do contrato de trabalho;"

Face ao exposto, afigura-se-nos que a provisão constituída contabilisticamente no montante de € 18 801,60, para fazer face a processos judiciais em curso, no período de tributação de 2016, não será aceite como gasto fiscal, uma vez que os encargos derivados do facto (compensação pecuniária pela cessação do contrato de trabalho do empregado), para o qual foi constituída, não serão de incluir entre os gastos deste período de tributação, de acordo com o n.º 1 do art.º 39.º , conjugado com o n.º 12 do art.º 18.º, ambos do CIRC.

Assim, o montante de 18 801,60 relativo à constituição da provisão em causa, terá de ser acrescido no quadro 07, campo 721 da Mod. 22, relativa ao período de tributação de 2016.”

X) Salvo melhor opinião, é nosso entendimento que o tribunal a quo fez uma errada interpretação das normas contidas nos artigos 18.º, 23.º, 34.º n.º 1 al.c) e 42.º todos do CIRC.

Termos em que, com o duto suprimento de V. Exas., concedendo-se provimento ao recurso, deverá a douda sentença recorrida ser revogada e substituída por acórdão que julgue a impugnação totalmente improcedente.

O presente recurso visa reagir contra a douda sentença declaratória da procedência parcial da impugnação deduzida contra a correcção verificada em sede de acção inspectiva.

T..... apresentou contra-alegações, tendo formulado as seguintes conclusões:

1ª Vem o presente Recurso interposto pela Fazenda Pública contra a douda Sentença datada de 12 de Fevereiro de 2019, proferida no Processo de Impugnação Judicial n.º 843/08.7 BESNT, que correu termos junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, circunscrito pela Recorrente à parte da Sentença que julgou procedente a Impugnação, no que concerne às correcções efectuadas referentes à provisão para encargos com processos judiciais, constituída pela ora Recorrida, no ano de 2004, no valor de € 550.000,00.

2ª Como resulta claro da prova produzida nos autos e de toda a fundamentação, quer da petição inicial de Impugnação, quer da Douda Sentença recorrida, a provisão constituída e em crise nos autos, obedeceu, rigorosamente, a todos os requisitos e critérios impostos pelas normas contabilísticas aplicáveis.

3ª De igual modo, estão verificados todos os requisitos necessários para a aceitação fiscal da provisão constituída.

4ª Por um lado, não é controvertido que foi a ora Recorrida citada no ano de 2004 para um processo judicial. Também não é controvertido que naquela acção judicial era petitionado o pagamento de uma indemnização no valor da provisão constituída pela Recorrida para o efeito.

5ª Assim, tal como concluiu o Tribunal a quo, impunha-se à Recorrida a constituição da provisão em causa no ano de 2004, atenta a possibilidade forte de se vir a verificar a obrigação do pagamento de uma indemnização no futuro.

6ª E impunha-se que o fizesse no ano de 2004, atento que foi nesse ano que a Recorrida tomou conhecimento da obrigação possível e futura.

7ª Razões e factos estes que levaram o Tribunal a quo a considerar, estribado na melhor Doutrina e Jurisprudência dos Tribunais superiores, que se impunha, por princípios de boa gestão, prudência e especialização de exercícios a constituição da provisão em causa – tal como fez a Recorrida.

8ª Alegou a ora Recorrente, excedendo claramente as suas funções e competências no seio de um Estado de Direito, substituindo-se ao Tribunal na sua função de julgador, considerar que o custo para o qual se constituiu a provisão não era dedutível, porquanto, no seu entender, a acção movida pelo ex-trabalhador à Recorrida não teria mérito.

9ª Naturalmente, tal argumento não colhe, porque ilegal, não merecendo quaisquer outras considerações.

10ª Alegou também, a Recorrente, que tal custo não seria dedutível, porque procedente de “actos indevidos” da Recorrida.

11ª Como também parece claro, tal argumento também não poderá colher, porquanto a dedutibilidade de um determinado custo está apenas dependente do crivo do artigo 23.º do Código do IRC, sendo – aliás – que este normativo expressamente prevê a dedutibilidade de gastos desta natureza (indenizações cujos riscos não sejam seguráveis).

12ª Mas mais, não logrou a Recorrente, nem mesmo nas Alegações do presente recurso, justificar a razão pela qual o gasto (ou mesmo a provisão que sempre lhe antecederia) não obedeciam aos critérios do referido normativo.

13ª Não obstante, e como é consabido, a admissibilidade da dedução de um gasto apenas depende de que o mesmo esteja relacionado com os proveitos ou com a fonte produtora dos mesmos – independentemente de produzir um bom ou mau resultado –, como é o caso dos autos.

14ª Sendo que, após extensa e rigorosa análise dos factos e da argumentação deduzida pela Administração Tributária no relatório que tentou sustentar a correcção efectuada, decidiu o Tribunal a quo – e bem –, que a fundamentação da Recorrente era manifestamente insuficiente, porquanto se tratou de uma mera enunciação abstracta e sem conexão com os factos acerca da alegada não “indispensabilidade” do gasto em causa e da possibilidade de se tratar de custo segurável.

15ª Assim, não pode a Doutra Sentença recorrida ser objecto de qualquer censura na parte que decidiu pela anulação da correcção ora em causa, devendo, por isso, ser mantida.

NESTES TERMOS E NOS MAIS DE DIREITO, DEVE O PRESENTE RECURSO SER JULGADO IMPROCEDENTE, MANTENDO-SE A DOUTA SENTENÇA RECORRIDA.

B) ALEGAÇÕES DA T.....

1ª A Douta decisão recorrida não apreciou correctamente os factos relativos à conduta da ora Recorrente no que respeita à apreciação da censurabilidade do seu comportamento no âmbito do retardamento da liquidação.

2ª Nesse sentido conclui pela existência de culpa da ora Recorrente e determinou a manutenção da liquidação da totalidade dos juros compensatórios.

3ª Sucede, porém, que ficou demonstrada – pela prova testemunhal e mesmo documental produzida – a ausência de censurabilidade no comportamento Recorrente e a consequente ilegalidade da liquidação de juros compensatórios, pelo menos no que respeita às correcções de IRC anuladas na douta decisão recorrida.

4ª Por outro lado, a fundamentação da sentença vai no sentido da anulação consequente dos juros compensatórios das correcções anuladas, independente do da existência ou grau de culpa da Recorrente no retardamento da liquidação.

