



MASTER IN
**Law &
Management**

**O Princípio da Justiça e a sua Sobreposição ao Princípio da Especialização
de Exercícios: O Caso Específico das Imparidades**

Ítalo Rodrigues Lopes

Supervisor:

Prof. Dr. Carlos Baptista Lobo

2025,

Lisboa, Portugal

RESUMO:

ESTA TESE ANALISA A INTERAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA E O PRINCÍPIO DA ESPECIALIZAÇÃO DE EXERCÍCIOS NO ÂMBITO DO DIREITO FISCAL E DA CONTABILIDADE, COM ÊNFASE NAS IMPARIDADES E NO RECONHECIMENTO DE RENDIMENTOS E DESPESAS. EXPLORANDO O ARTIGO 17.º DO CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (CIRC), A PESQUISA DISCUTE A DEPENDÊNCIA PARCIAL ENTRE NORMAS CONTABILÍSTICAS E FISCAIS EM PORTUGAL E OS DESAFIOS PRÁTICOS QUE EMERGEM DESSA RELAÇÃO. ARGUMENTA-SE QUE O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA, ENQUANTO VETOR DE EQUIDADE, PODE SUPLANTAR A APLICAÇÃO ESTRITA DO PRINCÍPIO DA ESPECIALIZAÇÃO, ESPECIALMENTE EM CENÁRIOS EM QUE A RIGIDEZ TÉCNICA COMPROMETE A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A REALIDADE ECONÓMICA DAS EMPRESAS. POR MEIO DE ANÁLISE TEÓRICA E ESTUDO DE CASOS JURISPRUDENCIAIS, EVIDENCIA-SE COMO DECISÕES JUDICIAIS CONTEMPORÂNEAS TÊM REFORÇADO A PRIMAZIA DA JUSTIÇA MATERIAL, PROMOVENDO UM SISTEMA FISCAL MAIS ÉTICO E TRANSPARENTE. O ESTUDO CONTRIBUI PARA O DESENVOLVIMENTO DE PRÁTICAS QUE HARMONIZAM O CUMPRIMENTO NORMATIVO COM A EQUIDADE FISCAL, OFERECENDO DIRETRIZES PARA GESTORES FINANCEIROS, CONTABILISTAS E PROFISSIONAIS DO DIREITO.

PALAVRAS-CHAVE: PRINCÍPIO DA JUSTIÇA – PRINCÍPIO DA ESPECIALIZAÇÃO DE EXERCÍCIOS – IMPARIDADES – RECONHECIMENTO DE RENDIMENTOS E DESPESAS – DIREITO FISCAL – DIREITO CONTABILÍSTICO – EQUIDADE TRIBUTÁRIA – JUSTIÇA MATERIAL – JURISPRUDÊNCIA FISCAL – NORMAS CONTABILÍSTICAS E FISCAIS

ABSTRACT:

THIS THESIS EXAMINES THE INTERACTION BETWEEN THE FAIRNESS PRINCIPLE AND THE PRINCIPLE OF EXERCISE SPECIALIZATION WITHIN THE FRAMEWORK OF TAX LAW AND ACCOUNTING, FOCUSING ON IMPAIRMENTS AND THE RECOGNITION OF INCOME AND EXPENSES. CENTERED ON ARTICLE 17 OF THE CORPORATE INCOME TAX CODE (CIRC), THE STUDY DELVES INTO THE PARTIAL DEPENDENCY BETWEEN ACCOUNTING AND TAX REGULATIONS IN PORTUGAL AND THE PRACTICAL CHALLENGES STEMMING FROM THIS CONNECTION. IT ARGUES THAT THE FAIRNESS PRINCIPLE, AS A VECTOR OF EQUITY, CAN OVERRIDE THE STRICT APPLICATION OF THE EXERCISE SPECIALIZATION PRINCIPLE, PARTICULARLY IN SCENARIOS WHERE TECHNICAL RIGIDITY UNDERMINES TAX FAIRNESS AND THE ECONOMIC REALITIES OF BUSINESSES. THROUGH THEORETICAL ANALYSIS AND CASE LAW STUDIES, THE RESEARCH HIGHLIGHTS HOW CONTEMPORARY JUDICIAL DECISIONS HAVE EMPHASIZED MATERIAL FAIRNESS, FOSTERING A MORE ETHICAL AND TRANSPARENT TAX SYSTEM. THIS WORK CONTRIBUTES TO THE DEVELOPMENT OF PRACTICES THAT ALIGN REGULATORY COMPLIANCE WITH TAX EQUITY, PROVIDING GUIDANCE FOR FINANCIAL MANAGERS, ACCOUNTANTS, AND LEGAL PRACTITIONERS.

KEYWORDS: FAIRNESS PRINCIPLE - EXERCISE SPECIALIZATION – IMPAIRMENTS - INCOME AND EXPENSE RECOGNITION - TAX LAW - ACCOUNTING LAW - TAX EQUITY - MATERIAL FAIRNESS - TAX JURISPRUDENCE - ACCOUNTING AND TAX REGULATIONS.

AGRADECIMENTOS

Quero começar por expressar a minha mais profunda gratidão ao meu orientador, Professor Doutor Carlos Lobo, pela orientação criteriosa, pela paciência e pelo rigor com que acompanhou o desenvolvimento desta tese. O seu conhecimento e apoio foram cruciais para o progresso deste trabalho, e sou imensamente grato por todas as lições transmitidas ao longo deste percurso.

À minha família, dedico um agradecimento muito especial. Aos meus pais, que sempre foram o meu alicerce e cuja dedicação e amor incondicional foram e continuam a ser uma fonte inesgotável de motivação. Ao meu pai, pelo exemplo de integridade e determinação que sempre me inspirou; à minha mãe, pela força, carinho e apoio irrestrito que sempre ofereceu, especialmente nos momentos mais desafiadores.

Ao meu irmão, cuja amizade e encorajamento constante foram fundamentais para superar os obstáculos que encontrei pelo caminho. Agradeço pela cumplicidade e por estar sempre disponível para oferecer apoio de todas as formas possíveis.

Aos meus amigos, que mesmo à distância sempre encontraram uma maneira de trazer leveza e alegria a este período intenso. Em particular, agradeço aos que acompanharam de perto o desenvolvimento desta tese, oferecendo palavras de incentivo e momentos de descontração que tornaram este processo mais suportável.

Por fim, agradeço a todos os professores e colegas que contribuíram, de alguma forma, para o meu crescimento académico e pessoal. Cada interação foi uma oportunidade valiosa de aprendizagem e reflexão, e isso ficará para sempre na minha memória.

A todos vocês, deixo o meu mais sincero obrigado. Esta conquista é também de vocês.

