

CODIGOS

ANOTADOS & COMENTADOS

IRC

Edição · setembro · 2012

COORDENAÇÃO
Prof.ª Doutora Glória Teixeira
Faculdade de Direito da Universidade do Porto

lex 

CODIGOS

ANOTADOS & COMENTADOS

IRC

Edição · setembro · 2012

COORDENAÇÃO
Prof.^a Doutora Glória Teixeira
Faculdade de Direito da Universidade do Porto

de Seguros, aprovado pela Norma Regulamentar n.º 4/2007-R, de 27 de Abril, do Instituto de Seguros de Portugal) e demais disposições legais vigentes para o respectivo sector de actividade, em qualquer caso sem prejuízo da observância do disposto neste Código;

b) Reflectir a totalidade das operações realizadas pelo sujeito passivo (ou seja, assegurar a exaustividade dos registos) e ser organizada de modo a permitir a autonomização clara e inequívoca dos resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC relativamente aos restantes regimes de tributação (v.g. regimes de redução de taxa, isenção temporária ou definitiva, etc.), devendo todos os lançamentos estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário [cfr. art.º 123.º n.º 2 alínea a)].

O n.º 2 assimila os excedentes líquidos das cooperativas - sujeitos passivos de IRC nos termos do art.º 2.º n.º 1 alínea a) - a resultado líquido do período, sendo aqueles apurados, para efeitos da determinação do resultado tributável neste imposto e de acordo com o disposto no art.º 7.º n.º 1 do Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC) (Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro), antes da participação económica dos membros nos resultados, nos termos estabelecidos no art.º 3.º do Código Cooperativo, aprovado pela Lei n.º 51/96, de 7 de Setembro. Porém, uma vez que as cooperativas - por definição - visam a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais dos seus membros, sem fins lucrativos (cfr. art.º 2.º n.º 1 do Código Cooperativo), o apuramento de excedentes líquidos consubstancia uma situação excepcional.

Ver: art.º 15.º; art.º 21.º; art.º 24.º; art.º 123.º; Portaria n.º 360/2002, de 5 de Abril.

Doutrina administrativa

Consequências fiscais da aplicação da Directriz Contabilística n.º 25 - Locações (Circular n.º 7/2003 de 28 de Março).

Resultados de operações e variações patrimoniais sujeitas a regimes diferentes de tributação (Informação vinculativa - Proc. n.º 1675/03, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2004-11-18).
Dedução de prejuízos fiscais (Informação vinculativa - Proc. n.º 1664/06, com despacho concordante do subdirector-geral do IR, de 2006/11/21).

Contratos de construção (Circular n.º 8/2010 de 22 de Julho).

Periodização do lucro tributável das empresas concessionárias (Informação vinculativa - Proc. n.º 2010 002208, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2010/07/29).

Artigo 18.º - Periodização do lucro tributável

1 - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

2 - As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

3 - Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:

a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;

b) Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, excepto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução;

c) Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19.º.

4 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, não se tomam em consideração eventuais cláusulas de reserva de propriedade, sendo assimilada a venda com reserva de propriedade a locação em que exista uma cláusula de transferência de propriedade vinculativa para ambas as partes.

5 - Os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.

6 - A determinação de resultados nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente é efectuada à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas.

7 - Os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção, caso em que a quota parte desses gastos, equivalente à percentagem que a extracção efectuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em período de tributação anterior, é actualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o artigo 47.º.

8 - Os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos.

9 - Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, excepto quando:

a) Respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social; ou

b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.

10 - Para efeitos do cálculo do nível percentual de participação indirecta no capital a que se refere o número anterior são aplicáveis os critérios previstos no n.º 2 do artigo 483.º do Código das Sociedades Comerciais.

11 - Os pagamentos com base em acções, efectuados aos trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, em razão da prestação de trabalho ou de exercício de cargo ou função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respectivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respectivo preço de exercício pago.

12 - Excepto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43.º, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários.

Anotações

Por Nina Aguiar

N.º 1 A tributação do lucro empresarial assenta no princípio da especialização dos exercícios, o qual significa que, para calcular o lucro tributável, se devem considerar em cada período de tributação apenas os componentes do lucro que digam respeito a esse exercício. Trata-se de um princípio clássico da tributação do lucro, que justifica a necessidade de efectuar uma partição temporal, em alguns casos irremediavelmente artificial, do fluxo da produção de rendimentos (STA, Ac. de 25/06/2008, Proc. n.º 291/08).

Mas considerar em cada período de tributação apenas os componentes do lucro que digam respeito a esse exercício (princípio da especialização dos exercícios), exige primeiramente definir o critério de competência temporal, *i.e.*, o critério que permita aferir a que período os factos financeiros dizem respeito. Para este efeito existem vários critérios de competência temporal possíveis e nomeadamente: i) o critério de competência de caixa, segundo o qual os factos financeiros competem ao exercício em que ocorrem os pagamentos e recebimentos respectivos; ii) o critério de competência financeira, segundo o qual os factos financeiros competem ao exercício em que se vencem os respectivos direitos ou obrigações, *i.e.*, em que os créditos se tornam exigíveis; iii) o critério de competência económica, segundo o qual os factos financeiros competem ao exercício em que se verificam os actos ou factos económicos que os originam.

O n.º 1 estabelece o princípio da competência económica, o que significa que o momento que releva em termos de periodização do lucro é o da ocorrência dos actos ou factos que dão origem aos gastos ou aos rendimentos. Desta forma, a lei fiscal adopta a mesma regra de imputação temporal vigente para a contabilidade comercial. No entanto, decidir em que momento ocorre o facto económico que dá origem ao gasto ou perda ou ao rendimento nem sempre é fácil, na prática. A orientação de todos os ordenamentos nesta matéria tem sido a de optar por uma abordagem casuística e na jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais encontramos a este respeito uma casuística já bastante abundante. Além disso, também o próprio legislador, no artigo 18.º, depois de enunciar o princípio geral no n.º 1, e a excepção à regra geral no n.º 2, adopta uma abordagem casuística ao longo dos números seguintes.

Sem preocupação de exaustividade, referem-se em seguida algumas situações decididas pelos tribunais.

Juros de mora: os juros de mora a que o sujeito passivo considera ter direito, relativos a um crédito objecto de processo judicial, compete economicamente ao exercício a que se refere o crédito principal. No entanto, é aceitável a sua contabilização no exercício do recebimento, desde que o diferimento não resulte de omissão voluntária ou intencional (STA, Ac. de 25/01/2006, Proc. n.º 0830/05).

Gastos resultantes de variações cambiais: No caso de um suprimento obtido em moeda estrangeira, não é aceitável como gasto o agravamento do valor da dívida em resultado de variação cambial, antes de ser efectuada uma amortização do mesmo suprimento (STA, Ac. de 06/07/2005, Proc. n.º 472/05; STA, Ac. de 04/05/2005, Proc. n.º 57/05). Sublinha-se que a jurisprudência anterior parece não ser inteiramente coincidente com esta, já que anteriormente o STA vinha considerando que os encargos resultantes de oscilações cambiais não têm que ser imputados ao ano do pagamento da dívida contraída em moeda estrangeira, antes devendo ser contabilizados de acordo com o princípio da competência económica, no ano de apuramento da variação (STA, Ac. de 08/07/1992, Proc. n.º 14364; STA, Ac. de 09/12/1993, Proc. n.º 15778).

N.º 2 O n.º 2 estabelece uma importante excepção ao princípio geral: o contribuinte pode considerar no lucro tributável de um dado período gastos ou perdas e rendimentos respeitantes a outros períodos quando, no período em que deviam ter sido imputados, eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

Questão mais complexa é a da imputabilidade de gastos e rendimentos num exercício diferente do competente em consequência de erros do sujeito passivo. A jurisprudência dominante vai no sentido de admitir essa imputação, sempre que a omissão da imputação do facto no período competente não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios (STA, Ac. de 25/01/2006, Proc. n.º 0830/05; STA, Ac. de 02/04/2008, Proc. n.º 0807/07).

No âmbito da excepção, não se compreendem “erros contabilísticos ou actos do próprio contribuinte”; a “norma há-de interpretar-se no sentido de que essa impossibilidade e ou esse desconhecimento, para serem relevantes, não-de decorrer de situações externas que o contribuinte não pode controlar” (STA, Ac. de

19/11/2008, Proc. n.º 325/08). No entanto, não põe em causa tal princípio, a imputação a um exercício, de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios.

N.º 3, alínea a) Este preceito concretiza a regra da competência económica para o caso das vendas.

N.º 11 Atribuindo uma sociedade uma gratificação, em 1990, a título de participação nos resultados, a membros dos seus órgãos sociais, o princípio da especialização dos exercícios impõe que a contabilize como custo desse ano, ainda que não a distribua, efectivamente, até ao termo do exercício (STA, 17/11/1999, Proc. n.º 22183).

Jurisprudência

STA, Ac. de 09-05-2012, Proc. n.º 0269/12; STA, Ac. de 19-11-2008, Proc. n.º 0325/08; STA, Ac. de 25-06-2008, Proc. n.º 0291/08; STA, Ac. de 02-04-2008, Proc. n.º 0807/07; STA, Ac. de 25-01-2006, Proc. n.º 0830/05; STA, Ac. de 06-07-2005, Proc. n.º 472/05; STA, Ac. de 04-05-2005, Proc. n.º 57/05; STA, Ac. de 17-11-1999, Proc. n.º 22183; STA, Ac. de 13-11-1996, Proc. n.º 20404; STA, Ac. de 23-10-1996, Proc. n.º 19443; STA, Ac. de 09-12-1993, Proc. n.º 15778; STA, Ac. de 08-07-1992, Proc. n.º 14364;

TCAS, Ac. de 28-06-2011, Proc. n.º 02477/08; TCAS, Ac. de 15-09-2009, Proc. n.º 2552/08.

Bibliografia

Duarte Morais, *Apontamentos ao Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, 2007, pp. 64-70; Freitas Pereira, M. H., *A Periodização do Lucro Tributável*, CTF, n.º 349, 1988; Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2010, pp. 74-76.

Por Patrícia Anjos Azevedo

N.º 1

A vida das empresas divide-se tendencialmente em períodos, devendo-se a cada um deles imputar determinados valores (no fundo, os lucros ou os prejuízos, incluindo-se as variações patrimoniais). Destarte, verifica-se a aceitação/consagração de um princípio designado por “princípio da especialização dos exercícios”³⁸ ou, na terminologia legal, “regime da periodização do lucro tributável” ou “regime de periodização económica”. Tal imputação obedecerá, portanto, a um critério económico (e não financeiro), pelo que todas as operações efectuadas no período económico em questão (e que afectem o respectivo resultado do exercício), independentemente do momento em que se opere o recebimento ou pagamento, deverão ser, em princípio, imputadas a esse mesmo período.