5ª Aliás, na estrita aplicação da lei: sendo anulada uma correcção de imposto, nunca chega a nascer o direito do Estado à liquidação de juros compensatórios directamente decorrentes da mesma.

6ª Sucede que o dispositivo da Sentença recorrida nada dispõe a este respeito, não determinando a anulação da liquidação de juros compensatórios em causa, nem a sua restituição à ora Recorrente, conforme peticionado.

7ª Pelo que se verifica omissão de pronúncia quanto a um pedido formulado pela então Impugnante – com a consequente nulidade da sentença -, o que também fundamenta o presente recurso.

NESTES TERMOS E NOS MAIS DE DIREITO, DEVE O PRESENTE RECURSO SER JULGADO PROCEDENTE, ALTERANDO-SE A SENTENÇA RECORRIDA, DEVENDO A MESMA DETERMINAR EXPRESSAMENTE A ANULAÇÃO DOS JUROS COMPENSATÓRIOS DECORRENTES DAS CORRECÇÕES ANULADAS, A RESPECTIVA RESTITUIÇÃO À RECORRENTE E O PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS SOBRE OS MESMOS.

A Digna Magistrada do Ministério Público, junto deste Tribunal, emitiu parecer no sentido da improcedência de ambos os recursos interpostos.

Colhidos os vistos legais dos Exmos Juízes Desembargadores Adjuntos, cumpre decidir.

II - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

A sentença recorrida deu como **assentes** os seguintes **factos**:

Com interesse para a decisão da causa, de acordo com as várias soluções plausíveis de direito, considera-se provada a factualidade que se passa a subordinar por alíneas:

A) Em cumprimento da Ordem de Serviço de 22.06.2007, foi realizada uma ação de inspeção externa à sociedade ora Impugnante, de âmbito geral, que incidiu sobre o exercício de 2004 – cf. o Relatório Final de Inspeção (RIT) junto à p.i. como doc. 6.

B) Em 05.03.2008, na sequência da inspeção referida na alínea que antecede foi elaborado o Relatório Final, cujo teor aqui se dá por reproduzido e do qual resulta, além do mais, o seguinte:

[...]» – cf. o RIT (doc. 6 junto à p.i.).

C) Ato impugnado: com base nas correções efetuadas no âmbito da inspeção que antecede, foram emitidas a liquidação adicional de IRC n.º, relativa ao ano de 2004, que apurou a pagar a quantia de € 470.089,36, e a respetiva liquidação de juros compensatórios no valor de €74.436,00, que aqui se dão por reproduzidas, e que, após estorno no valor € 348.710,26 relativo à liquidação inicial, apurou a quantia de € 818.799,62 a pagar até 07.05.2008 – cf. docs. n.ºs 1, 2 e 3 juntos à p.i.

D) Em 09.04.2008 a Impugnante foi notificada da demonstração de acerto de contas emitida na sequência da liquidação adicional identificada em C) – cf. doc. 9 junto com a p.i.

E) Em 07.05.2008 a Impugnante pagou a quantia de € 818.799,62, a que se refere a al. C) – cf. doc. 9 junto com a p.i.

F) Em 20.05.2008, no âmbito da audiência de julgamento do processo n.º 3747/04.9TTLSB, Ação de Processo Comum que correu termos na 2.ª Secção do 2.º Juízo do Tribunal de Trabalho de Lisboa, em que foi A. H..... e R. a aqui Impugnante, foi celebrado acordo entre as partes, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzidos, no qual, em síntese, as partes consideraram o contrato de trabalho cessado à data de 27.06.2004 e a R. se comprometeu pagar ao A. a quantia de € 50.000,00 a título de compensação pecuniária de natureza global pela dita cessação, desistindo o A. dos demais pedidos formulados - cf. doc. 10 junto com a p.i.

G) A petição inicial que originou os presentes autos foi remetida a este TAF por registo postal de 01.08.2008 - cf. fls. 249 do suporte físico dos autos.

Consta como factualidade não provada o seguinte: “Não resultam dos autos quaisquer factos, com relevo para a decisão do mérito da causa, que importe julgar como não provados.”

A motivação da matéria de facto constante da sentença recorrida é a seguinte:

A convicção do tribunal, quanto aos factos provados, formou-se com base no teor dos documentos referidos em cada uma das alíneas supra, os quais não forma impugnados nem se afiguram dúvidas sobre a respetiva genuinidade.

Relativamente à prova testemunhal produzida, não relevou para a prova dos factos considerados essenciais à decisão do mérito da causa considerando que, no que respeita à provisão objeto de correção incidiu, no essencial, sobre a forma como foi refletida na contabilidade em 2008, na sequência da conclusão do processo judicial instaurado pelo ex-trabalhador da impugnante e, quanto às correções relativas à majoração de custos pela criação de emprego jovem, como a própria testemunha referiu, estava (está) em causa apenas uma divergência de interpretação do art.º 17.º do EBF.

III - FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

In casu, ambas as partes interpuseram recurso no segmento em que ficaram vencidas. Concretamente, a

DRFP interpõe recurso relativamente a provisões não dedutíveis fiscalmente, no valor de €550.000,00. Por seu turno, a T..... interpõe recurso relativamente aos juros compensatórios.

Importa, desde já, ter presente que em ordem ao consignado no artigo 639.º, do CPC e em consonância com o disposto no artigo 282.º, do CPPT, as conclusões das alegações do recurso definem o respetivo objeto e conseqüentemente delimitam a área de intervenção do Tribunal ad quem, ressalvando-se as questões de conhecimento oficioso.

Assim, ponderando o teor das conclusões de recurso da DRFP, cumpre começar por aferir se a decisão recorrida incorreu em erro de julgamento por errónea apreciação dos pressupostos de facto e de direito, competindo, para o efeito, analisar se, por um lado, o Tribunal a quo valorou adequadamente a prova produzida nos autos, e por outro lado, se interpretou erradamente os pressupostos de direito violando, nessa medida, os artigos 18.º, 23.º, 34.º, n.º1, alínea c) e 42.º, todos do CIRC.

No concernente ao recurso da T....., como visto, versando apenas sobre os juros compensatórios, importa aferir se o Tribunal a quo incorreu em omissão de pronúncia, e se, em caso negativo, está fundamentado o ato de liquidação de juros compensatório, mormente, na demonstração da culpa.

Apreciando.

Começemos pelo recurso da DRFP atinente, como visto, à provisão para processo judicial em curso, não aceite fiscalmente, no valor de €550.000,00.