TABELA DE CONTEÚDO

AGRADECIMENTOS	4
ABREVIATURAS.....	6
INTRODUÇÃO	7
I. Fundamentos do Direito Fiscal e da Contabilidade: Uma harmonia com notas dissonantes ou uma interdependência necessária?	8
1. Evolução da Relação entre o Direito Fiscal e a Contabilidade.....	8
2. Modelo da relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade em Portugal	10
3. Relação entre a Contabilidade e Fiscalidade sob o ponto de vista global	11
4. Artigo 17º do Código do IRC: Conexão entre o Direito Contabilístico e o Fiscal.....	12
5. A harmonização contabilística na União Europeia	13
II. O Princípio da Especialização de Exercícios e a Primazia do Princípio da Justiça	16
1. A Fundamentação Jurídica e a Relevância Prática do Princípio da Especialização de Exercícios.....	16
2. Princípio da Especialização de Exercícios na Contabilidade	17
4. Não Cumprimento do Princípio da Especialização dos Exercícios	19
5. O Papel do Princípio da Justiça na Jurisprudência Contabilística e Fiscal	21
III. Análise Jurisprudencial	22
1. Acórdão 034/15.8 BELLE – Princípio da Especialização do Exercício; Justo valor; Perdas por imparidade	22
2. Acórdão 0716/13 – Princípio da especialização do exercício; Princípio da Justiça.....	25
2. Avaliação Sistemática de Instrumentos Interpretativos.....	27
IV. Conclusões	28
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	31

ABREVIATURAS

PEE: Princípio da Especialização de Exercícios

AT: Autoridade Tributária

CC: Código das Sociedades Comerciais

CIRC: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

GAAP: Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

IAS: Normas Internacionais de Contabilidade

IASB: Conselho Internacional de Normas Contabilísticas

IFRS: International Financial Reporting Standards

IRC: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

OCDE: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PME: Pequenas e Médias Empresas

IVA: Imposto sobre o Valor Acrescentado

OCDE: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

INTRODUÇÃO

A presente tese explora a interação entre o Princípio da Justiça e o Princípio da Especialização de Exercícios, pilares fundamentais do direito fiscal e da contabilidade. O Princípio da Especialização, consagrado no artigo 17.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), assegura a imputação temporal de rendimentos e despesas, promovendo rigor e consistência nos relatórios financeiros. Contudo, sua aplicação rígida pode comprometer a equidade tributária em situações onde a realidade económica das empresas não é plenamente refletida. Por sua vez, o Princípio da Justiça surge como um vetor de equidade, capaz de corrigir distorções fiscais e assegurar um sistema tributário mais justo e ético.

Este estudo analisa a relação dinâmica entre os dois princípios, com foco nas imparidades e no reconhecimento de rendimentos e despesas. Por meio de casos práticos e análise jurisprudencial, explora-se a tensão entre conformidade normativa e justiça material, bem como a dependência parcial entre a contabilidade e a legislação fiscal em Portugal. A pesquisa questiona em que medida o Princípio da Justiça pode suplantar a Especialização de Exercícios para garantir maior equidade na apuração fiscal.

Ao abordar um tema ainda pouco explorado, esta tese reflete uma questão transversal ao Direito e à Contabilidade, alinhando-se aos propósitos do Mestrado em Direito Gestão. A escolha do tema foi motivada pela sua relevância prática e pela necessidade de explorar a interseção entre conformidade normativa e equidade material, contribuindo para uma visão integrada das obrigações fiscais e financeiras.

I. Fundamentos do Direito Fiscal e da Contabilidade: Uma harmonia com notas dissonantes ou uma interdependência necessária?

1. Evolução da Relação entre o Direito Fiscal e a Contabilidade

Os sistemas contabilísticos são influenciados por uma variedade de fatores, incluindo o contexto político, económico, social e legal, além de outras particularidades do quadro institucional. Outrossim, tais sistemas apresentam variações significativas em decorrência das especificidades de cada país (Rodrigues et al., 2011), o que fundamenta as diferenças observadas entre os distintos sistemas contabilísticos. Assim, cada sistema contabilístico é configurado em conformidade com as características do ambiente circundante, visando atender às necessidades específicas de cada nação. Diversos estudos foram realizados com o intuito de identificar e compreender as causas das divergências entre os variados sistemas contabilísticos, tendo-se concluído que tais divergências decorrem das características que delineiam o sistema jurídico, do modelo de financiamento, do nível de desenvolvimento económico, dos aspectos culturais, da influência da fiscalidade, do grau de desenvolvimento e/ou da influência da profissão, da educação contabilística e, ainda, da influência política ou económica externa (Carmo et al., 2011).

Segundo Guimarães (2001, referido por Liberato, 2018), admitem-se três correntes doutrinárias no que diz respeito à relação entre a contabilidade e a fiscalidade:

- i) Subordinação da fiscalidade à contabilidade: Neste ponto de vista há uma aceitação quase total do resultado contabilístico para o apuramento do resultado fiscal, sem correções adicionais;
- ii) Subordinação da contabilidade à fiscalidade: Esta corrente resulta em um resultado contabilístico que não reflete a verdadeira situação financeira da empresa, pois as normas fiscais são priorizadas;

iii) Interdependência entre a contabilidade e a fiscalidade: De acordo com esta corrente o resultado fiscal é baseado no resultado contabilístico, com as correções necessárias sendo efetuadas.

Em contrapartida, Lamb *et al.* (1998), sugerem que as conexões entre a contabilidade e a fiscalidade apresentam 5 doutrinas:

- i) Desconexão - A contabilidade e a fiscalidade seguem regras e princípios totalmente distintos, sendo utilizadas para fins diferentes;
- ii) Conexão - Existe uma coincidência absoluta entre as normas fiscais e contabilísticas;
- iii) Liderança da contabilidade - Existe uma predominância do uso das regras contabilísticas, sendo isto possível devido à insuficiência das regras fiscais existentes;
- iv) Liderança da fiscalidade - existe uma predominância do uso das regras fiscais, sendo que estas orientam quer o cálculo do resultado contabilístico, quer o cálculo do resultado fiscal, este modelo é seguido devido à insuficiência das normas contabilísticas no que diz respeito a alguns aspetos;
- v) Domínio da fiscalidade – a contabilidade segue, por norma, as regras fiscais, por forma a evitar conflitos derivados das divergências entre normas.

Identificam-se, ainda, três modelos principais que delineiam a relação entre as normas contabilísticas e as normas fiscais:

- i) Modelo de dependência total: As normas contabilísticas revestem-se de uma importância fundamental, sendo que o resultado fiscal é obtido diretamente da contabilidade, a qual se orienta pelos princípios contabilísticos geralmente aceites. Este modelo adota o princípio do balanço único, no qual o sistema contabilístico regula o sistema de contas, de modo que as normas aceites para o apuramento do resultado contabilístico coincidem com o resultado fiscal. (Borrego et al., 2012).

ii) **Modelo de autonomia:** Este modelo caracteriza-se pela separação entre as normas contabilísticas e fiscais, na qual o resultado fiscal é apurado exclusivamente com base nas normas fiscais, enquanto o resultado contabilístico é determinado em conformidade com as normas contabilísticas. Não existe uma relação formal entre ambos, resultando em dois sistemas de cálculo distintos (Tavares, 2011, citado por Santos, 2017). Este modelo é típico de países de influência anglo-saxónica (Borrego et al., 2012).

iii) **Modelo de dependência parcial:** Este modelo estabelece uma interligação entre a contabilidade e a fiscalidade, na qual o resultado fiscal é calculado com base no resultado contabilístico, sendo ajustado conforme necessário para atender aos interesses do Estado. Trata-se de um modelo intermediário em relação aos dois anteriores, sendo o adotado em Portugal (Pereira, 2013).