N.º 2

Relativamente a esta questão, vem o Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do Recurso 2293/08, e em Acórdão datado de 18/12/2008³⁹ referir que, em relação ao IRC proveniente de créditos de cobrança duvidosa, e tendo em conta o princípio da especialização de exercícios, entende-se que apenas possam ser escriturados em cada exercício os proveitos e custos que nele efectivamente tenham sido realizados, excepto se, efectivamente, na data de encerramento das contas do exercício forem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos - requisitos para a excepção deste n.º 2 do art.º 18.º. Todavia, não é qualquer desconhecimento de custos que releva para se aplicar a excepção a este regime-regra, tendo tal desconhecimento de ser fundamentado, “no sentido de não só *desculpável como atendível, à luz do princípio de justiça, a fim de não penalizar, excessiva e desproporcionadamente, aquele sujeito passivo, por não ter contabilizado o custo no exercício normalmente devido, em virtude de tal se ter ficado a dever a comportamento tido como normalmente exigível (...)*”

Um outro Acórdão relevante acerca da interpretação deste n.º 2, é o seguinte:

Recurso 291/08 do STA. Descritores: IRC - Periodização do lucro tributável - Princípio da especialização de exercícios anteriores - Imputação ao exercício - Princípio da justiça.

38 Sobre este princípio, vide FERNANDES PEREIRA, Rogério, *Contabilidade para não Contabilistas*, 2005

39 E disponível em <http://www.dga.pt/ica/ica.nsf/1705B9492546a7fb802575c30b4c6d7d/6198a7e08b2d59bd802575360054c183?OpenDocument>

O regime-regra para os subsídios à exploração (v.g. verbas concedidas com vista a compensar preços de venda insuficientes para assegurar uma rentabilidade mínima ou a financiar déficits de exploração num dado período) é o do reconhecimento integral no período de tributação da respectiva atribuição [cfr. art.ºs 18.º e 20.º n.º 1 alínea j)]. Contudo, no caso de subsídios à exploração de projecção económica plurianual (v.g. acções de formação profissional de longa duração, criação de postos de trabalho com cláusula de concessão exigindo a correspondente manutenção por um determinado número de anos, etc.) admite-se o diferimento da correspondente imputação, concorrendo para a formação do lucro tributável no período de tributação da atribuição e nos períodos de tributação subsequentes à medida e na proporção do reconhecimento de gastos e/ou da redução de rendimentos.

Este artigo reflecte ainda a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade na medida em que elenca expressamente (com carácter inovador relativamente à redacção anterior):

- a) Os rendimentos decorrentes da aplicação da taxa de juro efectiva aos instrumentos financeiros valorizados pelo método do custo amortizado [cfr. n.º 1 alínea c) (parte final)];
- b) Os rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros [cfr. n.º 1 alínea f)] ou em activos biológicos consumíveis que não respeitem a explorações silvícolas plurianuais [cfr. n.º 1 alínea g)]. Contudo, os ajustamentos positivos decorrentes da aplicação do justo valor apenas concorrem para a formação do lucro tributável quando (1) respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social; ou (2) tal se encontre expressamente previsto neste Código. Nos restantes casos, vigora o princípio da realização (imputação como rendimentos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados) [cfr. art.º 18.º n.º 9 alíneas a) e b)].

O n.º 2 assimila a rendimento o valor dos produtos (petróleo ou outros) entregues a título de pagamento (em espécie) do imposto sobre a produção do petróleo, assegurando a sua inclusão no lucro tributável dos sujeitos passivos que desenvolvem as actividades de pesquisa e extracção de petróleo.

Na associação à quota, o rendimento auferido da participação social do associante correspondente ao valor da prestação devida ao associado não concorre para a formação do lucro tributável daquele (cfr. n.º 3).

Ver: art.º 17.º; art.º 18.º.

Doutrina administrativa

Enquadramento fiscal dos prémios recebidos a título de "apoio à imobilização definitiva de embarcações" nos termos do art.º 2.º n.º 2 da Portaria n.º 577/94, de 12 de Julho (Informação vinculativa - Proc. n.º 568/03, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição do director-geral dos impostos, de 2003/07/31).

Obrigações dos administradores da insolvência (Informação vinculativa - Proc. n.º 1111/2006, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição legal do director-geral dos impostos, de 2007-07-21 e Proc. n.º 986/2007, com despacho concordante da directora de serviços do IRC, por subdelegação, de 2007/05/22).

Subsídios que têm associada uma componente relativa à criação de postos de trabalho (Circular n.º 6/2000 de 10 de Maio).

Artigo 21.º • Variações patrimoniais positivas

1 - Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto:

- a) As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente,

incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;

b) As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;

c) As contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;

d) As relativas a impostos sobre o rendimento.

2 - Para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

Anotações

Por Nina Aguiar

N.º 1 As componentes positiva e negativa do lucro tributável não se cingem aos proventos e aos custos, uns e outros relevados contabilisticamente como tais. De acordo com o conceito de lucro enunciado pelo artigo 3.º, n.º 2, e em harmonia com a definição de lucro tributável constante do artigo 17.º, n.º 1, os artigos 21.º e 24.º determinam a inclusão no lucro tributável de outras variações patrimoniais “não reflectidas no resultado líquido”. Não obstante esta inclusão em termos genéricos, as mesmas disposições contêm uma enumeração de excepções à regra geral que abrange a maioria das situações enquadráveis na categoria de “variações patrimoniais não reflectidas no resultado líquido”. Torna-se assim meramente residual o campo de aplicação dos artigos 21.º e 24.º.

São excluídas, em primeiro lugar, todas as variações resultantes de aumento dos capitais investidos pelos sócios (artigo 21.º). Isto inclui as entradas para subscrição de capital social, incluindo os prémios de emissão de acções e de quotas; a cobertura de prejuízos, feita a qualquer título, incluindo as prestações suplementares; outras prestações suplementares para cobertura de outras perdas de capital. Excluem-se, em seguida, as mais-valias potenciais ou latentes (ou seja, as mais-valias ainda não realizadas através da alienação dos elementos a que digam respeito) ainda que expressas na contabilidade.

A alínea b) do n.º 1 refere expressamente, para as excluir da tributação, as mais-valias potenciais ou latentes, ainda que relevadas na contabilidade e ainda que o tenham sido através de reservas de reavaliação legalmente autorizadas. A letra do preceito na sua redacção actual não deixa qualquer dúvida de que mesmo as mais-valias latentes expressas num aumento de reservas na sequência de reavaliação efectuada sem base em diploma legal são excluídas da tributação. A solução parece-nos criticável, ou no mínimo pouco consistente sistematicamente, tendo em vista o princípio de conexão formal (ou dependência) estabelecido no artigo 17.º, em linha com o que se verifica na generalidade dos ordenamentos fiscais.

Contribuições no âmbito de associação em participação e associação à quota

A alínea c) do n.º 1 do 21.º refere-se às variações patrimoniais ocorridas no âmbito de contratos de associação à quota e de associação em participação.

A associação à quota é um contrato não tipificado no direito português, pelo qual “um sócio de uma sociedade (o associante) se obriga para com outra pessoa a prestar, a essa ou a outra pessoa (o associado), directa ou mediadamente, uma parte dos benefícios que adquira por virtude da sua participação naquela sociedade”, sendo ainda que “a criação da obrigação do associante pode ser ou deixar de ser acompanhada por uma contribuição do associado, quer esta consista numa imediata prestação, quer se constitua uma obrigação de prestação futura”. Esquemáticamente, temos uma pessoa A (o associante), sócia ou accionista de uma sociedade, que se obriga, mediante um contrato, a prestar a outra pessoa B (o associado, que pode ser a pessoa com quem contrata ou um terceiro beneficiário), durante um período de tempo, uma parte (por exemplo, uma percentagem) dos lucros ou dos dividendos que receber da sua participação social.

A associação em participação está regulada no Decreto-Lei n.º 231/81, de 28 de Julho, cujo 21.º a define como o contrato pelo qual se dá "a associação de uma pessoa a uma actividade económica exercida por outra, ficando a primeira a participar nos lucros ou nos lucros e perdas que desse exercício resultarem para a segunda...". Esquemáticamente, teremos uma pessoa A (o associante), que exerce directamente uma actividade económica, que se obriga, mediante contrato, a partilhar com outra B (o associado) o lucro que obtiver da sua actividade, podendo o associado ficar também obrigado a participar nas perdas. Também neste caso pode haver, não sendo obrigatória, uma contribuição do associado para a actividade económica do associante.

Tanto na associação à quota como na associação em participação, o associante e o associado podem ser pessoas colectivas.

Nos dois casos existem rendimentos tributáveis: na associação à quota os lucros distribuídos ao titular da participação; na associação em participação os rendimentos resultantes da actividade económica. Em ambos os casos tais rendimentos, auferidos primariamente pelo associante, são partilhados com outra pessoa, o associado. No primeiro caso os rendimentos auferidos são sempre qualificados como rendimentos de capitais. Na associação em participação os rendimentos podem receber qualificações diferentes consoante a qualidade do seu titular.

São os seguintes os tipos de rendimentos e o respectivo regime fiscal:

a) Na associação à quota

Na associação à quota existem, primariamente, rendimentos atribuídos ao titular de uma participação de capital, a título de distribuição de lucros ou de dividendos ou de partilha de património. Em qualquer caso, trata-se de rendimentos de capital, tributáveis em IRS por inclusão na categoria E, ou em IRC por inclusão no lucro, como rendimentos de carácter financeiro [artigo 20.º n.º 1 al. c)]. O associante é tributado desta forma pelo valor dos rendimentos por ele auferidos deduzido da parte que couber ao associado [artigo 6.º n.º 1 al. l) do CIRS e artigo 20.º n.º 3 do CIRC]. Se tiver havido contribuição do associado ao associante, esta é considerada como uma entrada indirecta de capital, sendo portanto tratada como uma variação patrimonial positiva, para o associante, a excluir do lucro tributável [21.º al. d)].

b) Na associação em participação

A qualificação dos rendimentos do associante depende do tipo de actividade exercida: rendimentos de trabalho independente ou lucros de actividade comercial, industrial ou agrícola.