A Recorrente começa por defender que contrariamente ao entendimento sufragado na decisão recorrida, a dedução para efeitos fiscais da provisão constituída pela Recorrida, depende não só da mesma se destinar a ocorrer a obrigações e encargos derivados de um processo judicial em curso, mas também de o encargo que visa acautelar ser enquadrado como custo fiscal, ou seja, de se verificarem os pressupostos do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC e a sua aceitação como custo fiscal não esteja excluída por nenhuma norma específica.

Sustenta, neste particular, que a decisão recorrida não apreciou, com profundidade, o comportamento concreto-contabilístico da Recorrida, quanto ao ano de 2004, orientando-se antes e exclusivamente, pela alusão a normas abstratamente aplicáveis a todos os sujeitos passivos.

Com efeito, resulta, desde logo, que da cessação do contrato de trabalho com base em justa causa decorrente de processo disciplinar tal não implica o pagamento de qualquer compensação ao trabalhador, porquanto daí não resulta qualquer encargo a reconhecer nesse âmbito como custo de 2004, donde não provisionável nesse exercício.

Mais sustenta que, a indemnização que eventualmente venha a ser paga, não está contratualmente

prevista, pelo que apenas constitui encargo do ano em que se verifica o início da obrigação, ou seja quando a sentença transitar em julgado, ou, como sucedeu in casu, no momento do pagamento da obrigação.

Sublinhando, in fine, a falta de dedutibilidade fiscal atenta a circunstância de os valores exigidos pela Recorrida o serem a título de indemnização por danos, alegadamente, resultantes de atos indevidos por parte do sujeito passivo, donde encargos não aceites como indispensáveis para a realização dos proveitos à luz do artigo 23.º do CIRC, e bem assim custos seguráveis.

Conclui, assim, que o Tribunal a quo fez uma errada interpretação das normas contidas nos artigos 18.º, 23.º, 34.º n.º 1, alínea c) e 42.º todos do CIRC.

Dissente a Recorrida, alegando, para o efeito, que da prova produzida nos autos e de toda a fundamentação, nenhuma censura merece a decisão recorrida, porquanto a provisão constituída obedeceu, rigorosamente, a todos os requisitos e critérios impostos pelas normas contabilísticas aplicáveis e bem assim a todos os requisitos necessários para a aceitação fiscal da provisão constituída.

Densificado, neste particular, que não sendo controvertido que a Recorrida foi citada no ano de 2004 para um processo judicial, e que na aludida ação judicial era peticionado o pagamento de uma indemnização no valor da provisão constituída pela Recorrida para o efeito, então, em consonância com o decidido pelo Tribunal a quo, impunha-se a constituição da provisão em causa no ano de 2004, face à possibilidade de verificação da obrigação do pagamento de uma indemnização no futuro.

Acresce que, não compete à Autoridade Tributária (AT), alvitrar sobre o, eventual, mérito da ação movida pelo ex-trabalhador à Recorrida, mormente, sobre a sua insusceptibilidade da mesma lograr mérito.

Adensando, in fine, que não logrou a Recorrente justificar a razão pela qual não se verificavam os requisitos atinentes ao normativo 23.º do CIRC, mormente, a sua indispensabilidade.

O Tribunal a quo, esteou a procedência da forma que, resumidamente, se descreve.

Evidencia, ab initio, que “[a] provisão em causa foi constituída para a Impugnante se precaver contra as responsabilidades (obrigações) que lhe pudessem advir da ação judicial contra ela intentada pelo ex-trabalhador que pôs em causa o procedimento disciplinar com vista ao despedimento com justa causa e peticionou indemnização por danos não patrimoniais.

Densificando, depois, que: “[t]al ação judicial, intentada em 2004, facto que não se mostra controvertido, e para a qual a ora Impugnante, ali Ré, foi citada por ofício de 24.09.2004, poderia, num juízo de prognose, entre outros desfechos possíveis (como veio a suceder em 2008, por acordo) desembocar na total ou parcial procedência, sendo a aqui Impugnante condenada no pagamento de determinada quantia a título

de indemnização por danos não patrimoniais, como ali fora peticionado.”

Para depois inferir que “[a] Impugnante podia e, prudentemente, devia antever como possível que, em data incerta do futuro, tivesse uma perda correspondente à dita indemnização, como consequência possível da procedência daquela ação, mostrando-se, por isso, justificada a constituição da provisão que, como deixámos já dito, se destina a assegurar o cumprimento de obrigações, encargos ou indemnizações que possa ter que vir a suportar por força de processos judiciais.

Mais evidenciando, que “[p]arece decorrer da fundamentação do relatório de inspeção (na parte final da sua pág. 4), que a AT faz ela própria o “julgamento” da causa intentada pelo ex-trabalhador da aqui Impugnante, decidindo que o despedimento ocorreu com justa causa e que, por isso, não há lugar a compensação pela cessação do contrato de trabalho. Tal justificação não pode, de modo algum, ser admitida.”

Sublinhando, ademais, que “[d]e acordo com as regras contabilísticas, maxime o princípio da especialização dos exercícios, a ora Impugnante constituiu a provisão no ano em que teve conhecimento do risco que sobre ela impendia, isto é, no ano em que teve conhecimento de que contra ela havia sido formulado o pedido judicial de pagamento de indemnização por danos decorrentes da situação laboral. Por outro lado, não há indícios de que a constituição da provisão nesse exercício e não em qualquer outro (evidentemente, antes do trânsito em julgado da decisão da acção judicial em causa) tenha tido por intuito manipular o lucro tributável e, assim, diferir a tributação para momento ulterior.

Enfatizando, in fine, que pese embora a AT invoque “[q]ue o pagamento de tal indemnização, a verificar-se, decorre “de actos indevidos por parte do s. passivo” pelo que só poderia ser considerado custo nas condições previstas no n.º 3 do art.º 23.º do CIRC, no caso de não se tratar de custos seguráveis (responsabilidade civil) não podendo assim ser aceites fiscalmente nos termos da alínea e) do n.º 1 do art.º 42.º do CIRC. Uma vez mais, não pode colher, desde logo por manifestamente insuficiente, a argumentação usada para fundamentar a correção em apreço, sendo certo que enuncia, de modo absolutamente abstrato, o pressuposto de “indispensabilidade” do custo e de não se tratar de custos seguráveis (responsabilidade civil), para partir logo para a não aceitação fiscal da provisão em causa, sem qualquer tipo esforço de concretização em função dos factos em apreço. Fica-se sem saber, a final, se não aceita a dedução da provisão por não estar em causa o pressuposto de “indispensabilidade”, e porquê, ou se por considerar que tal custo reveste a natureza de segurável e, então, com que fundamento.”