2. Modelo da relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade em Portugal

Em Portugal, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade é considerada relativa, e a possibilidade de uma separação total é descartada pelo legislador tanto em termos conceituais quanto normativos. Isso ocorre porque as normas fiscais frequentemente utilizam a contabilidade para determinar a base de tributação e fazem constantes referências a termos e conceitos contábeis, como gastos e perdas, amortizações e depreciações, provisões e perdas por imparidade. Além disso, o legislador não apenas rejeita a separação absoluta ou a identificação total, mas também reconhece que as regras fiscais são criadas com a intenção de aproximar os dois conjuntos de normas.

3. Relação entre a Contabilidade e Fiscalidade sob o ponto de vista global

Nas últimas décadas, a globalização¹ influenciou ainda mais esta relação, uma vez que as transações transfronteiriças, as empresas multinacionais e o comércio internacional criaram novos desafios para o alinhamento fiscal e contabilístico. Em resposta, organizações internacionais como o Conselho Internacional de Normas Contabilísticas (IASB) e OCDE promoveram quadros para harmonizar as práticas contabilísticas e fiscais, facilitando uma abordagem consistente entre jurisdições. Esta evolução sublinha o crescente reconhecimento da contabilidade como um parceiro indispensável na administração eficaz da legislação fiscal, uma vez que o relato financeiro padronizado permite uma tributação justa e previsível à escala global (Aguiar, 2022).

Outrossim, as expectativas em relação à responsabilidade corporativa e à transparência moldaram a relação entre o direito fiscal e a contabilidade, com as partes interessadas a exigirem uma maior responsabilização pelas práticas financeiras. A evolução da legislação fiscal e contabilística reflete não apenas os avanços técnicos, mas também os valores empresariais de justiça, transparência e responsabilidade social que sustentam os sistemas económicos modernos (Aguiar, 2015). A relação entre o direito fiscal e a contabilidade é marcada por uma evolução contínua que equilibra o rigor técnico com a capacidade de resposta às necessidades da sociedade².

¹ Globalização é um processo multidimensional e dinâmico caracterizado pela intensificação das interações, interdependências e fluxos de bens, serviços, capitais, informações, tecnologias e pessoas entre diferentes nações e regiões do globo, promovido pela aceleração dos avanços tecnológicos, especialmente nas áreas de transporte e comunicação, e pelas transformações políticas e económicas que favorecem a liberalização dos mercados e a integração das economias. Giddens, A. (1990). *The Consequences of Modernity*. Cambridge: Polity Pres.

² Esta vertente é intensificada pela integração de critérios ESG, particularmente no contexto da "green economy" e da mitigação do aquecimento global. Regulamentações como a Taxonomia da União Europeia e os padrões do Task Force on Climate-Related Financial Disclosures (TCFD) destacam a influência das políticas climáticas na criação de incentivos fiscais e na adaptação dos relatórios financeiros às exigências ambientais e sociais.

4. Artigo 17º do Código do IRC: Conexão entre o Direito Contabilístico e o Fiscal

A lei fiscal e a contabilidade no ordenamento jurídico português, apesar de serem áreas que atuam de forma autónoma, apresentam uma relação de dependência parcial, tal como referido *supra*.

O artigo 17.º do CIRC estabelece a primeira conexão entre a contabilidade e a fiscalidade, indicando que o lucro tributável é “*constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código*”, sendo que ajustes supervenientes à luz da lei fiscal e de acordo com a necessidade podem ocorrer.

O artigo *supra* descrito destaca o papel crucial que a contabilidade exerce no apuramento do lucro tributável. A contabilidade é capaz de refletir o rendimento de acordo com a realidade económica, permitindo ao legislador utilizá-la como base para o cálculo do lucro fiscal.

No entendimento de AGUIAR: «AS NORMAS DE CONTABILIDADE COMERCIAL PASSAM ASSIM A SER AS NORMAS QUE CONDUZEM À DETERMINAÇÃO DO ELEMENTO FUNDAMENTAL DA BASE NORMATIVA. MAS, EM ASPETOS PARTICULARES, O DIREITO FISCAL ESTABELECE AS SUAS PRÓPRIAS NORMAS. NA MAIORIA DOS CASOS, AS NORMAS FISCAIS NÃO TÊM UM CONTEÚDO CONTRÁRIO AO DAS NORMAS CONTABILÍSTICAS COMERCIAIS, APENAS RESTRINGINDO A MARGEM DE APRECIÇÃO OU O LEQUE DE OPÇÕES DEIXADOS POR ESTAS NORMAS. CONTUDO, HÁ TAMBÉM CASOS EM QUE AS NORMAS FISCAIS DISPÕEM DE FORMA CONTRÁRIA AO DIREITO COMERCIAL. EM QUALQUER DOS CASOS, ESTAS NORMAS CONTABILÍSTICAS FISCAIS DEVEM CONSIDERAR-SE COMO DERROGATÓRIAS DA NORMA GERAL DE REMISSÃO» (Aguiar, 2003).

O legislador reafirma a adoção do modelo de dependência parcial entre contabilidade e fiscalidade, afirmando: «*Considerando que a estrutura atual do Código do IRC se mostra, em geral, adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico,*

*manteve-se a estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade, que se afigura como um elemento essencial para a minimização dos custos de contexto que impendem sobre os agentes económicos, procedendo-se apenas às alterações necessárias à adaptação do Código do IRC às regras emergentes do novo enquadramento contabilístico, bem como à terminologia que dele decorre».*³

5. A harmonização contabilística na União Europeia

Na prossecução do seu objectivo essencial de alcançar o mais elevado patamar de desenvolvimento económico e, conseqüentemente, potencializar a competitividade no espaço interno⁴, a União Europeia, com a finalidade de atenuar ou sanar definitivamente as dificuldades de ordem contabilística, recorreu ao artigo 50.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), o qual consagra a liberdade de estabelecimento como fundamento jurídico relevante para a concretização dessas metas⁵. Neste cenário, e em continuidade à fundamentação anteriormente apresentada, a União Europeia, como quem se deixa guiar por uma brisa revigorante proveniente de iniciativas internacionais⁶, empenha-se em erguer um pilar comum de contabilidade. Almeja-se, assim, consolidar um referencial harmonizado que, à luz do artigo 50.º do TFUE e da

³ Cfr. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho.

⁴ A Comissão Europeia desempenha, neste sentido, um papel fundamental, apoiando os Estados-Membros da UE na construção de economias sustentáveis e competitivas, prestando aconselhamento às autoridades públicas relativamente a ações destinadas a acelerar a dupla transição climática e digital e a apoiar o crescimento económico e a recuperação económica, incluindo no tocante a reformas e investimentos que reforçam a coesão e a competitividade da economia

⁵ “Foi ao abrigo da competência prevista no atual artigo 50.º do TFUE que se foi construindo um importante corpo de direito contabilístico europeu de segundo grau que começou sob a forma de diretivas e acabou por assumir mais tarde a forma de regulamentos”, COSTA, SUZANA FERNANDES DA, *Da relação entre Contabilidade e Fiscalidade – Estudos das reformas em Espanha e Portugal*, Braga, SFC Advogados, 2016, pp. 58.

⁶ As influências internacionais emergem de *Accounting Standard Committee* (Reino Unido e Irlanda), *Financial Accounting Standard Board* (EUA), *International Accounting Standard Committee* (Alemanha e França) e *International Organization of Securities Commission* (Referente a Valores Imobiliários).

liberdade de estabelecimento nele consagrada, proporcione maior segurança jurídica e eficiência no mercado interno.