Se o associante for uma pessoa singular esses rendimentos são tributados em IRS através da categoria respectiva; se for uma pessoa colectiva esse rendimento constitui o lucro tributável, estando sujeito a IRC. A parte do lucro que corresponder à prestação a favor do associado constitui:

- Para o associante, uma variação patrimonial negativa não reflectida no resultado líquido (uma vez que se trata de uma participação no lucro não deve ser contabilizada como custo) a excluir do lucro tributável [artigo 24.º n.º 1 al. d)];

- Para o associado, um rendimento de capital.

Se tiver havido contribuição do associado ao associante, esta é considerada como uma entrada indirecta de capital, sendo portanto tratada como uma variação patrimonial positiva, para o associante, a excluir do lucro tributável [21.º al. d)].

N.º 2 Dependendo do tratamento contabilístico que recebam, podem também constituir variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido as aquisições a título gratuito. Quanto a estas, deve considerar-se como valor de aquisição o seu valor de mercado, o qual não poderá ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável para efeito de liquidação do Imposto de Selo.

Jurisprudência

STA, 25/10/2000, Proc. n.º 024565.

Doutrina

Almeida, *Nota Sobre as Variações Patrimoniais Positivas e Negativas no Código do IRC*, Fisco n.º 41, 1989, pp. 22-23; Guimarães, *As Variações Patrimoniais (POC e CIRC)*, *Jornal de Contabilidade*, n.º 208, 1994, pp. 169-177; Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2010, pp. 94-97.

Disposições relacionadas

Artigo 22.º CIRC; Artigos 13.º a 21.º do Imposto do Selo.

Por Patrícia Anjos Azevedo

De acordo com o art.º 104.º, n.º 2 da CRP, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu "rendimento real".

Assim, o próprio CIRC (*ex vi* a prescrição do art.º 32.º) acolheu uma noção extensiva de rendimento, denominada por "rendimento acréscimo" e baseada na teoria do incremento patrimonial (cfr. item 5 do preâmbulo originário do CIRC).

A primeira acepção desta conceptualização aparece no art.º 3.º, n.º 2 do CIRC, consagrando-se que o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no final do período de tributação, com as correcções estabelecidas no CIRC.

Já o art.º 17.º, n.º 1 do CIRC refere que o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício com as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas naquele exercício e não reflectidas naquele exercício, determinadas com base na contabilidade e eventualmente corrigidas nos termos do CIRC.

De facto, quaisquer alterações patrimoniais quantitativas ocorridas no património das empresas entram para o apuramento do lucro tributável em sede de IRC, a menos que o respectivo Código disponha de forma diferente.

Portanto, nos art.ºs 21.º a 24.º do CIRC (inclusive), apresenta-se um elenco de situações que não concorrem para a formação do lucro tributável, dado que efectivamente constituem excepções à sua consideração como parte integrante do lucro tributável.

N.º 1

Nota: Este elenco apresenta a ilustração de situações que concretamente não concorrem para a formação do lucro tributável.

Para maiores desenvolvimentos, vejam-se os seguintes autores/contributos: Almeida, Luís Chaves, «NOTA SOBRE AS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS E NEGATIVAS NO CÓDIGO DO IRC», in revista FISCO, n.º 4, Janeiro/89, pp. 22-23; Almeida, Luís Chaves, «AS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS E NEGATIVAS NO CÓDIGO DO IRC», in Jornal de Contabilidade da APOTEC, n.º 155, Fevereiro/90, p. 28; Ferreira, Rogério Fernandes, «AS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (POC E CIRC)», comunicação apresentada nas Jornadas de Contabilidade da APOTEC da Madeira, em 14 e 15 de Outubro de 1994; Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha, «AS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (POC E CIRC)», in Jornal de Contabilidade da APOTEC, n.º 208, Julho/94, pp. 169 - 177.

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 21.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo define para efeitos fiscais o conceito de variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação - ou seja, quais as operações verificadas no período de tributação que, para além de alterarem a composição do capital próprio (ou património líquido) do sujeito passivo, aumentam o respectivo valor e que, apesar de não se encontrarem reflectidas no resultado líquido do mesmo período, concorrem para a formação do lucro tributável, pelo que devem ser acrescidas àquele para o apuramento deste (cfr. art.º 17.º n.º 1).

b) Tratando-se de subsídios não respeitantes a activos depreciáveis ou amortizáveis, a respectiva inclusão no lucro tributável é efectuada, em fracções iguais, durante os períodos de tributação em que estes activos sejam inalienáveis - nos termos legais ou do clausulado contratual da respectiva concessão - ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do correspondente recebimento.

De notar que nos casos de transmissão onerosa dos activos - ou outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas (v.g. abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, sinistros ou afectação permanente a fins alheios à actividade exercida) - antes do termo do período de diferimento de imputação do subsídio, as fracções do subsídio ainda não tributadas (ou seja, não incluídas para efeitos de determinação do lucro tributável em períodos de tributação anteriores) devem ser objecto de imputação ao período de tributação em que se verificou a ocorrência daquele facto.

Ver: art.º 30.º.

Artigo 23.º · Gastos

1 - Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente:

- a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;
- b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;
- c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
- d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;
- e) Os relativos a análises, racionalização, investigação e consulta;
- f) De natureza fiscal e parafiscal;
- g) Depreciações e amortizações;
- h) Ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões;
- i) Gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros;
- j) Gastos resultantes da aplicação do justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- l) Menos-valias realizadas;
- m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

2 - Não são aceites como gastos as despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundamentadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação.

3 - Não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, quando detidas pelo alienante por período inferior a três anos e desde que:

- a) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;
- b) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.

4 - Não são também aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, sempre que a entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objecto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes gastos e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão.

5 - Não são, igualmente, aceites como gastos do período de tributação, os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste artigo.

Jurisprudência

Acórdão STA, processo n.º 0774/09, de 21 de Abril de 2010

Custos de exercício - Qualificação dos custos - Dedução de encargos - Subsídio de alimentação - Despesas elegíveis - Ónus da prova

«I - São fiscalmente dedutíveis para efeitos do disposto no artigo 23.º do CIRC os pagamentos feitos a restaurantes por empresa de construção civil como contrapartida do fornecimento de refeições tomadas por trabalhadores seus que desloca para obras situadas em vários locais. II - O facto de a empresa pagar aos mesmos trabalhadores subsídio de refeição não configura uma duplicação de custos capaz de afastar a dedutibilidade das despesas feitas nos restaurantes. III - Na actuação administrativa em sede de avaliação da indispensabilidade para a obtenção de proveitos de despesas contabilizadas como custos, cumpre-lhe tão só o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação e, ao invés, cabe ao contribuinte demonstrar que aquelas despesas como tal se lhe apresentaram e assim as considerou, fundamentadamente, uma vez que a ele cabe, exclusivamente, a definição das estratégias empresariais próprias.»

Acórdão STA, processo n.º 0937/04 de 26 de Janeiro de 2005

Publicidade - Fábrica da Igreja - Custos de exercício - Lucro tributável

«Deve ser considerada como custo, nos termos do disposto no art.º 23.º, n.º 1, al. b) do CIRC e como tal dedutível ao lucro tributável, a quantia entregue a uma Fábrica da Igreja Paroquial a título de publicidade, desde que esta a tivesse exercido, suportando o contribuinte aquele custo, na medida em que não há qualquer disposição legal que impeça essa instituição religiosa de exercer tal actividade e a mesma não é incompatível com o seu escopo principal.»

Acórdão STA, processo n.º 026808 de 10 de Abril de 2002

Custos de exercício - Custo fiscal - Custas - Execução fiscal

«Não constituem custo do exercício, nos termos das disposições combinadas dos art.ºs 23.º e 41.º n.º 1 al. d) do CIRC, as custas de processo executivo, liquidadas ao contribuinte por incumprimento a ele imputável.»

Acórdão STA, processo n.º 055/06 de 26 de Setembro de 2007

Cheque auto - Custo fiscal - Despesas confidenciais - Despesas não documentadas - Determinação de lucro tributável

«I - A aquisição de cheques-auto não é um custo fiscalmente dedutível.

II - Tal despesa deve antes ser qualificada como despesa confidencial ou não documentada.»

Por Nina Aguiar

N.º 1

1 - A indispensabilidade dos gastos

O Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que adaptou o Código do IRC à nova regulação contabilística (Sistema de Normação Contabilística), alterou a terminologia que se encontrava estabelecida desde 1988, substituindo o termo "custos" para "gastos". O n.º 1 contém uma norma geral sobre aceitação de gastos para efeitos fiscais, segundo a qual, para ser fiscalmente aceite, o gasto deve ser *indispensável* para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora; e essa relação de indispensabilidade deve estar *comprovada*. Esta norma, cuja raiz se encontra na Contribuição Industrial de 1963, tem gerado problemas de interpretação de difícil resolução.

Na jurisprudência dos tribunais superiores, encontramos pelo menos quatro sentidos diferentes atribuídos à expressão "indispensáveis". Segundo um primeiro, o requisito da indispensabilidade dos gastos deve ser interpretado como referindo-se a um necessário "nexo de causalidade entre o gasto, por um lado, e a produção dos rendimentos ou a manutenção da fonte produtora, por outro (STA, Ac. de 13/02/2008, Proc. n.º 0798/07). Num segundo sentido, os gastos indispensáveis equivalem aos "gastos contraídos no interesse da empresa" (STA, Ac. de 13/02/2008, Proc. n.º 0798/07; TCAS, Ac. de 30/11/2010, Proc. n.º 4002/10). Num terceiro sentido, para que o gasto possa ser considerado indispensável, é necessária uma relação justificada com a actividade produtiva da empresa (STA, Ac. de 13/02/2008, Proc. n.º 0798/07). Dentro desta terceira acepção se poderia incluir a interpretação segundo a qual o gasto indispensável é o gasto "afecto à exploração" (TCAS, Ac. de 02/02/2010, Proc. n.º 3669/09). Do mesmo modo pode ser incluída nesta terceira

acepção a interpretação segundo a qual a indispensabilidade dos gastos pressupõe que a decisão quanto à sua realização teve "como intuito objectivo o prosseguimento do objecto social da empresa" (TCAS, Ac. de 30/11/2010, Proc. n.º 4002/10), ou ainda aquela que considera gastos indispensáveis aqueles que "se relacionem directamente com o processo produtivo (...), designadamente, com a aquisição de factores de produção". Finalmente, uma quarta interpretação propõe que os gastos são indispensáveis quando mostram "adequação económica à finalidade da obtenção maximizada de resultados tendo em conta as normais circunstâncias do mercado" (TCAS, Ac. de 02/02/2010, Proc. n.º 3669/09), ou quando são "abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo" (TCAS, Ac. de 17/07/2007, Proc. n.º 1107/06). Observemos que as interpretações referidas não são substituíveis entre si, porque conduzem na sua aplicação a resultados substancialmente diferentes. Um gasto pode ter originado directamente um rendimento, por exemplo, sem ter qualquer relação com o objecto social da empresa. Ou pode estar estreitamente relacionado com o objecto social da empresa e não ter um intuito objectivamente lucrativo. Por outro lado, os critérios de interpretação enunciados não são mutuamente excludentes, podendo verificar-se vários deles em simultâneo em relação ao mesmo gasto. Um gasto pode estar relacionado com o objecto social da empresa, pode ter tido na sua motivação um intuito objectivamente lucrativo e pode ter dado origem a um rendimento. Torna-se pois necessário fixar o sentido da norma contida no n.º 1.