Ora, atentando na fundamentação supra expandida, não se vislumbra que a mesma mereça qualquer censura, porquanto interpretou adequadamente o quadro normativo com a devida transposição para o recorte fático dos autos.

Vejamos, então.

Começemos por convocar o quadro jurídico que para os autos releva.

De harmonia com o disposto no artigo 34.º, nº1, alínea c), do CIRC:

“1. Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões (...)

c) As que se destinarem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício”.

Mais importa ter presente o teor do normativo 23.º do CIRC, o qual, à data, preceituava que:

1 - Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:

h) Provisões; (...)

j) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.”

Ora, da interpretação conjugada dos aludidos preceitos legais, dimana que a dedutibilidade fiscal da provisão para processos judiciais depende da verificação dos seguintes pressupostos:

ü Destinarem-se a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso;

ü Por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos em ordem à subsunção normativa do artigo 23.º do CIRC;

ü E alocados ao exercício em que se verificou o risco determinante da sua constituição, face ao artigo 18.º do CIRC e à periodização do lucro tributável.

Mais importa ter presente que subjacente à constituição das provisões encontram-se os princípios do balanceamento dos custos com os inerentes proveitos, e da prudência, determinando, à data, o POC no seu ponto 2.9 que a mesma “deve respeitar apenas às situações a que estejam associados riscos e em que não se trate apenas de uma simples estimativa de passivo certo”[1].

Com efeito, o princípio da prudência “conduz à inserção nas contas de um determinado grau de precaução para fazer face a situações de incerteza, de tal forma que os activos e os resultados não sejam sobredimensionados.[2]”.

Conforme doutrina Rui Duarte Morais[3] a propósito da noção de provisão:

“As provisões são registos contabilísticos de verbas destinadas a fazer face a um encargo imputável ao exercício, mas de comprovação futura, ou já comprovado mas de montante incerto. Tal como uma pessoa cautelosa, quando confrontada com uma despesa previsível, põe antecipadamente de lado o dinheiro necessário para a satisfazer, também uma empresa previdente deve preservar certa fracção dos seus resultados para se precaver contra perdas que reputa de prováveis.”

Concretizando, ulteriormente, que a “[c]onsideração de uma provisão como custo de um determinado exercício dá tradução prática a dois dos são princípios da contabilidade: - o princípio da prudência (tomam-se em consideração, no apuramento dos resultados do exercício, os riscos previsíveis e as perdas eventuais derivadas de um facto nele ocorrido); - o princípio da especialização dos exercícios (imputa-se ao exercício em que o facto ocorreu o seu - ainda que só meramente possível - custo).”

Em bom rigor, poder-se-á dizer na linha doutrinal de Teixeira Ribeiro[4] que a “[p]rovisão é uma conta em que se inscreve a verba destinada a fazer face a encargo imputável ao exercício, mas de comprovação futura, ou já comprovado, mas de montante indeterminado (...)”.

No concreto particular das provisões para processos judiciais em curso, convocamos, novamente, o entendimento de Rui Duarte Morais que, esclarecidamente, doutrina que:

“Destinam-se a registar valores que a empresa pode vir a ser obrigada a pagar em consequência de litígios de natureza judicial. Essas obrigações, cuja existência e/ou montante estão dependentes de decisão judicial, têm de corresponder a factos que originem um custo fiscalmente aceite.”

Visto o direito, regressemos, então, ao caso vertente.

Atentando, primeiramente, na fundamentação que subjaz à correção visada e constante no Relatório Inspetivo, verifica-se que a AT fundou o seu entendimento nas seguintes asserções:

Ø A cessação do contrato de trabalho com base em justa causa decorrente do processo disciplinar não implica o pagamento de qualquer compensação ao trabalhador pelo que, daí não resulta qualquer encargo a reconhecer nesse âmbito como custo de 2004, logo não provisionável neste exercício;

Ø A indemnização que eventualmente venha a ser paga, não está contratualmente prevista, pelo que apenas constitui encargo do ano em que se verifica o início da obrigação, ou seja, quando a sentença transitar em julgado, não existindo na petição inicial qualquer fundamento que coloque temporalmente em 2004 o reconhecimento do custo;

Ø Os valores exigidos pelo Autor são-no a título de indemnização por danos alegadamente resultantes de atos indevidos por sujeito passivo, pelo que face ao estabelecido no CIRC, a sua elegibilidade como custo fiscal decorre de verificar os pressupostos dos nºs 3 do art.º 23º do CIRC (custos manifestamente indispensáveis) ou se por outro lado não se tratam de custos seguráveis (responsabilidade civil) não sendo assim aceites fiscalmente nos termos da al. e) do nº1 do art.º 42º do CIRC.

Concluindo, face ao exposto, “[a] provisão constituída para fazer face ao eventual encargo com o processo judicial em curso em que o Autor, H....., requer da T....., S.A o pagamento de indemnização no valor de €550.000,00, não pode ser aceite como custo fiscal por não estar conforme os requisitos da al. c) do nº1 do art.º 34º do CIRC.”

Porém, no caso vertente, a aludida fundamentação não permite suportar a correção atinente à provisão sindicada.

Senão vejamos.

Do recorte probatório dos autos, dimana provado que, em 2004, foi deduzida uma ação judicial, contra a ora Recorrida, de impugnação de despedimento por justa causa, através da qual H....., exigia o pagamento de uma indemnização, e cuja citação para contestação ocorreu nesse mesmo ano.

Ora, face ao supra aludido resultam, desde logo, preenchidos dois dos pressupostos atinentes à dedutibilidade fiscal da provisão, por um lado, a existência de encargos derivados de processos judiciais em curso e, por outro lado, por resultarem alocados ao exercício em que se verificou o risco determinante da sua constituição.

E isto porque, se está pendente uma ação judicial na qual se peticiona o pagamento de uma indemnização, então, tal significa que a partir desse momento, e concretamente da sua citação, existe a possibilidade, em caso de procedência da ação, de condenação no pagamento de uma quantia pecuniária a título indemnizatório.

Não se compreendendo, por isso, porque motivo a AT aduz que a cessação do contrato de trabalho com base em justa causa decorrente do processo disciplinar não implica o pagamento de qualquer compensação ao trabalhador, donde qualquer encargo a reconhecer no exercício de 2004.