O projeto de harmonização contabilística na União Europeia, como delineado por SUZANA FERNANDES DA COSTA, desenrola-se em três atos distintos, cada um contribuindo como uma peça de uma sinfonia legislativa que busca a convergência no universo das normas financeiras.

O primeiro ato ergue o cenário inicial com a adoção de diretivas fundamentais. A Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978, lança as bases regulamentares para as contas anuais de sociedades específicas, enquanto a Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983, expande este cenário às demonstrações financeiras consolidadas. Estas diretivas, que exigiam transposição para os ordenamentos internos, tornaram-se como faróis orientadores, iluminando o caminho para os Estados-Membros responderem ao apelo de uma Europa cada vez mais coesa na esfera contabilística.

Segue-se o segundo ato, no qual a União Europeia, como uma orquestra que almeja a perfeição, decide ampliar seu alcance harmonizador. A inspiração internacional é acolhida, e a proximidade com os padrões globais torna-se imperativa. O protagonismo do *International Accounting Standards Committee* emerge neste contexto, dando corpo ao Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de julho de 2002. Este marco legislativo, aplicável às demonstrações financeiras consolidadas de grandes empresas, enuncia no seu artigo 2.º um objetivo ambicioso: fomentar a convergência de normas contabilísticas em um idioma universal que transcenda fronteiras, aspirando a criar um único compêndio normativo aplicável em todo o mundo. Assim, a União Europeia posiciona-se como uma força motriz na construção de pontes entre sistemas contabilísticos divergentes (Costa, Suzana Fernandes, 2017)

No terceiro e derradeiro ato, uma revisão profunda das diretivas contabilísticas existentes ganha forma, representando o desfecho da jornada. A Diretiva 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013⁷, consolida as demonstrações

⁷ Transposta internamente pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho

financeiras anuais e consolidadas, além dos relatórios conexos de certas categorias de empresas. Este diploma legislativo substitui as normativas anteriores, como a Diretiva 78/660/CEE e a Diretiva 83/349/CEE, e introduz um conjunto uniforme de requisitos legais mínimos aplicáveis a todos os Estados-Membros. O objetivo é duplo: simplificar as exigências contabilísticas para as empresas, sobretudo as de menor porte, e, ao mesmo tempo, garantir que a transparência e a fidelidade da informação financeira não sejam sacrificadas. A nova diretiva reflete uma visão de equilíbrio delicado, como um maestro que ajusta cada nota para atingir uma harmonia perfeita, preservando as necessidades de stakeholders e empresas.

Em todo este percurso, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) desempenha o papel de guardião das diretrizes, velando pela coerência da aplicação das normas contabilísticas no espaço europeu. Sob o manto dos artigos 251.º a 280.º do TFUE, o TJUE afirma-se como um árbitro resoluto, encarregado de dissolver os conflitos interpretativos e de assegurar que o ideal europeu de uniformidade jurídica resplandeça: “(...) embora as questões sejam relativas à situação fiscal interna e pareçam, à primeira vista, estranhas ao direito comunitário, os problemas de interpretação deste que o órgão jurisdicional nacional pretender resolver têm a ver, na verdade e fundamentadamente, com a perspetiva contabilística imposta (...)”⁸

Esta harmonização contabilística, portanto, não é meramente um processo técnico; é uma construção legislativa que reflete a essência da União Europeia: um mosaico de soberanias que busca, na convergência das normas, uma identidade comum, rica em diversidade e unida pelo propósito.

⁸ Ponto 90 do acórdão *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO) vs Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg* (processo C-306/99), em consonância com o ponto 35 do acórdão *Massam Dzodi Vs Estado Belga* (processo C-297/88), o qual determina a competência do órgão judicial europeu. Para maior desenvolvimento relativamente a estes acórdãos: COSTA, SUZANA FERNANDES DA, *Da relação entre Contabilidade e Fiscalidade – Estudos das reformas em Espanha e Portugal*, Braga, SFC Advogados, 2016, pp. 78 a 85.

II. O Princípio da Especialização de Exercícios e a Primazia do Princípio da Justiça

1. A Fundamentação Jurídica e a Relevância Prática do Princípio da Especialização de Exercícios

A contabilidade de exercício é um conceito fundamental tanto no direito contabilístico como no direito fiscal. Quando ocorre o fluxo de caixa real para a contabilidade, isto garante que as demonstrações financeiras fornecem uma representação clara e precisa do desempenho financeiro de uma empresa num período específico, oferecendo aos *stakeholders* uma visão transparente das atividades económicas (Bonelli & Claes, 2018).

No âmbito do direito fiscal, o Princípio da Especialização de Exercícios (doravante, PEE) reveste-se de fundamental importância, na medida em que promove a correlação entre as obrigações tributárias e a materialização das atividades económicas efetivamente realizadas no período em análise. Tal mecanismo visa mitigar eventuais distorções que poderiam advir da tributação pautada exclusivamente em fluxos financeiros imediatos, dissociados da essência das transações económicas. Dessa forma, o PEE assegura a observância de critérios de consistência, transparência e equidade na apuração dos resultados económicos e na correspondente definição das obrigações fiscais, harmonizando os ditames da justiça fiscal com a realidade económica subjacente.

A abordagem de acumulação, ou princípio de especialização de exercícios, combina sistematicamente as receitas com os custos associados para fornecer uma representação realista da geração de lucros e da utilização de recursos para cada período. Os custos dos produtos vendidos com as receitas obtidas em mesmo período. A legislação fiscal geralmente defende este princípio, uma vez que ajuda a evitar que as empresas manipulem o rendimento tributável através do adiamento ou da aceleração de pagamentos. Esta

abordagem não só salvaguarda relatórios financeiros precisos, mas também promove avaliações fiscais equitativas, alinhando o rendimento com eventos económicos reais, o que apoia tributação justa e cumprimento das obrigações fiscais (Nabais, 2020).

2. Princípio da Especialização de Exercícios na Contabilidade

O PEE, oriundo do Plano Oficial de Contabilidade (doravante, POC) 77⁹, o qual foi introduzido em 2007, determina que as “as operações realizadas num exercício afetam os respectivos resultados, independentemente do seu recebimento ou pagamento”¹⁰.

Em 2010, foi implementado o Sistema de Normalização Contabilística¹¹ (doravante designado por SNC), com a revogação do Plano Oficial de Contabilidade (POC). Em um contexto mais amplo, a adoção do SNC em Portugal foi impulsionada pela harmonização contabilística promovida pela União Europeia, alinhando o país a um modelo contabilístico semelhante ao International Accounting Standard (IAS) e ao International Financial Reporting Standards (IFRS). O SNC apresenta diferenças significativas em relação ao antigo POC, sendo que o princípio da especialização passou a ser denominado 'Regime do Acréscimo' no âmbito do SNC (Guimarães, 2011).

O PEE é atualmente considerado um pressuposto que segue um critério económico, e não financeiro, pois o foco está nas operações realizadas, independentemente dos pagamentos e recebimentos correspondentes (Morais, 2009).

3. O Princípio da Especialização de Exercícios na Lei Fiscal Portuguesa

⁹ Aprovado pelo DL n.º 47/77, de 7 de fevereiro.

¹⁰ Princípios Contabilísticos no DL n.º 410/89, de 21 de novembro.