Algumas interpretações podem ser afastadas à partida, sendo a primeira delas uma interpretação literal. Em sentido literal, "indispensável" significa insusceptível de ser dispensado ou imprescindível. Porém, a noção da indispensabilidade de gasto de uma empresa não é aplicável na prática porque não existe nem pode existir um critério objetivo para aferir o que sejam gastos indispensáveis. A gestão de uma empresa é necessariamente criativa, estando a competitividade muitas vezes em relação direta com o risco assumido. Mas esta realidade opõe-se a uma noção conservadora de «gasto indispensável». A adoção de uma noção normalizada de gasto indispensável levaria à não consideração de uma zona vasta de actos de gestão baseados na necessidade de inovar, na competição e no risco. Certamente, a lei fiscal não pretende ir tão longe. O mesmo raciocínio se aplica se interpretarmos o termo "indispensáveis" com o significado de "necessários", pois há muitos actos de gestão que não são "necessários", mas seguem uma estratégia baseada no risco. Se, afastando-nos de uma leitura literal, tomamos o termo indispensável como significando "adequado à produção de rendimento ou à manutenção da fonte produtora", facilmente se percebe que a margem de apreciação quanto a essa adequação é muito ampla. Tal critério implicaria para a Administração Fiscal um poder de ajuizar sobre a adequação do gasto para a produção de rendimento, que se traduziria numa intromissão inaceitável da Administração Fiscal na gestão das empresas, mas significaria ao mesmo tempo uma possibilidade infinita de as empresas deduzirem gastos artificiais.

No entanto, a noção de rendimento líquido implica a existência de um nexo entre os gastos e os rendimentos. Não existindo esse nexo estaremos perante consumo de rendimento em vez de gastos e, como é sabido, o rendimento consumido é rendimento que deve ser tributado. Há, pois, que encontrar a linha que separa os gastos, realizados para obtenção de rendimento, e o consumo de rendimento. Como resulta já do último enunciado, gastos fiscais são *actos*, dos quais resultam reduções do património empresarial, realizados *com o objectivo de produzir rendimentos ou de manter a fonte produtora*. Mas com isto continuamos perante um conceito vago, sendo necessário concretizar como se avalia esta intencionalidade subjacente ao acto. Desde logo, deve tratar-se de uma intencionalidade susceptível de ser extraída de elementos objectivos. Um primeiro elemento objectivo a considerar diz respeito ao "fim lucrativo", isto é, à virtualidade do acto para gerar rendimentos e aumentar o património empresarial. Há que observar que o IRC não se aplica apenas a pessoas colectivas, mas também a entidades sem personalidade jurídica, e portanto nem todos os sujeitos passivos de IRC têm legalmente, pelo seu estatuto jurídico-privado, fim lucrativo. Este resulta, porém, da noção de rendimento, como já se viu, e da necessidade de um nexo de intencionalidade entre o acto que origina o gasto e a obtenção de rendimento. Isto é, se o empresário realiza actos de gestão, implicando gastos, sem intuito lucrativo, tal significa que o empresário realiza tais actos no interesse de terceiros em relação à sociedade - os próprios gestores ou os sócios, na maior parte dos casos - pelo que se estará perante uma retirada de activos do património empresarial em favor de outras empresas ou de outras pessoas, que não reduzem a capacidade contributiva da entidade empresarial. Mas o fim lucrativo do acto de gestão não é suficiente. É ainda necessário um nexo com a actividade empresarial. Uma vez mais, há que notar que nem todos os sujeitos passivos de IRC estão abrangidos pelo princípio da especialidade das pessoas colectivas (as normas do IRC aplicam-se a empresários em nome individual e a entidades sem personalidade jurídica como baldios, etc.). Mas o lucro tributável deve corresponder à capacidade contributiva de um determinado

sujeito passivo, que é sempre, no âmbito da aplicação do artigo 23.º, uma "entidade empresarial", a qual tem necessariamente um objecto. E se esta realiza gastos alheios ao seu objecto, ocorre uma transferência de rendimento para outras entidades sem que haja uma redução da capacidade contributiva, não devendo tais gastos ser considerados para efeitos de apuramento do rendimento líquido. Gastos fiscais são, pois, os actos de gestão com *fim lucrativo*, e *conexos com a actividade específica* do sujeito passivo. Os dois requisitos - fim lucrativo e conexão com a actividade específica do sujeito passivo - terão de ser avaliados de forma a não implicar uma limitação inconveniente da liberdade decisória do gestor pelo Direito fiscal. Para limitar essa discricionariedade, os critérios de "racionalidade económica" e "razoabilidade" (Saldanha Sanches, *Manual...*, cit., p. 385) parecem ser incontornáveis (v.g. TCAS, Ac. de 06/10/2009, Proc. n.º 3022/09, em que o tribunal considera aceitável como gasto fiscal de uma empresa cedente, o pagamento de indemnizações relativas a cessações de contratos de trabalho por uma empresa cessionária da primeira, o que fora contestado pela Administração Tributária por o sujeito passivo não ser juridicamente responsável pelo pagamento de tais indemnizações, visto que não era a entidade patronal). Com isto, continuamos perante uma cláusula geral com um conteúdo ainda bastante indeterminado, que cabe ao juiz preencher. Coloca-se quanto a este ponto, porém, a questão da repartição do ónus da prova entre a Administração Fiscal e o contribuinte, sendo aqui que deve tomar-se em atenção a expressão "comprovadamente", incluída na formulação do n.º 1 do artigo 23.º. Em nossa opinião, a expressão refere-se à "indispensabilidade" dos gastos, isto é ao seu intuito lucrativo e à sua conexão com a actividade empresarial, e não à efectiva existência do gasto, à qual nos referiremos adiante (cremos que no mesmo sentido se pronuncia o STA, Ac. de 13/02/2008, Proc. n.º 798/07). Da regra geral da repartição do ónus da prova (artigo 74.º n.º 1 da LGT), resulta que o sujeito passivo tem o ónus de oferecer, de sua iniciativa, alguma prova sobre esses elementos. Uma vez que existe uma obrigação geral de documentação em relação aos factos patrimoniais contabilizados (obrigação que resulta dos artigos 17.º, n.º 3 e 123.º, n.º 2), tal prova deve resultar da documentação contabilística, o que significa que os documentos referentes aos gastos devem mostrar não apenas a ocorrência efectiva dos gastos e o seu montante mas também a sua causa ou motivação (STA, Ac. de 13/02/2008, Proc. n.º 798/07), e desta deve resultar que o gasto tem conexão com a actividade da empresa e tem fim lucrativo. Para completar a interpretação do n.º 1 do artigo 23.º é necessária uma referência à questão da inclusão no seu âmbito de aplicação das perdas, isto é, das diminuições patrimoniais reflectidas no resultado do exercício mas que não têm a qualificação de gastos. Dissemos anteriormente que gastos são os actos, dos quais resultam reduções do património empresarial, realizados com o objectivo de produzir rendimentos ou de manter a fonte produtora. Mas há reduções do património empresarial que não resultam de actos, e sim de factos. É o caso das perdas de valor de activos por mero efeito de flutuações nos preços de mercado. Ora, o artigo 23.º inclui as perdas no conceito de "gastos", como se pode ver pela alínea h) do n.º 1. O critério da indispensabilidade não é aplicável às perdas, pela sua natureza. No entanto, ao incluir o conceito de perdas no âmbito de aplicação do n.º 1, alguma consequência deve ser retirada. Ora parece-nos ser essa consequência que perdas, tal como os gastos em sentido próprio, devem ter relação, ainda que indirecta, com actos de gestão anteriores que cumpram os requisitos do fim lucrativo e da conexão com a actividade empresarial. Por exemplo, a perda de valor ocorrida num activo adquirido sem fim lucrativo ou sem conexão com a actividade empresarial não deve relevar para efeitos fiscais.

Será útil enumerar-se alguns casos entretanto já clarificados pelos tribunais:

- «Os montantes incorridos pela contribuinte em gastos com artigos ofertados a clientes e fornecedores não podem constituir custos fiscais quando, pela ausência de identificação destes, não é possível aferir da sua relação com os proveitos ou ganhos ou com a manutenção da fonte produtora» (TCAS, 22-05-2012, Proc. n.º 05133/11).
- No caso de uma associação desportiva, não são considerados custos indispensáveis à formação do rendimento as multas e outras penalidades impostas por violação de regulamentos desportivos (STA, 02-05-2012, Proc. n.º 930/11).
- Não são de considerar custos indispensáveis à formação do lucro, nos termos do artigo 23.º, «juros e imposto de selo de empréstimos bancários contraídos por uma sociedade e aplicados no financiamento gratuito de sociedades suas associadas» (STA, 30-11-2011, Proc. n.º 0107/11).
- São aceitáveis como perdas (componentes negativas do lucro tributável) as menos-valias resultantes de uma operação de extinção de sociedades, correspondentes à perda de valor das participações detidas pelo sujeito passivo de IRC (TCAS, 31-01-2012, 05097/11).