Neste particular, vide o Aresto do STA, proferido no processo nº 0164/12, de 04 de setembro de 2013, o qual doutrina, claramente, e na parte que para os autos releva que:

“[a] provisão foi constituída para a Recorrida se precaver contra as responsabilidades (obrigações) que lhe possam advir da acção judicial contra ela intentada pelos promitentes-compradores relativamente ao contrato de compra e venda acima mencionado.

(...) essa acção judicial poderia – num juízo de prognose efectuado em 1992 –, entre outros desfechos possíveis, desembocar nos seguintes resultados:(i) procedência da acção intentada pelos Autores, por incumprimento imputável à ora Recorrida, substituindo-se o tribunal à declaração negocial em falta da aí

ré, declarando a transferência da propriedade para os autores, (ii) improcedência da acção e procedência do pedido reconvençional, por incumprimento imputável aos autores, declarando o Tribunal que assistia à ora Recorrida, aí ré reconvinte, fazer sua a quantia recebida a título de sinal e (iii) procedência da acção intentada pelos autores, por incumprimento definitivo imputável à ora Recorrida, condenando esta a restituir aos autores o sinal em dobro.

Manifestamente a Recorrida podia e, prudentemente, devia antever como possível que, em data incerta do futuro, tivesse uma perda correspondente à restituição do sinal em dobro, que era uma das consequências possíveis da procedência daquela acção, tendo em conta que esse foi um dos pedidos formulados pelos autores.

Por isso, **está justificada a constituição da provisão que, como deixámos já dito, se destina a assegurar o cumprimento de obrigações, encargos ou indemnizações que possa ter que vir a suportar por força de processos judiciais.** A ora Recorrida, previdentemente, em face da possibilidade de vir a ser condenada a restituir o sinal em dobro, constituiu uma provisão desse montante para se precaver contra essa eventualidade. (...)

de acordo com as regras contabilísticas, maxime o princípio da especialização dos exercícios, **a ora Recorrida constituiu a provisão no ano em que teve conhecimento do risco que sobre ela impendia, isto é, no ano em que teve conhecimento de que contra ela havia sido formulado o pedido judicial de restituição do sinal em dobro.**" (destaques e sublinhados nossos).

De chamar à colação, outrossim e neste particular, o doutrinado por maria dos prazeres lousa:

"[a] constituição das provisões para riscos e encargos é consequência lógica e directa da aplicação dos princípios contabilísticos da «especialização dos exercícios» e da prudência, e por essa razão deve orientar-se segundo duas vertentes:

- a 1.^a concretiza-se na necessidade de relevar contabilisticamente e imputar a cada exercício todos os factos ou acontecimentos susceptíveis de afectar no futuro o património e os resultados da empresa, papel atribuído na generalidade dos casos às provisões;

- a 2.^a apela para a própria conceptualização do carácter previsionial do risco e eventualidade dos encargos futuros e ainda para a determinação do factor gerador que implica a sua imputação a um dado exercício"[5].

Ora, transpondo os aludidos entendimentos jurisprudenciais e doutriniais para o caso vertente, resulta inequívoco que a Recorrida estava legitimada, de acordo com o princípio da prudência e da especialização dos exercícios a contabilizar, no exercício de 2004, a aludida provisão para processos judiciais em curso

porquanto, foi nesse ano que foi intentada a ação judicial e que nele foi, igualmente, citada. Donde é, precisamente, no exercício de 2004, que se considera efetivado o risco.

Acresce, outrossim, que, in casu, nada foi alegado em sede de Relatório Inspetivo, e tão-pouco demonstrado, que a constituição da provisão nesse exercício e não em qualquer outro-naturalmente em período temporal anterior ao trânsito em julgado da decisão da ação judicial em causa- tenha tido o intuito de manipular o lucro tributável e, assim, diferir a tributação para momento ulterior.

É certo que a Recorrente propugna, ainda neste âmbito, que, de todo o modo, o pagamento da aludida indemnização não consubstanciaria um encargo dedutível para efeitos fiscais, donde subsumível no artigo 23.º do CIRC, faltando, nessa medida, um dos pressupostos à sua dedutibilidade fiscal e consignados no citado artigo 34.º, nº 1, alínea c) do CIRC.

Densificando, para o efeito, que lhes faltaria, o requisito da indispensabilidade, e resultando, ademais, serem riscos seguráveis. Mas a verdade é que não só a aludida justificação assenta, inexoravelmente, num juízo conclusivo, como não logra, per se, provimento.

E isto porque, se a Recorrida assume a posição de Ré num processo laboral, que visa o pagamento de uma indemnização a um ex trabalhador que se arroga nesse direito, dúvidas não existem que, sendo a mesma condenada no pagamento da quantia peticionada, ou mesmo em montante inferior ao por si requerido, tal custo se assumia como custo dedutível fiscalmente, porquanto indispensável para a manutenção da fonte produtora.

Note-se que o conceito de indispensabilidade consignado no artigo 23.º do CIRC, não é sinónimo de razoabilidade. “A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento, directo ou indirecto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro (...) o Fisco filtra as decisões da empresa em face do escopo da organização, quer sobre o crivo imediatístico (subsunção dos actos ao ramo ou ramos de actividade estatutariamente definida) quer, sobretudo, em função do fim mediato (obtenção de lucros através dessa actividade, com vista à sua posterior repartição entre os sócios). (...) «Reprime os actos desconformes com o escopo da sociedade, não inseríveis no interesse social, sobretudo porque não visam o lucro, mediante a preclusão da dedutibilidade fiscal dos inerentes custos[6]”.

Com efeito, o requisito da indispensabilidade tem sido jurisprudencialmente entendido como um conceito indeterminado de necessário preenchimento casuístico, em resultado de uma análise de perspectiva económica-empresarial, na perceção de uma relação de causalidade económica entre a assunção de um custo e a sua realização no interesse da empresa, atento o objeto societário do ente comercial em causa.

E nessa medida, tem sido entendido pela Jurisprudência que estão vedadas à AT atuações que coloquem

em causa o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo[7].

Assim, se não é colocada a sua efetividade, e se, como visto, a indispensabilidade do custo há de resultar simplesmente da sua ligação à atividade empresarial, não carecendo da demonstração concreta de que, contribuiu, efetivamente, para a obtenção de proveitos, dúvidas não podem substituir quanto à dedutibilidade fiscal do aludido encargo.