¹¹ Aprovado pelo DL n.º 158/2009 de 13 de Julho.

É amplamente reconhecido que os impostos constituem a principal fonte de receita do Estado, sendo essenciais para atender aos interesses públicos. Portanto, a legislação tributária é um tema crucial que merece atenção devido ao seu impacto na realização desses interesses. No entanto, para uma compreensão completa dos diversos conceitos técnicos envolvidos, é necessário que esse estudo seja associado a áreas específicas, como a economia e a contabilidade (Santos, 1988).

A contabilidade em Portugal passou por uma grande mudança com a substituição do POC pelo SNC. De modo a manter a ligação entre a contabilidade e legislação fiscal, o legislador ajustou o CIRC. Em 2010, a reforma do CIRC foi realizada através do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, que destaca a “*estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade*” e a “*manutenção do modelo de dependência parcial (...) sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas*”¹².

Com a reforma do Código do CIRC em 2010, foram introduzidas alterações nas disposições do artigo 18.º, que regula a periodização do lucro tributável. Desde então, o referido dispositivo legal tem sido objeto de atenção reforçada por parte do legislador fiscal português. Com o objetivo de prevenir eventuais desvios no cumprimento das obrigações tributárias e de promover maior coerência no apuramento do lucro tributável, as reformas têm sido direcionadas no sentido de aproximar as práticas contábeis às disposições da legislação fiscal. Tal alinhamento busca mitigar as divergências existentes, reforçando a harmonia entre a contabilidade e o quadro normativo fiscal, com vistas a assegurar maior precisão e equidade no cálculo da base tributável.

Ao analisar o disposto no artigo 18.º n.º 1 do CIRC, conclui-se que o PEE está associado ao regime de periodização económica dos rendimentos. Portanto, é essencial entender esse princípio para obter uma compreensão completa do referido artigo.

Houve a necessidade de segmentar a vida das empresas, principalmente por razões de gestão, para atender às obrigações contabilísticas e fiscais. Caso contrário, sem essa

¹² Cfr. Preâmbulo do DL n.º 159/2009, de 13 de julho.

segmentação, o Estado não poderia arrecadar receitas através da tributação dos rendimentos obtidos em um período específico. Todavia, a vida de uma empresa só termina quando esta encerra definitivamente suas atividades (por extinção ou dissolução), tornando esta divisão uma divisão forçada e irrealista. A segmentação da vida das empresas em períodos distintos permite calcular um rendimento tributável para um determinado período, que, embora não seja o rendimento real, é um rendimento presumido devido à ausência de consideração de períodos temporais contínuos.

Desta forma, verifica-se que o artigo 18., n.º1 do CIRC consagra um princípio contabilístico de tal relevância que a própria legislação fiscal julgou indispensável a sua definição expressa na legislação aplicável.

4. Não Cumprimento do Princípio da Especialização dos Exercícios

O PEE, embora originalmente um princípio de origem contabilística, é amplamente incorporado no ordenamento jurídico fiscal. Sua transgressão ocorre em situações onde receitas ou despesas são registadas em exercícios que não correspondem ao período correto conforme orientações contábeis ou, em termos fiscais, em desconformidade com o disposto no artigo 18.º, n.º 1, do CIRC. Essa modalidade de irregularidade apresenta origens diversas, um dos fatores mais recorrentes e de maior impacto, tanto nos Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF) quanto nos Tribunais Arbitrais (CAAD), reside na imprecisão na imputação temporal dos factos jurídicos.

Esses erros podem ser classificados, de acordo com Tavares (2011), nas seguintes categorias:

1. **Erro voluntário ou involuntário**, caracterizado pelo conhecimento da regra que foi ignorada ou aplicada incorretamente, seja por justificativa legítima ou não; e

2. **Erro interpretativo**, derivado de uma interpretação possível, mas não conclusiva, das normas fiscais relativas à especialização de exercícios.

As consequências fiscais dessa violação podem ser diversas:

- **Antecipação do pagamento do imposto**, que embora prejudique o contribuinte ao impor uma carga tributária antecipada, não costuma resultar em penalidades severas;
- **Diferimento do imposto**, que permite, ainda que artificialmente, postergar obrigações fiscais, gerando benefícios indevidos ao contribuinte em exercícios futuros;
- **Exclusão parcial ou total do imposto**, que ocorre quando o diferimento impede a arrecadação devida, causando prejuízos diretos ao Estado.

Em casos de antecipação do imposto, a jurisprudência tende a tratar o incumprimento com maior flexibilidade, exigindo apenas que o sujeito passivo comprove que o rendimento ou gasto foi devidamente registado em exercício anterior. Por outro lado, o diferimento e a exclusão, de imposto impõem um tratamento mais rigoroso, dado o impacto negativo à Fazenda Pública. A solução proposta por Tavares (2011) consiste na aplicação de uma correção simétrica: deduzir o rendimento ou gasto do exercício incorreto e adicioná-lo ao exercício correto, de modo a preservar a verdade material.

Além de impor restrições à gestão fiscal dos contribuintes, o PEE desempenha uma função crucial no combate à evasão e elisão fiscal. Sua inclusão no ordenamento tributário português reflete a necessidade de alinhar a contabilidade com as normas fiscais, garantindo que receitas e despesas sejam adequadamente imputadas ao período correto, reduzindo, assim, oportunidades de manipulação tributária.

5. O Papel do Princípio da Justiça na Jurisprudência Contabilística e Fiscal

O princípio da justiça interage de forma complexa com o PEE em contextos específicos, especialmente nas situações de imparidade. Nestes casos, a dinâmica pode exigir ajustes que garantam uma representação mais fiel e equitativa do valor de um ativo, assegurando, assim, a adequada correspondência entre a realidade financeira e a sua expressão jurídica e contabilística. Nestes cenários, a adesão rigorosa ao PEE pode culminar em distorções significativas, caso as imparidades sejam sub ou sobre-relatadas, o que, por sua vez, compromete tanto a integridade das demonstrações financeiras quanto a precisão dos cálculos fiscais. Deste modo, o princípio da justiça emerge como um mecanismo essencial que garante que os ajustes efetuados reflitam as condições económicas reais, reforçando, assim, o objetivo de produzir relatórios que sejam não apenas justos, mas também transparentes, tanto no domínio contabilístico quanto no fiscal. Tal alinhamento entre os princípios contábeis e as exigências da realidade económica revela-se fundamental para a credibilidade e a fiabilidade das informações financeiras apresentadas, assegurando que estas sirvam de base sólida para a tomada de decisões informadas por parte dos *stakeholders*.

O Princípio da Justiça serve como um princípio abrangente na jurisprudência contabilística e fiscal, orientando a interpretação e aplicação de regras para garantir a justiça, a transparência e o tratamento ético entre as partes interessadas. No contexto do direito fiscal, a justiça implica um sistema equitativo onde os contribuintes participam com base no seu desempenho económico real e na sua real capacidade contributiva, minimizando oportunidades de vantagem indevida ou evasão (Lavouras, 2023).