- Não podem ser deduzidos para efeitos de IRC os custos não suportados pelo sujeito passivo, respeitantes a mercadorias furtadas, objeto de contrato de seguro e cuja respetiva indemnização foi paga pela seguradora, pois que falta ao alegado custo o requisito geral da sua efetividade (STA, 29-06-2011, Proc. n.º 0943/10).
- Não são considerados custos fiscais para efeitos do disposto no art.º 23.º do CIRC, as despesas efetuadas pelo sujeito passivo com o pagamento de benfeitorias aos anteriores locatários de locais que este tomou de arrendamento com a finalidade de que estes cessassem os seus contratos de arrendamento, uma vez que as mesmas não são indispensáveis para a obtenção de proveitos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (TCAS, 01-06-2011 Proc. n.º 06392/02);

2 - O ónus da prova

Questão de evidente relevância relacionada com a problemática da indispensabilidade dos custos é a da titularidade do ónus da prova quanto a essa indispensabilidade. Sobre esta matéria, entendeu o TCAS recentemente (TCAS, 27-03-2012, Proc. n.º 5312/12) que o ónus probatório da indispensabilidade dos gastos não recai, em princípio, sobre o contribuinte. Mas, prossegue o tribunal, «se a administração tributária, atuando submetida ao princípio da legalidade, fundamentadamente, despoleta a dúvida sobre a relação justificada de uma determinada despesa com a atividade do sujeito passivo, necessária e logicamente, por se encontrar mais habilitado para o efeito, compete a este uma explicação sobre a »congruência económica« da operação, a qual não se cumpre com a alegação abstrata e conclusiva de que a despesa se insere no interesse societário e/ou da existência de relação justificada com a atividade desenvolvida, exigindo-se, sim, que o contribuinte alegue e comprove factos concretos, sindicáveis, capazes de demonstrar a realidade, veracidade, das atuações empresariais provocantes dos gastos registados, em ordem a que, entre o mais, não resulte inviabilizada a função fiscalizadora (...)». A mesma doutrina encontra-se reiterada na sentença TCAS, 11-10-2011, Proc. n.º 05010/11.

3 - A prova dos gastos

Frequentemente tratada em sobreposição com a questão da indispensabilidade dos gastos (a sentença do STA, de 13/02/2008, Proc. n.º 798/07, separa claramente as duas questões), coloca-se também a da prova dos próprios gastos. Para que os gastos sejam aceites fiscalmente, a sua existência efectiva tem de ser, pelo menos, susceptível de prova. Este requisito não resulta do n.º 1 do artigo 23.º. Literalmente, a expressão «comprovadamente indispensáveis» refere-se à comprovação do carácter indispensável dos gastos, não à comprovação da sua veracidade. Não é questionável que se trata de dois aspetos bastante distintos. Por exemplo, se uma empresa que se dedica à restauração inclui nos seus gastos contabilizados uma viatura ligeira de passageiros, encontrando-se o gasto suportado documentalmente por uma fatura emitida nos termos legais, não há dúvida de que se encontra comprovada a veracidade do gasto. Mas tal não dispensa o contribuinte do ónus de demonstrar também a indispensabilidade do gasto, nos termos anteriormente expostos. A necessidade de comprovar a veracidade dos gastos decorre, sim, da norma geral de que cabe ao sujeito passivo provar os factos que invoca a seu favor (artigo 74.º n.º 1 da LGT).

Assente a necessidade de comprovar a veracidade dos gastos, uma segunda questão, não menos importante, é a que diz respeito ao meio de efetuar uma tal comprovação. Quanto a este ponto, a regra fundamental é a do artigo 123.º, n.º 2, al. a) do CIRC, segundo a qual «todos os lançamentos [contabilísticos] devem estar apoiados em documentos justificativos (...)». A mesma regra resultaria também, mas apenas complementarmente, do artigo 45.º, n.º 1, al. g) do CIRC (STA, 13-02-2008, Proc. n.º 798/07; TCAS, 18-12-2008, Proc. n.º 2365/08).

Tem-se discutido na doutrina e na jurisprudência quais os requisitos necessários para que poderemos considerar estar perante um documento justificativo. Mais concretamente, tem-se questionado a admissibilidade de gastos documentados através dos chamados documentos internos, i.e. documentos sem qualquer eficácia externa à esfera jurídica do contribuinte, e dos talões de compra, dos quais não consta a identificação do adquirente (vg. STA, 05-07-2012, Proc. n.º 0658/11). Saldanha Sanches, *Custos...*, p. 86, sustenta que só se encontra devidamente comprovado um gasto documentado através de uma fatura que observe todos os requisitos estabelecidos no artigo 36.º, n.º 5 do CIVA. Par uma tal interpretação, o autor apresenta dois argumentos. O primeiro, o de que as exigências previstas na referida disposição devem aplicar-se ao conjunto das relações tributárias por corresponderem às boas práticas contabilísticas. O segundo, que os requisitos

estabelecidos para as faturas no CIVA são os que permitem à escrita da empresa desempenhar todas as funções como instrumento de registo e de informação verificável que é chamada a desempenhar.

Outros autores, porém, objetam que o artigo 123.º, n.º 2, al. a) do CIRC não pode ser interpretado de um modo tão restritivo, pois a sua letra não permitiria (Castro Tavares, *Da relação...*, p. 123; Duarte Morais, *Apontamentos...*, p. 80; Freitas Pereira, *Relevância...*, pp. 346 et seq).

Em apoio da tese de Saldanha Sanches, merecem ser considerados alguns aspetos. O artigo 123.º do CIRC, referente às obrigações contabilísticas dos sujeitos passivos, deve ser interpretado tendo em vista que a contabilidade constitui a base para a determinação da base tributável das empresas residentes e dos estabelecimentos estáveis. Ora, a contabilidade cumpre fundamentalmente uma função probatória, tanto no direito privado como no direito fiscal e para poder cumprir essa função probatória tem de assentar em documentos que demonstrem a veracidade dos factos contabilizados. Assim toda a disciplina relativa aos documentos que servem de suporte à contabilidade tem de estar necessariamente marcada por esta função probatória. E não só o carácter externo dos documentos é essencial à sua função probatória, uma vez que um documento produzido internamente e, sem intervenção de terceiro, não pode ter qualquer valor probatório, como os elementos constantes do artigo 36.º, n.º 5 do CIVA são, também eles, essenciais à função probatória de um documento referente a um gasto.

No entanto, se o gasto puder realmente ser comprovado por outro meio, não existe fundamento jurídico para a sua recusa, em face da letra do artigo 123.º, n.º 2, al. a) do CIRC. É esta a tese de Freitas Pereira, exposta claramente nos seguintes termos: «a substituição de um documento externo por um documento interno pode, no plano exclusivo da determinação do lucro tributável, não ser irremediável se, contendo este último todos os elementos indispensáveis que devia conter o primeiro, a veracidade da operação subjacente puder ser demonstrada». Cabe, evidentemente, ao contribuinte, fazer essa demonstração. Ora, pelas razões já expostas, nem os talões de compra nem os documentos produzidos internamente são aptos a provar a veracidade dos gastos.

Os gastos consideram-se devidamente comprovados ou documentados quando se encontram apoiados em documentos externos, em termos de possibilitar conhecer fácil, clara e precisamente, a operação, evidenciando a sua causa, natureza e montante. Quando tal não acontece, tais gastos são considerados despesas confidenciais (TCAS, 30/01/2007, Proc. n.º 1486/06). No entanto, é aceitável, em caso de inexistência de documento de origem externa e mesmo nos casos em que este devesse existir, a prova dos custos através de documento interno, que contenha os elementos essenciais das facturas, desde que a veracidade da operação subjacente seja inequivocamente assegurada por outros meios de prova (TCAS, 01-06-2011, Proc. n.º 04589/11; TCAS, 02/02/2010, Proc. n.º 3669/09).

Jurisprudência

STA, 05-07-2012, Proc. 0658/11; STA, 29-06-2011, Proc. n.º 0943/10; STA, 13-02-2008, Proc. n.º 0798/07; STA, 07-02-2007, Proc. n.º 1046/05; STA, 29.3.2006, Proc. n.º 1236/05

TCAN, 04-02-2010, Proc. n.º 169/01; TCAN, 11-01-2007, Proc. n.º 70/01; TCAN, 27-07-2006, Proc. n.º 144/01; TCAN, 29-06-2006, Proc. n.º 106/03; TCAN, 14-06-2006, Proc. n.º 253/04.

TCAS, 28-02-2012, Proc. n.º 05201/11; TCAS, 31-01-2012, Proc. n.º 5097/11; TCAS, 22-05-2012, Proc. n.º 05133/11; TCAS, 01-06-2011 Proc. n.º 06392/02; TCAS, 20-06-2006, Proc. n.º 365/03; TCAS, 08-02-2011, Proc. n.º 3993/10; TCAS, 30-11-2010, Proc. n.º 4002/10; TCAS, 02-02-2010, Proc. n.º 3669/09; TCAS, 17-07-2007, Proc. n.º 1107/06; TCAS, 15-09-2009, Proc. n.º 2552/08; TCAS, 29-04-2003, Proc. n.º 3101/01; TCAS, 06-10-2009, Proc. n.º 3022/09; TCAS, 30-06-2009, Proc. n.º 2475/08; TCAS, 11-07-2007, Proc. n.º 1789/07; TCAS, 30-01-2007, Proc. n.º 1486/06; TCAS, 12-12-2006, Proc. n.º 159/04; TCAS, 30-06-2009, Proc. n.º 2475/08.

Bibliografia

Castro Tavares, *Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos*, CTF, n.º 396, pp. 7 a 177; Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, pp. 79-94; Freitas Pereira, *Parecer de Centro de Estudos Fiscais do Ministério das finanças n.º 3/92, de 6 de Janeiro de 1992*, CTF, n.º 365, pp. 343-352;

Moura Portugal, *Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, 2004, pp. 113 et seq; Saldanha Sanches: *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 383 et seq; *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006; *Custos Mal Documentados e Custos Não-documentados: O Seu Regime de Dedutibilidade, Anotação ao Acórdão do STA de 16 de Fevereiro de 2000, recurso n.º 24.133*, Fiscalidade, n.º 3, Julho de 2000, p. 86; Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2010, pp. 77-78.

Por Patrícia Anjos Azevedo

Com a transição do POC para o SNC, as terminologias utilizadas quer em termos contabilísticos, quer em termos fiscais, foram alteradas. Passou-se a uma aproximação/identificação entre as duas áreas. Tal facto justifica que a epígrafe desta disposição tenha alterado de "custos ou perdas" para "gastos", em virtude das alterações introduzidas ao CIRC por intermédio do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

N.º 1

A noção de "gastos" aparece-nos enunciada no início deste n.º 1 do art.º 23.º do CIRC. Efectivamente, importará "comprovar" a sua "indispensabilidade" para a realização dos rendimentos da empresa (anteriormente designados por proveitos) ou para a manutenção da sua fonte produtora - esta é a enunciação da lei, a título de verdadeira "cláusula geral".