Mais importa relevar que a alegação de riscos não seguráveis é manifestamente conclusiva sem a inerente concretização fática, como aliás evidenciou e bem o Tribunal a quo, validando-se, por isso, a sua argumentação. Destarte, se o encargo e a imputação económica se materializaram na esfera jurídica da Recorrida, então não se vê como não confirmar o entendimento do Tribunal a quo.

Neste conspecto, e por assumir relevo para a presente lide, convoque-se o doutrinado no Aresto do STA, proferido no processo nº 0716/13, de 14 de março de 2018, extratando-se, por relevante para a presente lide, designadamente o seguinte:

“De facto dúvidas não há que sendo a recorrida demandada judicialmente por um trabalhador que exige o pagamento de quantias a que se considera com direito, ocorre, na procedência da acção, uma obrigação de pagamento que corresponde a um custo aceite pela lei fiscal.

Encargo esse para o qual a lei previa a constituição de provisão com relevância fiscal (arº 34º, nº 1, al. c) do CIRC, na redacção então em vigor: provisões para ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício).” (destaques e sublinhados nossos).

No mesmo sentido, aponta o Aresto deste Tribunal, proferido no processo nº 10/07, de 07 de maio de 2020, cujo sumário se transcreve:

“I - O artigo 33º, nº 1, alínea c) do CIRC determinava que podem ser deduzidas as provisões “destinadas a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício”.

II - Sendo a recorrida demandada judicialmente por um colaborador que exige o pagamento de uma indemnização a que se considera com direito, ocorre, na procedência da acção, uma obrigação de pagamento que corresponde a um **custo aceite pela lei fiscal.**

III - No caso, dando como certo que o valor de 24.500.000\$00 não é respeitante a uma provisão das previstas na alínea a) do nº1 do artigo 33º do CIRC, tal como foi declarada no mapa de provisões preenchido pelo sujeito passivo, **dúvidas não restam que se trata de um montante susceptível de**

ser provisionado, ao abrigo da alínea c) do nº 1 do mesmo preceito, e, como tal, aceite como custo fiscalmente dedutível.

IV - Trata-se de um custo que, ainda que indevidamente contabilizado, deve ser aceite, já que a sua imputação, nos termos em que foi feita, **não se afigura como uma omissão voluntária e intencional, com vista a obter benefícios indevidos ou prejudicar o Estado.**” (destaques e sublinhados nossos).

Assim, face a todo o exposto, e sem necessidade de outros considerandos conclui-se que a provisão sindicada preenche os requisitos consignados na lei e densificados supra, não tendo o Tribunal a quo, incorrido em erro de julgamento, mormente, errónea interpretação dos normativos 18.º, 23.º, 34.º e 42.º todos do CIRC, donde, o recurso da DRFP não merece provimento.

Subsiste, ora, por analisar o recurso da **T.....** atinente aos **juros compensatórios.**

Começa por defender que a decisão recorrida não apreciou corretamente os factos relativos à conduta, da ora Recorrente, no que respeita à apreciação da censurabilidade do seu comportamento no âmbito do retardamento da liquidação, sendo que ficou demonstrada - pela prova testemunhal e mesmo documental produzida - a ausência de censurabilidade no seu comportamento e a consequente ilegalidade da liquidação de juros compensatórios, pelo menos no que respeita às correções de IRC anuladas na dita decisão recorrida.

Mais defende que, não obstante a fundamentação da sentença ir no sentido da anulação consequente dos juros compensatórios das correções anuladas, independente da existência ou grau de culpa da Recorrente no retardamento da liquidação, a verdade é que não retira essa expressa consequência no dispositivo da sentença, ou seja, não determina, como peticionado, a anulação da liquidação de juros compensatórios em causa, nem a sua restituição à ora Recorrente incorrendo, por isso, em omissão pronúncia.

Vejamos então.

Começemos pela **omissão de pronúncia** nesse concreto segmento.

Para o efeito, atentemos na fundamentação do Tribunal a quo:

“[a] Impugnante invoca a falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios, “designadamente no que se refere à culpa da Impugnante no, alegado, atraso na liquidação”, em violação do art.º 77.º da LGT e 268.º, n.º da CRP.

Constitui entendimento jurisprudencial pacífico que a responsabilidade por juros compensatórios tem a natureza de uma reparação civil e que, por isso, depende do nexó de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a atuação do contribuinte e da possibilidade de formular um juízo de censura à sua atuação (a título de dolo ou negligência) - neste sentido podem ver-se, inter alia, os seguintes acórdãos do STA: de 16.02.2005, proferido no recurso n.º 1006/04; de 12.07.2005, proferido no recurso n.º 12649 e de 19.11.2008, proferido no recurso n.º 325/08.

Ou seja, a liquidação de juros compensatórios depende, da existência de culpa, a qual consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstrato (face à diligência de um bom pai de família) e que, por isso, tem de ser apreciada segundo os deveres gerais de diligência e aptidão de um bónus pater famílias - cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, in “Juros nas relações tributárias”, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 145).

Deste modo, e apesar de a doutrina e a jurisprudência também sufragarem a tese de que quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito se deve fazer decorrer dessa conduta - por ilação lógica - a existência de culpa (não porque a culpa se presume, mas por ser algo que, em regra, se liga ao carácter ilícito-típico do facto praticado) e que, por essa via, se deve partir do pressuposto de que existe culpa sempre que a atuação do contribuinte integra a hipótese de qualquer infração tributária, o certo é que essa culpa pode e deve ser excluída quando se mostre, à luz das regras de experiência e das provas obtidas, que o contribuinte atuou com a diligência normal no cumprimento das suas obrigações fiscais. E, por essa razão, a jurisprudência firmou-se no entendimento de que não são devidos juros compensatórios quando o retardamento da liquidação se ficou a dever, por exemplo, a compreensível divergência de critérios entre a Administração Fiscal e o contribuinte quanto ao enquadramento e/ou qualificação de determinada situação tributária ou a erro desculpável do contribuinte.

No caso, não obstante a Impugnante vir invocar a falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios por falta de referência ao pressuposto da culpa, o certo é que também não vem alegar, de forma sustentada, que o seu comportamento, que levou ao retardamento da liquidação de IRC, não é censurável.