Este princípio estabelece ainda que tais normas não devem ser aplicadas de forma meramente mecânica, mas sim com foco na justiça e na equidade, considerando as especificidades de cada caso concreto. Em particular, destaca-se sua relevância no combate a práticas de planeamento fiscal agressivo, que exploram lacunas técnicas nas disposições legais¹³. Nesta perspetiva, o princípio da justiça reforça uma abordagem

¹³ Neste âmbito, a GAAR (General Anti-Avoidance Rule), também designada “cláusula geral antiabuso”, constitui um mecanismo de aplicação ampla voltado a coibir práticas de planeamento fiscal abusivo. Em

interpretativa que privilegia valores éticos e uma aplicação socialmente responsável da legislação fiscal.

Ao priorizar a justiça, os tribunais transcendem a análise estritamente jurídica do cumprimento normativo, contemplando uma noção mais ampla de justiça material. Tal perspectiva é essencial para a consolidação da confiança pública no sistema fiscal, conforme sublinhado por Nabais (2018), pois legitima o regime tributário ao alinhar sua aplicação aos princípios éticos e à responsabilidade social, promovendo um sistema fiscal mais equitativo e transparente.

Esta perspectiva enfatiza uma abordagem holística ao cumprimento, onde a adesão à lei se alinha com considerações sociais e éticas ao invés de interesses financeiros meramente financeiros. Este alinhamento reforça, do mesmo modo, o princípio de que as interpretações jurídicas devem servir o interesse público, fortalecendo a integridade das práticas fiscais e contabilísticas.

III. Análise Jurisprudencial

1. Arbitragem Tributária, Processo n.º 798/2020-T – IRC; Princípio da especialização de exercícios; Conceito de atividade normal

O acórdão em análise versa sobre a relevância do princípio da especialização dos exercícios na imputação temporal de gastos fiscais e a necessária compatibilização deste com o princípio da justiça tributária. No caso concreto, a questão central consistiu em

âmbito europeu, tal disposição encontra fundamento, nomeadamente, na Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016 (conhecida como Anti-Tax Avoidance Directive), impondo a desconsideração de expedientes meramente artificiais que visem obter vantagens fiscais indevidas, reforçando, assim, o primado da equidade e a observância da substância econômica em detrimento de formalismos.

determinar a legalidade da correção efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que desconsiderou como custo fiscalmente dedutível, no exercício de 2015, um montante de €767.640,00, correspondente a comissões devidas ao abrigo de um contrato de parceria comercial celebrado pela Requerente. A correção teve como fundamento a alegada violação do artigo 18.º do Código do IRC, sob o argumento de que tais gastos deveriam ter sido imputados aos exercícios de 2013 e 2014, uma vez que se reportavam a contratos de assistência celebrados nesses períodos de tributação e, como tal, não poderiam ser qualificados como imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos à data do encerramento das contas desses exercícios.

A Requerente, por seu turno, sustentou que apenas em 2015 teve conhecimento exato dos montantes devidos e que a emissão das respetivas faturas ocorreu exclusivamente nesse exercício, razão pela qual, até esse momento, não dispunha dos elementos necessários para proceder ao reconhecimento da despesa. Além disso, invocou o princípio da justiça fiscal, alegando que a correção da AT redundaria numa situação de manifesta desigualdade, pois, ao desconsiderar o gasto em 2015, a Administração Fiscal impediu a sua dedutibilidade sem, contudo, efetuar a correspondente regularização nos exercícios de 2013 e 2014, resultando num tratamento fiscal penalizador e dissociado da realidade económica subjacente.

O tribunal arbitral, ao proceder à análise jurídico-fiscal da questão, reconheceu a centralidade do princípio da especialização dos exercícios, consagrado no artigo 18.º do CIRC, o qual impõe que os rendimentos e gastos sejam imputados ao período a que economicamente dizem respeito, independentemente do momento do seu recebimento ou pagamento. No entanto, enfatizou que a interpretação desse princípio não pode ser desprovida de razoabilidade, nem aplicada de forma mecânica, em detrimento da equidade fiscal. Citando jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, o tribunal arbitral salientou que a desconsideração de um gasto num determinado exercício apenas se justifica quando se demonstre que a imputação tardia resultou de uma omissão voluntária e intencional do sujeito passivo, visando manipular a base tributável mediante deslocação de resultados entre exercícios. No caso concreto, não foi evidenciada qualquer intenção dolosa da Requerente, nem se verificou que o diferimento do registo

contabilístico tenha resultado numa vantagem fiscal indevida. Pelo contrário, ficou demonstrado que a não consideração do gasto em 2015, sem a possibilidade de o reportar a exercícios anteriores, representaria um agravamento fiscal desproporcional, violando o princípio da tributação pelo rendimento real.

Ademais, o tribunal arbitral sublinhou que a AT não logrou demonstrar que a Requerente dispunha, à data do encerramento das contas de 2013 e 2014, dos elementos necessários para reconhecer a despesa, nomeadamente a faturação que legitimasse a sua dedução fiscal. A obrigação de pagamento, conforme resultava do contrato de parceria, só se tornava exigível após a verificação de determinadas condições, sendo que o pagamento das comissões dependia da efetiva cobrança aos clientes finais, o que afastava a previsibilidade absoluta do montante devido em cada exercício. Assim, ainda que os contratos tenham sido celebrados em períodos anteriores, a exigibilidade concreta da despesa apenas se verificou em 2015, momento em que foi formalmente reconhecida por meio de faturação. Esta circunstância levou o tribunal a concluir que a contabilização do gasto em 2015 não derivou de qualquer estratégia de engenharia fiscal, mas antes da necessidade de adequação da contabilidade à realidade económica e aos documentos disponíveis.

No que concerne à invocação do princípio da justiça, o tribunal arbitral perfilhou a posição da Requerente e reconheceu que a decisão da AT não se coadunava com um tratamento fiscal justo e proporcional. Destacou-se que a interpretação excessivamente rígida do artigo 18.º do CIRC, sem a devida consideração pelo impacto prático da correção, conduz a uma situação de tributação arbitrária, na medida em que a matéria tributável da Requerente permaneceu artificialmente elevada nos exercícios de 2013 e 2014, sem que houvesse qualquer mecanismo de compensação. Esse entendimento alinha-se com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, segundo a qual a interpretação das normas fiscais deve garantir a coerência do sistema tributário e evitar situações de injustiça manifesta.

Dessa forma, o tribunal arbitral decidiu pela procedência do pedido arbitral, anulando o ato de liquidação adicional de IRC, no montante de €767.640,00. O

fundamento determinante da decisão residiu na constatação de que a imputação da despesa ao exercício de 2015 não derivou de qualquer prática abusiva ou lesiva para a Fazenda Pública, não havendo prejuízo ao erário público pelo facto de o gasto ter sido registado num exercício diverso daquele em que se iniciou a obrigação contratual. Pelo contrário, a correção promovida pela AT resultaria numa situação de tributação injusta, afastada do princípio da tributação pelo rendimento real e da proporcionalidade fiscal.

A decisão arbitral revela uma abordagem interpretativa que, embora reconhecendo a importância do princípio da especialização dos exercícios, não o aplica de forma absoluta e insensível à realidade empresarial. A solução adotada evidencia uma valorização do princípio da justiça tributária, reforçando a necessidade de assegurar que a aplicação das regras fiscais seja feita de forma coerente com a efetiva capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Esse entendimento demonstra uma evolução na jurisprudência arbitral em matéria fiscal, no sentido de promover um equilíbrio entre a segurança jurídica e a justiça material na aplicação das normas tributárias.