Em termos fiscais, a comprovação dos "gastos" tem por base documentos justificativos (prova documental), nomeadamente facturas ou documentos equivalentes. O lucro tributável é encontrado com base nos registos contabilísticos do sujeito passivo.

No entanto, muitas vezes, em virtude de situações de perda, extravio, etc., o contribuinte não dispõe do respectivo documento de suporte, ou, dispondo do mesmo, pode tal documento encontrar-se dotado de irregularidades em termos de forma.

Deste modo, a jurisprudência⁴⁵ e doutrina⁴⁶ acerca desta temática são férteis em relatos casuísticos, onde se demonstra precisamente a necessidade de preencher o conceito de "custo" (ou, na terminologia mais recente, "gasto"), bem como justificar/documentar a sua indispensabilidade para obtenção de "proveitos" (na terminologia mais recente, "rendimentos") ou para a manutenção da fonte produtora⁴⁷.

N.º 1, alínea b)

Sobre este assunto descrito na alínea b), pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo em Acórdão relativo ao Recurso 26176, datado de 19/12/2001⁴⁸. De facto, a recorrente pretendia que os montantes gastos em ofertas para clientes fossem dedutíveis ao lucro tributável. Como argumento principal, acusa-se o Acórdão recorrido de violar o disposto nesta alínea b) do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, uma vez que a recorrente considera tais despesas como indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, de modo a constituir custos (na terminologia actual, gastos).

Além disso, alega-se que do Acórdão recorrido deveria constar o apuramento do lucro tributável feito indirectamente por métodos indiciários, aliás conforme disposto no art.º 52.º do CIRC (actual art.º 57.º do CIRC), que aliás remete para as situações do art.º 87.º da LGT - sobre aplicação de métodos indirectos de tributação. Em relação aos factos materiais provados, no Acórdão recorrido salienta-se o facto de ter sido solicitado ao impugnante o preenchimento do ónus da prova, a fim de se comprovar o destino dos bens tidos como ofertados, o que não acontece apesar de os custos de aquisição constarem da contabilidade da empresa.

⁴⁵ Muitos seriam os exemplos a referenciar, pelo que optamos por apenas apresentar alguns exemplos, em particular, e a título ilustrativo, ao longo desta análise.

⁴⁶ Vide PORTUGAL, António Moura, *A dedutibilidade dos Custos*, 2004.

⁴⁷ Uma das situações mais conhecidas da discussão jurisprudencial é a questão relativa aos "cheques-auto". O acórdão que se indica e descreve de seguida serve para nos elucidar melhor sobre tal questão. Recurso 893/08 do STA - Descritores: IRC - Cheques auto - Custo fiscal - Despesas confidenciais /ou não documentadas - Tributação autónoma - As despesas não documentadas não devem ser havidas como custo fiscal e estão sujeitas a tributação autónoma de 10%, (cfr Art.º 41.º, n.º 1, h) CIRC, na redacção então vigente e Art.º 4.º do DL 192/90, de 9 de Junho). Para a definição de despesas confidenciais, a decisão recorrida socorre-se da jurisprudência do STA (Rec. 17812, de 23/03/1994), indicando que "despesas confidenciais são despesas que, como a própria designação indica, não são especificadas, ou identificadas, quanto à sua natureza, origem ou finalidade". Além disso, também de acordo com o STA (Rec. 488/07), "os cheques auto são títulos de pagamento de combustível e outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores, uma vez que, depois de adquiridos, tais cheques podem ser utilizados na aquisição daqueles produtos, como podem ser trocados novamente, pelo menos em parte, por moeda".

A aquisição dos cheques não traduz um custo - só há despesa no momento da aquisição do combustível. A mera detenção dos cheques não espelha um custo. A concretização da despesa é que é um custo. [Este entendimento tem sido sufragado em jurisprudência párida do STA.] A comprovação do custo só ocorre mediante recibo do abastecedor. Só se pode falar em custo pela comprovação da afectação da viatura. O custo fiscal dedutível e o encargo no abastecedor e não o cheque auto. Só a concretização do fornecimento do combustível é que lhe retira a natureza de despesa confidencial. Nem assim se pode falar de custo fiscalmente dedutível, uma vez que não está documentada a sua essencialidade. Os cheques auto são títulos de pagamento de combustível ou outros produtos. A aquisição dos cheques é uma mera troca de meios de pagamento e não é um custo dedutível, pois a despesa só se dá no momento da aquisição do combustível. Devem ser consideradas despesas confidenciais (sujeitas a tributação autónoma) quando não se conhece o destino dos referidos cheques.

⁴⁸ Disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta_nsl/3515bbbf22e1bb1e680256f8e003e49316dda9300ad16900c80256b3b0042a0e37?OpenDocument

dedutível, pois só há despesa no momento em que é adquirido o combustível. III. Se é desconhecido o destino dado a tais cheques, estes devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas e, consequentemente, tributados autonomamente (acórdão do STA de 2009/01/07, Proc. n.º 893/08).

IRC. Custos de exercício. Indispensabilidade - À luz do preceituado no art.º 23.º n.º 1 do Código do IRC, a indispensabilidade dos custos ou perdas à realização de proveitos e à manutenção da fonte produtora é de aferir a partir de um juízo positivo de subsunção na actividade societária concretamente exercida e com abstracção de um qualquer e necessário nexa causal (acórdão do TCA Sul de 2009/09/15, Proc. n.º 2552/08).

Impugnação judicial. IRC. Custos. Prova - I. Tendo a administração fiscal coligido para os autos indícios certos e seguros da prova da falsidade das facturas desconsideradas como custos, cabia por sua vez à contribuinte, infirmá-los, ou seja efectuar a prova da efectiva aderência de tais facturas com a realidade, no que consistiam "os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido", ou seja, as razões que podem levar à almejada anulação, ou ainda, criar a fundada dúvida sobre os mesmos. II. Não logra fazer tal prova, a impugnante que através dos depoimentos das testemunhas inquiridas e dos documentos juntos não alcança a prova da efectiva aderência de tais facturas com a realidade e nem, sequer, coloca em dúvida séria, fundada, que tais prestações de serviços não tenham, efectivamente, acontecido, com a dimensão que da sua contabilidade emanava (acórdão do TCA Sul de 2009/11/25, Proc. n.º 3163/09).

IRC. Custos de exercício. Qualificação de custos. Dedução de encargos. Subsídio de alimentação. Despesas elegíveis. Ónus de prova - I. São fiscalmente dedutíveis para efeitos do disposto no art.º 23.º do Código do IRC os pagamentos feitos a restaurantes por empresa de construção civil como contrapartida do fornecimento de refeições tomadas por trabalhadores seus que desloca para obras situadas em vários locais. II. O facto de a empresa pagar aos mesmos trabalhadores subsídio de refeição não configura uma duplicação de custos capaz de afastar a dedutibilidade das despesas feitas nos restaurantes. III. Na actuação administrativa em sede de avaliação da indispensabilidade para a obtenção de proveitos de despesas contabilizadas como custos, cumpre-lhe tão só o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação e, ao invés, cabe ao contribuinte demonstrar que aquelas despesas como tal se lhe apresentaram e assim as considerou, fundamentadamente, uma vez que a ele cabe, exclusivamente, a definição das estratégias empresariais próprias (acórdão do STA de 2010/04/21, Proc. n.º 774/09).

IRC. Custos - I. Em matéria de custos ou perdas, para efeitos de IRC, numa perspectiva abrangente, global, apresenta-se-nos incontornável a ideia de que, na respectiva definição, classificação, o legislador pretendeu erigir como elemento determinante, angular, o requisito da indispensabilidade "para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora", nos termos privativos do art.º 23.º n.º 1 do Código do IRC (CIRC). II. Quando o art.º 41.º n.º 1 alínea c) do CIRC não permite a dedução dos impostos que, incidindo sobre terceiros, a empresa fica, por lei, desautorizada a suportar, julgamos sintomático do propósito legislativo, reforçando-o, de que somente sejam tidos como custos relevantes e elegíveis os necessários ao normal, estrito, exercício da actividade desenvolvida pelo ente empresarial. III. Na linha do afirmado no acórdão do STA de 06-12-2000 (pleno/CT), rec. 19.003, a "indispensabilidade não se verifica (estando) em causa uma falta de cumprimento das leis fiscais". IV. A causa directa e necessária de a impugnante ter sido chamada a pagar o IVA, em litígio, contabilizado, por si, como custo em 1994, foi a omissão, que cometeu, na liquidação e cobrança do imposto aos seus clientes, que, em última análise, o teriam de suportar, nos termos e para os efeitos dos art.ºs 19.º a 26.º do Código do IVA, pelo que é inviável a sua dedutibilidade (acórdão do TCA Sul de 2011-03-29, Proc. n.º 4001/10).

Artigo 24.º - Variações patrimoniais negativas

Nas mesmas condições referidas para os gastos, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto:

- a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;
- b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;
- c) As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;
- d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;
- e) As relativas a impostos sobre o rendimento.

ANOTAÇÕES

Por Nina Aguiar

O artigo 24.º é simétrico do artigo 21.º, pelo que se aplicam a respeito do primeiro preceito as considerações que fizemos acerca do segundo, acerca da sua função sistemática e da sua estrutura.

Pretende-se com esta norma fazer reflectir no lucro tributável decréscimos patrimoniais que, não tendo sido tratados contabilisticamente como réditos mas reflectidos no capital próprio, se traduzam em reduções da capacidade contributiva. Casos de decréscimos patrimoniais a incluir na previsão do n.º 1 poderão ser as regularizações de grande significado (de sinal negativo), desde que observado o princípio da especialização dos exercícios (o artigo 18.º prevê no n.º 2 a imputação ao período de tributação respeitantes a períodos anteriores, restringindo essa possibilidade aos casos em que tais factos eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos na data de encerramento das contas do período a que respeitem). Recentemente, o STA considerou como variação patrimonial negativa não reflectida no resultado contabilístico e a incluir no lucro tributável, a eliminação do crédito referente ao preço da venda de um imóvel, que anteriormente foi objeto de um contrato-promessa de compra e venda com eficácia real e em relação ao qual se considerou o preço não recebido como proveito no ano da celebração do contrato-promessa (STA, 09-05-2012, Proc. 0269/12). O n.º 1 enumera também, à semelhança do que faz o artigo 21.º, um grupo de excepções à relevância fiscal das variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido.