Além disso, como resulta de forma reiterada da jurisprudência do STA - e valemo-nos aqui da fundamentação levada ao sumário do Acórdão n.º 0805/15, de 09.03.2016 -, “[e]stá cumprido o dever legal de fundamentação se na liquidação de juros compensatórios estão explicitados o motivo da liquidação (ter havido retardamento da liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo - arts. 89º do CIVA e 35º da LGT) e se constam a indicação do imposto em falta sobre o qual incidem os juros, o período a que se aplica a taxa de juro, a taxa de juro aplicável ao período (feita por remissão para a taxa dos juros legais fixada nos termos do art. 559º n.º 1 do CCivil) e o valor dos juros.”

E no caso dos autos, como resulta provado em C), é possível concluir que tais elementos constam da liquidação, nada resultando dos presentes autos, no sentido de existir algum fundamento para afastar o juízo de censura da atuação da Impugnante e o retardamento da liquidação, na parte que em que não resulte anulada na presente impugnação.”

Considerando o supra expandido, importa, desde já, relevar que inexistente a apontada omissão de pronúncia, a qual apenas ocorre quando o Tribunal a quo não tenha decidido alguma das questões suscitadas pelas partes, salvo se a decisão tiver ficado prejudicada pela solução dada a outra questão submetida à apreciação do Tribunal.

Dir-se-á, neste particular e em abono da verdade que, as questões submetidas à apreciação do tribunal identificam-se com os pedidos formulados, com a causa de pedir ou com as exceções invocadas, desde que não prejudicadas pela solução de mérito encontrada para o litígio. De notar para o efeito que, as questões não são passíveis de qualquer confusão conceptual com as razões jurídicas invocadas pelas partes em defesa do seu juízo de valoração, porquanto as mesmas correspondem a simples argumentos e não constituem questões na dimensão valorativa preceituada no citado normativo 615.º, nº 1, alínea d), do CPC.

Conforme doutrinado por ALBERTO DOS REIS “[s]ão, na verdade, coisas diferentes: deixar de conhecer de questão de que devia conhecer-se, e deixar de apreciar qualquer consideração, argumento ou razão produzida pela parte. Quando as partes põem ao tribunal determinada questão, socorrem-se, a cada passo, de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista; o que importa é que o tribunal decida a questão posta; não lhe incumbe apreciar todos os fundamentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão”[8].

Com efeito, e tendo por base as aludidas asserções, não se ajuíza que a mesma tenha incorrido na arguida omissão de pronúncia, porquanto analisou a questão da falta de fundamentação dos juros compensatórios, mormente, no âmbito da censurabilidade da conduta, relevando, de forma expressa, os pressupostos atinentes ao efeito, densificando com a respetiva alegação e bem assim a inerente cominação, atento o nexos de causalidade com a liquidação de imposto.

É certo que no dispositivo da sentença não é feita alusão, de forma expressa, à liquidação de juros compensatórios, mas a verdade é que face ao conteúdo genérico nele aposto subentende-se que foi decretada a sua anulabilidade, com as devidas consequências legais, in casu e como devidamente retratadas, o reembolso da quantia indevidamente paga, acrescida dos juros indemnizatórios.

Senão vejamos.

No dispositivo da decisão recorrida menciona-se “anula-se parcialmente a liquidação objeto de

impugnação, na proporção das correções julgadas ilegais (€ 550.000,00 relativa a provisões e €173.800,00 referente ao cálculo da majoração dedutível até 01.01.2003).”, substanciando-se as devidas consequências, mediante as respetivas condenações, in casu, condenação na restituição do indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios desde 07.05.2008 até à emissão da respetiva nota de crédito.

Com efeito, tendo a Recorrente delimitado no preâmbulo do seu articulado inicial que os atos impugnados abrangiam não só a liquidação de IRC, mas, igualmente, a liquidação de juros compensatórios, o que foi corroborado no introito da decisão recorrida, e densificado na alínea C) do probatório, então a expressão “ato impugnado”, terá, necessariamente, que abarcar o ato de liquidação e os respetivos juros compensatórios, a isso não obstante a sua menção no singular.

E por assim ser improcede a arguida omissão de pronúncia.

Atentemos, ora, se o Tribunal a quo incorreu no erro de julgamento atinente à falta de fundamentação dos juros compensatórios, respondendo-se, desde já, que nenhuma censura merece a decisão recorrida, porquanto analisou devidamente o vício assacado com a devida transposição para o caso vertente.

Com efeito, e quanto à concreta necessidade de fundamentação do ato de liquidação de juros compensatórios, é inquestionável, enquanto ato tributário que é, que se encontra sujeito a fundamentação (cfr. artigo 77.º da LGT e artigo 268.º, n.º 3, da CRP).

Sendo que, neste concreto particular a Jurisprudência do STA e dos TCA, vem entendendo, de forma uniforme, que no respeitante aos juros compensatórios, as exigências de fundamentação sejam reduzidas ao mínimo, entendendo-se, nesse âmbito, que uma liquidação de juros compensatórios se encontra fundamentada quando indicar a quantia sobre a qual os mesmos incidem, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa ou taxas aplicadas, com menção desses elementos no próprio ato de liquidação ou por remissão para documento anexo[9].

Como sumariado no acórdão do STA proferido no processo n.º 0805/15, datado de 09 de março de 2016: “Está cumprido o dever legal de fundamentação se na liquidação de juros compensatórios estão explicitados o motivo da liquidação (ter havido retardamento da liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo - arts. 89º do CIVA e 35º da LGT) e se constam a indicação do imposto em falta sobre o qual incidem os juros, o período a que se aplica a taxa de juro, a taxa de juro aplicável ao período (feita por remissão para a taxa dos juros legais fixada nos termos do art. 559º nº 1 do CCivil) e o valor dos juros.”

Por seu turno, dimana do disposto no nº 1 do artigo 35.º da LGT, que “São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do

imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.”

Sendo que para que o sujeito passivo deva juros compensatórios se exige um nexo de causalidade adequada entre o seu comportamento e a falta de recebimento pontual de prestação, sendo que a conduta do sujeito passivo deve ser censurável a título de dolo ou negligência, devendo, em todo o caso, indagar-se se a culpa está ou não excluída em concreto[10].

Mais importa ter em consideração que a culpa que constitui pressuposto de juros compensatórios é de aferir segundo os deveres gerais de diligência, aptidão, conhecimento e perícia exigíveis a um bonus pater familiae, incumbindo o respetivo ónus probatório à AT. Daí que, a factualidade necessária ao preenchimento do referido conceito de culpa identifica-se com aquela que subjaz à correção da matéria tributável e que dá origem ao imposto em falta[11].