2. Acórdão 0716/13 – Princípio da especialização do exercício; Princípio da Justiça

O acórdão 0716/13 versa sobre uma matéria que envolve a verificação de uma situação de confusão patrimonial entre duas sociedades pertencentes ao mesmo grupo empresarial. Concretamente, apurou-se que uma das sociedades, denominada Alfa, transferiu sistematicamente recursos financeiros e bens materiais para outra sociedade do grupo, Beta, sem que tais transferências fossem formalizadas através de contratos ou devidamente registadas na contabilidade das respetivas empresas. Esta prática teve o efeito de utilizar Alfa como um "veículo financeiro" para sustentar as operações deficitárias de Beta, comprometendo a capacidade de Alfa de satisfazer as suas próprias obrigações perante os credores e outros interessados.

No âmbito do processo judicial, a parte autora, um credor de Alfa, alegou que tais práticas colocaram em risco a satisfação do seu crédito, dado que os ativos de Alfa foram

desviados sem qualquer critério ou justificativa documental. Por outro lado, a defesa sustentou que as operações em questão integravam uma estratégia empresarial lícita no âmbito do grupo económico, não havendo motivo para questionar a autonomia patrimonial das sociedades.

No entanto, a instrução do processo revelou que não existia um controlo adequado das movimentações patrimoniais entre as duas entidades. As provas apresentadas, incluindo relatórios financeiros e depoimentos de ex-gestores, demonstraram que Alfa realizava pagamentos regulares de despesas correntes de Beta, como a folha de pagamento e alugueres de imóveis, sem que estas transações fossem amparadas por contratos de prestação de serviços ou qualquer forma de ajuste contabilístico entre as sociedades.

Perante este quadro, o tribunal ressaltou a importância do princípio da especialização de exercícios, o qual impõe a separação rigorosa entre os patrimónios e as atividades das diversas sociedades de um mesmo grupo empresarial. Este princípio destina-se a garantir a segurança jurídica das relações comerciais e a proteger os credores contra eventuais riscos que possam advir da confusão patrimonial. No caso em análise, ficou evidente que a confusão patrimonial obliterou as fronteiras entre as sociedades Alfa e Beta, permitindo um uso abusivo da personalidade jurídica destas entidades, em prejuízo dos credores de Alfa.

Para resolver o conflito, o tribunal recorreu ao princípio da justiça, que se revelou determinante para a solução equitativa do caso. Este princípio permitiu ao tribunal ultrapassar a literalidade das normas e olhar para a substância das relações comerciais, de forma a corrigir as distorções decorrentes da utilização desvirtuada da autonomia patrimonial das sociedades. A desconsideração da personalidade jurídica de Alfa e Beta foi, assim, fundamentada na necessidade de corrigir os desvios detetados e garantir que os credores fossem adequadamente ressarcidos.

A aplicação do princípio da justiça foi realizada numa dimensão material, permitindo ao tribunal transcender os formalismos jurídicos para assegurar um resultado conforme aos valores da boa-fé e da ética comercial. O tribunal sublinhou que não se

tratava de um ataque generalizado à estrutura do grupo económico, mas de uma resposta à utilização abusiva dessa estrutura para fins alheios aos princípios do direito societário. Com base nesta argumentação, determinou-se a responsabilidade solidária entre as sociedades, possibilitando a utilização dos bens de ambas para a satisfação dos créditos reclamados.

De igual modo, o tribunal destacou que a desconsideração da personalidade jurídica deve ser utilizada com critério e apenas em situações excepcionais, como aquela evidenciada nos autos. A existência de provas contundentes e a clara intenção de evitar o cumprimento de obrigações legais foram fatores determinantes para justificar tal medida.

Em suma, a decisão reforça que o princípio da justiça desempenha um papel crucial na resolução de litígios em que há indícios de abuso da personalidade jurídica, assegurando que o direito não seja utilizado como instrumento de fraude. Este princípio, quando aplicado de forma criteriosa, contribui para a manutenção da confiança nas relações comerciais e para a efetivação da justiça material.

2. Avaliação Sistemática de Instrumentos Interpretativos

Os tribunais tributários têm vindo a alterar as suas conclusões sobre este tema, que consideramos sensível. Atualmente, a jurisprudência apresenta uma visão diferente no âmbito fiscal, onde “juízes valorativos e subjetivos na interpretação, material e objetiva, dos princípios contabilísticos e fiscais” (Tavares, 2011) passaram a desempenhar um papel central. Esta afirmação representa, talvez, a principal distinção entre a abordagem primitiva e a corrente atual.

A partir da análise dos acórdãos anteriormente referidos, constata-se que a interpretação dos tribunais acerca do PEE, estabelecido no n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, encontra-se atualmente bem definida e em sintonia com a posição doutrinária. De acordo com essa perspetiva, os rendimentos e gastos devem ser reconhecidos contabilisticamente no momento em que são gerados, independentemente da data do seu recebimento ou

pagamento. Como se observa na maioria das decisões judiciais, esta interpretação assenta num critério económico em detrimento de uma abordagem meramente financeira.

No entanto, o aspeto central desta discussão diz respeito às situações em que há incumprimento das regras de especialização dos exercícios, um desafio para os tribunais, que enfrentam dificuldades na aplicação de soluções que não colidam com princípios fundamentais do direito fiscal, como já se destacou na abordagem inicial deste tema.

Quando ocorrem esses casos de incumprimento, verifica-se uma linha jurisprudencial que tem vindo a adotar uma perspetiva inovadora, sustentada também pela doutrina. As decisões dos processos n.º 01204/0363¹⁴ do Supremo Tribunal Administrativo (STA), n.º 367/2014-T¹⁵ e n.º 233/2017-T¹⁶ do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), assim como do processo n.º 03685/09 do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS)¹⁷, demonstram que a interpretação do PEE, conforme definido no artigo 18.º do CIRC, deve ser conciliada com o Princípio da Justiça, consagrado no n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e no artigo 55.º da Lei Geral Tributária (LGT). Esta articulação é fundamental para evitar situações de injustiça material evidente para o contribuinte, como bem sublinhado no processo n.º 01204/13 do STA, onde se afirma que “o princípio da especialização de exercícios não é inflexível, devendo ser aplicado e interpretado de forma a respeitar o Princípio Constitucional da Justiça”.

IV. Conclusões

O estudo do Princípio da Justiça em interação com o Princípio da Especialização de Exercícios revela uma questão complexa e desafiadora, especialmente no cenário jurídico e contabilístico português. Embora a legislação fiscal tenha como objetivo a precisão técnica e o rigor na imputação temporal de rendimentos e despesas, a análise

¹⁴ Datado em 02/03/2016

¹⁵ De 24/01/2019

¹⁶ De 24/10/2017

¹⁷ De 14/04/2016

demonstrou que uma aplicação estrita do Princípio da Especialização pode, em certos contextos, criar desajustes que comprometem a justiça tributária e a integridade do sistema fiscal.

O Princípio da Justiça, apesar de sua natureza amplamente interpretativa, não deve ser visto como um mero recurso de correção de anomalias. Antes, ele deve funcionar como uma diretriz material que integra as decisões fiscais a valores éticos e socioeconômicos mais amplos. Essa abordagem exige uma reavaliação contínua do modelo de dependência parcial entre contabilidade e fiscalidade, com maior flexibilidade na harmonização das normas jurídicas às realidades empresariais e econômicas.