São essas excepções:

- a) "As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC". O preceito está em sintonia com o entendimento de que também não são admitidos como gastos as liberalidades contabilisticamente tratadas como gastos e valem a este respeito todas as considerações realizadas a propósito do artigo 23.º. O fundamento desta restrição reside na incompatibilidade de princípio entre as liberalidades e o fim lucrativo das empresas, qualquer que seja a sua forma jurídica;
- b) "As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade". Há que observar que hoje, após a reforma do Código do IRC de 2009, muitas menos-valias potenciais ou latentes - v.g. algumas perdas chamadas "por imparidade" - são efectivamente aceites como custos, mas são-no apenas quando se encontrem reflectidas no resultado contabilístico. O que aqui se exclui são apenas as menos-valias potenciais evidenciadas contabilisticamente no balanço mas não reconhecidas no resultado contabilístico;
- c) "Saídas, em dinheiro ou em espécie, a favor dos titulares do capital". Aqui se incluem a distribuição de resultados do exercício, mas também a distribuição de resultados transitados, a restituição de prestações suplementares, a partilha de património em caso de redução do valor nominal do capital social e a partilha em caso de liquidação da sociedade. Aqui deverá também ser incluído o reembolso de capital previsto no art.º 346.º do Código das Sociedades Comerciais; E variações patrimoniais negativas (perdas) que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio. Na anterior redacção do preceito (redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07), não se previam expressamente as variações patrimoniais decorrentes de operações sobre capital próprio. A doutrina defendia já então que tais variações não deveriam em caso algum influenciar o lucro tributável (Ferreira, *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, op. cit., pp. 221);
- d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação. Com efeito, como já se deixou explicado no comentário ao artigo 21.º, as prestações do associante ao associado tem a mesma natureza das saídas em favor dos sócios. Não devem por isso influenciar a base tributável;

e) As relativas a impostos sobre o rendimento. O artigo 41.º, n.º 1, al. a) determina a indedutibilidade dos impostos sobre os lucros nos casos em que tais impostos tenham sido incluídos no resultado contabilístico, o preceito aqui considerado exclui a dedução dos mesmos impostos quando estes tenham sido reconhecidos contabilisticamente através de contas de capital.

Jurisprudência

STA, 09-05-2012, Proc. n.º 0269/12 (anulação de crédito que a recorrida detinha na qualidade de promitente vendedora, por resolução de contrato-promessa com eficácia real, quando o preço de venda já tinha sido incluído no lucro tributável como rédito); STA, 11-02-2009, Proc. n.º 0862/08; STA, 06/03/2008, Proc. n.º 147/07 (gratificações, venda de acções próprias); STA, 28/10/2009, Proc. n.º 543/09 (gratificações); STA, 11/02/2009, Proc. n.º 0862/08 (venda de acções próprias); STA, 01-06-2005, Proc. n.º 0228/05 (venda de quotas próprias); TCAS, 12/10/2004, Proc. n.º 184/03 (gratificações); TCAS, 19/10/2004, Proc. n.º 7127/02 (venda de quotas próprias); TCAS, 26/06/2001, Proc. n.º 4736/01 (liberalidade); TCAN, 29/06/2006, Proc. n.º 410/04 (planos de opção de subscrição ou de compra de acções); TCAN, 26/04/2006, Proc. n.º 00314/01 (gratificações);

Bibliografia

Almeida, *Nota Sobre as Variações Patrimoniais Positivas e Negativas no Código do IRC*, Fisco n.º 41, 1989, pp 22-23; Duarte Morais, *Apontamentos ao Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, 2007, pp. 95-97; Ferreira, *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, Lisboa, 1997; Guimarães, *As Variações Patrimoniais (POC e CIRC)*, *Jornal de Contabilidade*, n.º 208, 1994, pp. 169-177.

Disposições relacionadas

Artigos 18.º e 21.º do CIRC.

Por Patrícia Anjos Azevedo

Mutatis mutandis, e de acordo com o mesmo mecanismo utilizado no âmbito do art.º 21.º (sobre variações patrimoniais positivas), esta disposição equipara a "gastos" as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício. Sendo assim, as situações não contempladas no elenco de excepções que se segue, concorrerão para a formação do lucro tributável.

Alínea a)

Contemplam-se aqui, a título de excepção, as variações patrimoniais negativas não reflectidas no período de tributação em questão que não estejam contempladas ou que não possam ser associadas ao escopo da empresa.

Alínea c)

Quer-se significar, com esta alínea, a remuneração do capital investido.

Nota: A redacção desta disposição sofreu algumas compressões em virtude das alterações introduzidas ao CIRC, por intermédio do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

Alteraram-se também as situações ainda contempladas no texto actual da disposição - acrescentou-se uma alínea e) e modificou-se o texto da alínea c).

Assim, a título de curiosidade, e para efeitos de comparação, veja-se a redacção anterior:

Artigo 24.º (Variações patrimoniais negativas)

1 - Nas mesmas condições referidas para os custos ou perdas, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício, excepto:

- a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;
- b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;
- c) As saídas, em dinheiro ou espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património;
- d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação.

iguais, durante o período de vida útil remanescente do activo em apreço ou - sem prejuízo do disposto nos art.ºs 38.º e 46.º - até ao período de tributação anterior àquele em que ocorrer o respectivo abate físico, desmantelamento, abandono, inutilização ou transmissão (cfr. n.º 4).

Ver: art.º 18.º; art.º 35.º; art.º 36.º; art.º 37.º; art.º 38.º; art.º 46.º; art.º 74.º.

Doutrina administrativa

Descongestionamento das pendências judiciais (Informação vinculativa - Proc. n.º 2253/06, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição do director-geral dos impostos, de 2006/12/07).

Provisões - Créditos sobre hospitais convertidos em sociedades anónimas (Informação vinculativa - Proc. n.º 782/04, com despacho concordante do substituto do director-geral dos impostos, de 2008/02/28).

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Activos não correntes detidos para venda (Circular n.º 8/2011 de 5 de Maio).

Artigo 36.º - Perdas por imparidade em créditos

1 - Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;
- b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;
- c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

2 - O montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos referidos na alínea c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

- a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
- c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
- d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

3 - Não são considerados de cobrança duvidosa:

- a) Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
- b) Os créditos cobertos por seguro, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;
- c) Os créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;
- d) Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.

Anotações

Por Nina Aguiar

Jurisprudência

Provisões por risco de incobrabilidade de créditos: STA, 25/01/2006, Proc. n.º 830/05; STA, 18/05/2005, Proc. n.º 0132/05; STA, 30/04/2003, Proc. n.º 0101/03; STA, 02/04/2008, Proc. n.º 807/07; STA, 18/10/2006, Proc. n.º 668/06; STA, 24/01/2007, Proc. n.º 491/06 (créditos no âmbito de relações especiais); TCAS, 06/06/2006, Proc. n.º 461/03; TCAS, 19/07/2006, Proc. n.º 01095/06; TCAS, 21/02/2006, Proc. n.º 7016/02; TCAS,

23/11/2010, Proc. n.º 3869/10; TCAS, 15/06/2010, Proc. n.º 3976/10; TCAS, 23/02/2010, Proc. n.º 3751/10; TCAN, 18/01/2007, Proc. n.º 49/01; TCAN, 26/10/2006, Proc. n.º 309/04; TCAN, 12/10/2006, Proc. N.º 36/02 (processo judicial em curso);

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 35.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

As perdas por imparidade previstas neste artigo correspondem à anterior "provisão para créditos de cobrança duvidosa" e respeitam a créditos resultantes da actividade normal que, no termo do período de tributação, se afigurem como de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade [cfr. art.º 35.º n.º 1 alínea a)], pelo que assentam, para efeitos da respectiva determinação, na avaliação do risco de incobrábilidade de tais créditos, o qual se considera justificado sempre que (cfr. n.º 1):

- a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas (regulado desde 18 de Setembro de 2004 pelo Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março) ou processo de execução (cuja regulamentação legal consta do Código de Processo Civil) (ou equivalente em tribunal estrangeiro);
- b) Os créditos tenham sido objecto de reclamação judicial ou em tribunal arbitral [na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011)]; ou
- c) Os créditos se encontrem em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e o sujeito passivo (credor) tenha na sua posse provas objectivas da situação de imparidade e, bem assim, da efectivação de diligências tendentes à sua cobrança, sendo que, nestes casos, o montante anual acumulado da perda por imparidade não pode exceder as percentagens dos créditos em mora fixadas no n.º 2 em função da antiguidade da mora.

Nos casos das alíneas a) e b) do n.º 1, as perdas por imparidade são aceites para efeitos fiscais até ao montante correspondente a 100% dos créditos, uma vez que se trata de processos cuja pendência demonstra de modo manifesto a incapacidade do devedor em solver as suas dívidas.

De notar que não há mora em caso de diferimento do prazo de pagamento com acordo do sujeito passivo (credor) e, tratando-se de créditos titulados por letras, a contagem do período de mora inicia-se na data do vencimento da letra.

Ainda que o Código não faculte qualquer definição do conceito de actividade normal, deve considerar-se que esta apenas abrange operações que envolvam transacções correntes (ou, seja, operações de natureza comercial relacionadas com venda de bens ou prestação de serviços respeitantes à actividade do sujeito passivo), pelo que não são aceites para efeitos fiscais as perdas por imparidade previstas neste artigo quando relativas a quaisquer outros créditos (v.g. adiantamentos a fornecedores, alienação de activos não correntes, etc. - cfr. parecer do Centro de Estudos Fiscais n.º 11/95).

Excluem-se do regime previsto nos n.ºs 1 e 2 os seguintes créditos, ainda que em mora (cfr. n.º 3):

- a) Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou em que tais entidades tenham prestado aval;
- b) Os créditos cobertos por seguro - excepto na parte relativa ao descoberto obrigatório - ou por garantia real (v.g. hipoteca ou penhor);
- c) Os créditos sobre titulares de mais de 10% do capital ou membros dos órgãos sociais do sujeito passivo, excepto em caso de pendência de processo de insolvência e de recuperação de empresas, processo de execução ou reclamação judicial ou em tribunal arbitral;

fiscalmente relevantes - v.g. desvalorizações excepcionais decorrentes do abate, nos períodos de tributação de 2010, 2011 ou 2012, de programas e equipamentos informáticos de facturação substituídos em consequência da exigência de certificação de software nos termos do art.º 123.º n.º 9 do Código, embora com dispensa de aceitação prévia [cfr. art.º 101.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011) e 117.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE 2012)].

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 2 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 35.º; art.º 15.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Doutrina administrativa

Activos não correntes detidos para venda (Circular n.º 8/2011 de 5 de Maio).