In casu, face ao supra expandido, dimana inequívoco que a liquidação de juros compensatórios em contenda, não enferma da arguida falta de fundamentação.

E isto porque, não tendo a liquidação de juros compensatórios de contemplar o juízo de censura, porquanto essa mesma censurabilidade encontra-se nos factos que originam a liquidação do imposto, donde, no respetivo RIT, e contemplando o motivo da liquidação, designadamente, que foi liquidada nos termos do artigo 94.º do CIRC, contendo a mesma a referência ao montante de imposto sobre o qual foram liquidados os juros compensatórios, a taxa ou taxas aplicáveis e o período de tempo em que tais juros são exigíveis, é por demais evidente que a mesma não se verifica no caso vertente.

Com efeito, dependendo, como visto, a responsabilidade por juros compensatórios do nexo causal adequado entre o atraso na liquidação e a atuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua atuação, quer seja a título de dolo ou negligência, in casu, atentando na factualidade atinente às correções nas quais decaiu, e cuja fundamentação integra o Relatório Inspecivo, é por demais evidente que nos encontramos perante uma dívida de IRC, cujo atraso na efetivação da liquidação desse imposto -na parte em que, naturalmente, decaiu- é imputada a atuação culposa do contribuinte.

Ademais, conforme evidenciado pelo Tribunal a quo, nada foi alegado, com a devida substanciação fática, que permitisse inferir a inexistência de culpabilidade. É certo que, em sede de recurso a Recorrente vem aduzir que ficou demonstrada - pela prova testemunhal e mesmo documental produzida - a ausência de censurabilidade no seu comportamento e a conseqüente ilegalidade da liquidação de juros compensatórios, mas a verdade é que tal alegação, absolutamente genérica, desacompanhada de qualquer elemento perfeitamente individualizado em nada permite concluir pela ausência de juízo de censura.

E por assim ser, atenta a ligação intrínseca entre a liquidação de imposto e a de juros compensatórios, existindo retardamento do imposto e nexos de causalidade adequada entre o seu comportamento e a falta de recebimento pontual de prestação, sem qualquer causa de exclusão da culpa, tais pressupostos objetivos e subjetivos verificam-se, na exata medida da sua ilegalidade.

O mesmo é dizer que a liquidação de juros compensatórios se mantém na parte em que a Recorrente obteve decaimento, tendo de ser anulada no remanescente, com as devidas consequências legais, concretamente restituição do indevidamente pago acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, pelo que a sentença que assim o decidiu deve manter-se na ordem jurídica.

Resta apreciar, ex officio, a dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, nº 7 do RCP.

Com efeito, no Aresto do STA, proferido no processo nº 01953/13, de 07 de maio de 2014, doutrina-se, de forma inequívoca, que: “A norma constante do nº7 do art. 6º do RCP deve ser interpretada em termos de ao juiz, ser lícito, mesmo a título officioso, dispensar o pagamento, quer da totalidade, quer de uma fracção ou percentagem do remanescente da taxa de justiça devida a final, pelo facto de o valor da causa exceder o patamar de €275.000, consoante o resultado da ponderação das especificidades da situação concreta (utilidade económica da causa, complexidade do processado e comportamento das partes), iluminada pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade”.

No caso sub judice, considera-se que o valor de taxa de justiça devida a final, calculado nos termos do tabela I.B., do RCP, é excessivo. Porquanto, ponderadas as circunstâncias do caso vertente à luz dos critérios escolhidos pelo legislador, em especial, o comportamento processual das partes litigantes, sem qualquer reparo negativo a apontar, a complexidade do processo – atendendo a que as questões decididas, embora respeitantes a matéria específica, não exigiram do julgador especiais e diversos conhecimentos técnicos e jurídicos, antes se mantiveram dentro de parâmetros normais e comuns – encontra-se preenchido o circunstancialismo do n.º 7, do artigo 6.º do RCP, decretando-se a dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça.

IV. DECISÃO

Face ao exposto, ACORDAM, EM CONFERÊNCIA, OS JUÍZES DA SEGUNDA SUBSECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO deste Tribunal Central Administrativo Sul em:

-NEGAR PROVIMENTO AOS RECURSOS E CONFIRMAR A DECISÃO RECORRIDA, a qual, em consequência, se mantém na ordem jurídica.

Custas pelos Recorrentes, nos respetivos recursos, na proporção de 85% para a Fazenda Pública, e 15% para a Tabaqueira, com dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça, na parte em que exceda 275.000,00 Eur.

Registe. Notifique.

Lisboa, 11 de março de 2021

[A Relatora consigna e atesta, que nos termos do disposto no artigo 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13.03, aditado pelo artigo 3.º do DL n.º 20/2020, de 01.05, têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes Desembargadores integrantes da formação de julgamento, os Desembargadores Susana Barreto e Vital Lopes]

Patrícia Manuel Pires

[1] Vide, neste sentido, F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, CIRC anotado e comentado: 4ª edição-1994, p.306.

[2] In ob. Cit., anotação ao artigo 33.º, p. 306.

[3] In Apontamentos ao IRC, Almedina, 2009, pp. 119-120.

[4] J.J. Teixeira Ribeiro, Revista de Legislação e Jurisprudência, n.º 3684, pág. 84.

[5] In Alguns contributos para a revisão fiscal das provisões, Ciência e Técnica Fiscal nºs 331/333, pág. 119.

[6] TOMÁS TAVARES, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Coletivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos, C.T.F. n.º 396, página 135

[7] Neste sentido, vide, designadamente, os Acórdão do STA, proferidos nos processos 0627/16, 1236/05, datados de 28.06.2017 e de 29.03.2006, respetivamente.

[8] Código de Processo Civil anotado, Volume V, Coimbra Editora, 1981 (reimpressão), pág. 143.

[9] Vide, designadamente, Acórdãos do STA, de 21.4.2010, proc. n.º 743/09; de 16.10.2010, proc. n.º 830/10; de 30.11.2011, proc. n.º 619/11; de 29.2.2012, proc. n.º 928/11; e de 14.2.2013, proc. n.º 645/12.

[10] Vide Acórdão do STA, proferido em Plenário, no processo nº 01490/13, de 22.01.2014.

[11] Vide, designadamente, Acórdão do TCA Sul, proferido no processo nº 02414/08, de 05.05.2009.

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