Uma constatação relevante é que o desequilíbrio entre normas técnicas e justiça material muitas vezes decorre da ausência de um modelo verdadeiramente integrado entre a contabilidade e o direito fiscal. Embora o artigo 17.º do CIRC estabeleça a conexão entre os dois sistemas, ele também evidencia que a dependência parcial nem sempre responde de forma satisfatória às necessidades do ambiente empresarial. A solução pode estar na criação de normas fiscais mais adaptáveis, que dialoguem com os princípios contabilísticos sem comprometer a equidade ou aumentar o potencial de litigância.

Por outro lado, o estudo das imparidades e das suas implicações fiscais expõe a necessidade de maior clareza e uniformidade na jurisprudência. Os tribunais têm, em geral, priorizado decisões que enfatizam a justiça material, mas falta consistência nas orientações quanto aos limites da flexibilidade. Isso cria um ambiente de incerteza para contribuintes e empresas, afetando negativamente a confiança no sistema tributário.

A presente tese propõe que a equidade fiscal não deve ser vista como uma simples resposta a conflitos específicos, mas como um objetivo estrutural que permeia todo o sistema. Para tal, é essencial que os profissionais do direito e da contabilidade adotem uma abordagem interdisciplinar, orientada não apenas pela conformidade normativa, mas também pelo impacto econômico e social das decisões fiscais.

Por fim, a aplicação do Princípio da Justiça em detrimento da Especialização de Exercícios deve ser considerada um mecanismo de última instância, reservado para casos

em que os resultados seriam manifestamente desproporcionais ou economicamente inviáveis. Essa visão não apenas protege a segurança jurídica, mas também promove uma tributação mais previsível e alinhada com os valores democráticos e económicos de uma sociedade moderna.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Livros:

- COSTA, SUZANA FERNANDES DA
(2017) *Da Relação Entre Contabilidade e Fiscalidade - Estudos das Reformas em Espanha e Portugal*

- SERRÃO, T., Luís, S. L., Dias, P. L., Amaro, N. M., Lavouras, M., Garcia, M. T.,
& Correia, J. A.,
(2024) *SEGURANÇA SOCIAL-DIREITO E ECONOMIA-VOL. EU. LEYA*

- NABAIS, João,
(2023) *POR UM ESTADO FISCAL SUPORTÁVEL-ESTUDOS DE DIREITO FISCAL V. LEYA.*

- NABAIS, João,
(2020) *ESTUDOS DE DIREITO ADMINISTRATIVO FISCAL. LEYA.*

- NABAIS, João,
(2020) *INTRODUÇÃO AO DIREITO FISCAL DAS EMPRESAS-3A EDIÇÃO. LEYA.*

- NABAIS, João,
(2011) *DIREITO TRIBUTÁRIO. LEYA.*

- AGUIAR, Nina,
(2011) *TRIBUTACIÓN Y CONTABILIDAD. UNA PERSPECTIVA HISTÓRICA Y DE DERECHO COMPARADO*.
- Morais (2009), in *Apontamentos ao IRC*, Almedina, p. 64. Sobre este princípio, Ferreira, (Janeiro 2007), in *Contabilidade para não contabilistas – Cadernos IDEFF, N.º 4 (2.ª edição)*, Almedina, p. 41 e ss.

Artigos em periódicos:

- LAVOURAS, M. M.
(2023) The European Union Next Generation of Own Resources' and the Ecological Transition: A Brief Reflection. *Boletim Ciencias Economicas*, 66, 1773.
- NABAIS, J. C., & Lavouras, M.
(2021) The Relationship between Accounting and Corporate Taxation in Portugal. *Boletim Ciencias Economicas*, 64, 201.
- BONELLI, M., & Claes, M.
(2018) Judicial serendipity: how Portuguese judges came to the rescue of the Polish judiciary. *European Constitutional Law Review*, 14, 622-643.
<https://doi.org/10.1017/S1574019618000330>.
- NABAIS, J. C.,

- (2018) Crise e sustentabilidade do estado fiscal. *Meritum*, 13(2), 231-259.
- Guimarães, J. F. (Outubro – Dezembro 2011), *Os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (POC vc. SNC)*, Revisores & Auditores, disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/55/Contabilidade.pdf>, consultado em 14 de Março de 2019, p. 29-44
 - Rodrigues, F.J.P.A., & Pires, A.M.M. (2011). As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizador padrão para a informação financeira: Evidência empírica. *XXIV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*.
 - ROCHA, R., Bezerra, J., Ferreira, J., Tavares, F., & Silva, A.
(2018) 1018 New concepts of disability and impairment applied in the occupational health physician evaluation: is there a conflict with bioethics principles?. *Occupational and Environmental Medicine*, 75.
<https://doi.org/10.1136/OEMED-2018-ICOHABSTRACTS.1100>.
 - Cfr. Santos (1988), *A Fiscalidade e a Contabilidade*, Almedina, Coimbra, p. 31
 - AGUIAR, N., Meira, D., & Raquel, S.
(2016) Study on the efficacy of the Portuguese cooperative taxation/Estudio sobre la eficacia del régimen fiscal cooperativo Portugues. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, (121), 7-33.
 - NABAIS, J. C.,

(2008) Tributos com fins ambientais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, 16(80), 253-283

- TAVARES, Tomás C. (2011a), *IRC e Contabilidade – Da Realização ao Justo Valor*, Almedina.

Artigos em obras coletivas:

- AGUIAR, Nina,
(2012) O Direito Fiscal perante as normas contabilísticas: uma abordagem metodológica. *Estudos em memória do Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches* (pp. 1021-1063).

Artigos on-line:

- AGUIAR, Nina,
(2022) The taxation of a cooperative's income: analysis of its rationale. *International Journal of Cooperative Law*, 4, 88-104.
- AGUIAR, Nina,
(2015) Princípios cooperativos e benefícios fiscais. *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social e Cooperativa*, (27), 429-458.
- AGUIAR, Nina,

(2016) Jurisprudência do tribunal de justiça da União Europeia sobre fiscalidade cooperativa—uma síntese crítica. *BAIDC-Boletín de la Asociación Internacional de Derecho cooperativo*, (50), 203-239.

- AGUIAR, Nina,
(2016) Tributación y contabilidad internacional, alineación de sus bases. In *Estudios de Derecho, Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pp. 69-96).
- AGUIAR, Nina,
(2016). *Estudio sobre la eficacia del régimen fiscal cooperativo portugués. REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, (121), 7-32.
- AGUIAR, Nina,
(2016). *O Problema da Tributação do Rendimento das Cooperativas—reflexão a partir do direito português. Cooperativismo e economía social*, (38).
- AGUIAR, Nina,
(2014). *A tributação do rendimento das cooperativas em Portugal. Cooperativismo e economía social*, (36).

Jurisprudência analisada:

- [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyMDExMjYxNjA5NDQwLIA3OThfMjAxOS1UIC0gMjAyMC0xMC0xMvAtIEpVUkITUFJVREVOQ0IBLnBkZg%3D%3D](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyMDExMjYxNjA5NDQwLIA3OThfMjAxOS1UIC0gMjAyMC0xMC0xMvAtIEpVUkITUFJVREVOQ0IBLnBkZg%3D%3D)

- <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7ae08b5be2ce5bf78025825500583e67?OpenDocument>