Desreconhecimento do activo relativo aos direitos de contratação de jogadores profissionais, por revogação ou rescisão do contrato de trabalho desportivo (Circular n.º 12/2011 de 19 de Maio).

Artigo 39.º - Provisões fiscalmente dedutíveis

1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

- a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;
- b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;
- c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;
- d) As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável.

2 - A determinação das provisões referidas no número anterior deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação.

3 - Quando a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respectivo desconto ficam igualmente sujeitos a este regime.

4 - As provisões a que se referem as alíneas a) a c) do n.º 1 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 consideram-se rendimentos do respectivo período de tributação.

5 - O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.

6 - O montante anual acumulado das provisões técnicas, referidas na alínea c) do n.º 1, não devem ultrapassar os valores mínimos que resultem da aplicação das normas emanadas da entidade de supervisão.

Anotações

Por Nina Aguiar

A IV Directiva relativa às contas anuais das sociedades (Directiva 78/660/CEE, de 25 de Julho de 1978) estipula (artigo 20.º, n.º 1) que “as provisões têm por objecto cobrir as responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência”, acrescentando (n.º 3) que “as provisões não podem ter por objecto corrigir os valores dos elementos do activo”. Uma provisão é, pois, o reconhecimento contabilístico antecipado de uma obrigação de natureza patrimonial que se julga ou se sabe que irá ocorrer no futuro. Não pode ser o reconhecimento contabilístico de uma perda de valor de um activo. No direito fiscal português, tradicionalmente, incluíam-se nas provisões fiscalmente dedutíveis os reconhecimentos de certos tipos de perdas no valor de activos, como os créditos comerciais, e assim aconteceu concretamente com o artigo 39.º do CIRC até à alteração da respectiva redacção efectuada com o Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho. Ao adaptar o CIRC à nova regulação contabilística entrada em vigor em 2010 (o designado Sistema de Normalização Contabilística), o legislador entendeu corrigir este aspecto, pelo que as perdas de valor dos créditos comerciais se encontram agora previstas no artigo 35.º (perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis) e deixaram de ser consideradas provisões.

N.º 1

O n.º 1 enumera taxativamente as provisões dedutíveis, num elenco muito restrito.

Nas alíneas c) e d) prevêem-se provisões para actividades específicas - a actividade seguradora, indústria extractiva e tratamento e gestão de resíduos;

Na al. b) prevêem-se provisões para garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;

Sobra, como categoria mais genérica, a al. a), na qual cabem provisões que cubram qualquer tipo de obrigações patrimoniais futuras, mas impondo-se como condição para a dedutibilidade fiscal de tais provisões que se encontre em curso um processo judicial “por facto que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação”. Exceptuando os casos bem delimitados das alíneas b), c) e d), portanto, para que uma provisão seja fiscalmente aceite é necessário que se encontre em curso um processo judicial, normalmente uma acção interposta pelo credor contra o sujeito passivo, do qual possa resultar a declaração da obrigação do sujeito passivo. É ainda necessário que seja respeitado o princípio da especialização dos exercícios (que o CIRC consagra no artigo 18.º, n.º 1), i.e, é preciso que a obrigação, a ser declarada pelo tribunal, tenha a sua competência temporal (de acordo com o critério da competência económica, também estabelecido no artigo 18.º, n.º 1) no período de tributação em que a provisão é constituída. É evidente que esta última condição nem sempre poderá ser satisfeita. Se se trata, por exemplo, de uma indemnização, por um facto que ocorreu no exercício N, mas a acção judicial é apenas interposta no ano N1, o sujeito passivo não tem a possibilidade de prever a ocorrência da obrigação no exercício N e deverá poder constituir a respectiva provisão no exercício N1.

Menos evidente poderá ser qual o procedimento correcto quando o administrador da empresa se encontre na posse de dados que permitam um juízo de probabilidade de uma obrigação patrimonial futura sem que se encontre em curso qualquer processo judicial. Nesta situação, o critério estrito da norma fiscal pode ocasionar um desfasamento entre o momento em que deve ter lugar o reconhecimento contabilístico da provisão e o momento da sua dedutibilidade fiscal. À luz do princípio de conexão formal entre o cálculo do lucro tributável e o resultado contabilístico, estabelecido no artigo 17.º, n.º 1, podem suscitar-se dúvidas sobre se esse desfasamento é admissível, geradoras de insegurança jurídica para o contribuinte, porque falta na lei portuguesa um preceito como o artigo 19.º, n.º 3 da Lei do Imposto sobre Sociedades espanhol, ou como o artigo 109.º, n.º 4, al. a) do Texto Único dos Impostos sobre o Rendimento italiano, que, complementando o referido princípio de conexão formal, esclareça sobre a possibilidade de se deduzirem fiscalmente gastos relevados contabilisticamente em períodos anteriores. Finalmente, ainda relacionada com o problema da com-

petência temporal das provisões previstas neste preceito, é a questão da possibilidade de constituir a provisão em momento posterior ao que resulta de uma aplicação estrita do critério temporal do artigo 39.º, n.º 1. Por exemplo, tendo sido proposta no ano N acção judicial contra o sujeito passivo em que é reclamado um crédito, pode o sujeito passivo constituir a provisão respectiva apenas no ano N1? Esta é a questão mais discutida até hoje nos tribunais portugueses a propósito de provisões. A jurisprudência portuguesa tem respondido negativamente a esta questão, alicerçada no princípio da especialização dos exercícios. De acordo com a doutrina que tem prevalecido na jurisprudência portuguesa, a competência temporal das provisões resultam da conjugação do princípio da especialização dos exercícios com o princípio da prudência. Este permite antecipar a imputação de um gasto ou de uma perda, em relação ao momento em que estes deverão efectivamente ocorrer, imputando-os ao exercício em que esse gasto ou perda se tornam previsíveis e o seu montante estimável. O momento em que o gasto ou perda se tornam previsíveis e o seu montante estimável marcam a competência temporal dos factos respectivos.

Ao protelar a imputação do gasto ou perda em relação a este momento, o sujeito passivo desrespeita o princípio da especialização dos exercícios (TCAN, 26/10/2006, Proc. n.º 309/04; TCAN, 14/06/2006, Proc. n.º 258/04). No entanto, existem também decisões que, no caso específico que mais releva para o preceito ora em análise, a de encargos que se tornam previsíveis na sequência de processos judiciais em curso, a avaliação do risco se torna subjectivo e devem apoiar-se sobretudo em elementos e informações fornecidos pelos advogados que acompanham o processo, podendo a provisão ser constituída em momento posterior ao da instauração da acção (TCAN, 12/10/2006, Proc. n.º 36/02).

N.º 2

Um aspecto temporal importante, todas as condições impostas pela norma para a dedutibilidade das provisões devem verificar-se no final do período de tributação. As condições existentes no último dia do período impositivo determinam a competência temporal da provisão.

N.º 3

Em linha com a norma contabilística europeia aplicável (NIC 37), a lei fiscal admite que o contribuinte, na quantificação da provisão, atribua à obrigação futura um valor actual pela aplicação de uma taxa de desconto, quando a diferença resultante da aplicação dessa taxa seja significativa

Jurisprudência

TCAN, 26/10/2006, Proc. n.º 309/04; TCAN, 12/10/2006, Proc. n.º 36/02; TCAN, 14/06/2006, Proc. n.º 258/04;

Bibliografia

Duarte Moraes, *Apostamentos ao Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, 2007, pp. 119-129; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., pp. 401-403.

Disposições relacionadas

Artigo 18.º CIRC.

Por Sandra Videira e Victor Duarte

O regime fiscal das provisões - constante do art.º 34.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho - foi objecto de revisão na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo enumera de modo taxativo as provisões fiscalmente relevantes - ou seja, os gastos fiscais decorrentes de responsabilidades cuja natureza se encontre claramente definida e que, no final do período de tributação (cfr. n.º 2), ainda que de verificação provável ou certa, comportem algum grau de incerteza quanto ao seu montante ou data de ocorrência.

- b) A cadeia de participações directas e indirectas existentes entre entidades residentes e a entidade não residente, bem como todos os instrumentos jurídicos que respeitem aos direitos de voto ou aos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais;
- c) A demonstração do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados para a determinação do IRC que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

10 - Quando o sujeito passivo residente em território português, que se encontre nas condições do n.º 1 ou do n.º 2, esteja sujeito a um regime especial de tributação, a imputação que lhe seria efectuada, nos termos aí estabelecidos, é feita directamente às primeiras entidades, que se encontrem na cadeia de participação, residentes nesse território sujeitas ao regime geral de tributação, independentemente da sua percentagem de participação efectiva no capital da sociedade não residente, sendo aplicável o disposto nos n.ºs 3 e seguintes, com as necessárias adaptações.

11 - Para efeitos da determinação das percentagens previstas nos n.ºs 1 e 2 são, igualmente, tidas em consideração as partes de capital e os direitos detidos, directa e indirectamente, por entidades com as quais o sujeito passivo tenha relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º.

12 - O disposto neste artigo não se aplica quando a entidade não residente em território português seja residente ou esteja estabelecida noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado membro do espaço económico europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, e o sujeito passivo demonstre que a constituição e funcionamento da entidade correspondem a razões económicas válidas e que esta desenvolve uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao artigo 60.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)

O art.º 66.º do CIRC relaciona-se também com a sujeição a um regime fiscal privilegiado. Assim, prevê a tributação aos sócios por lucros não repatriados (regime de imputação).⁶⁸

Esta disposição demonstra-nos a possibilidade de tributação, no Estado de residência, dos lucros (ainda que não distribuídos) das sociedades instaladas em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados detidas por sócios não residentes.

Consagra-se, assim, uma espécie de “transparência fiscal”⁶⁹ destas sociedades, materializada na tributação apenas dos sócios individualmente considerados e não da sociedade, em si.

Artigo 67.º - Subcapitalização

1 - Quando o endividamento de um sujeito passivo para com entidade que não seja residente em território português ou em outro Estado -membro da União Europeia com a qual existam relações especiais, nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º, com as devidas adaptações, for

⁶⁸ Em termos doutrinários sobre esta matéria, vejam-se, entre outros: FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005; TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal* (2.ª edição), Almedina, Coimbra, 2010; XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição, Almedina 2007 e, ainda ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabusivas», in *A Fiscalidade como instrumento de recuperação económica* (coordenação: Sónia Monteiro, Suzana Costa e Liliana Pereira), Vida Económica, 2011; ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «A importância dos preços de transferência no contexto do planeamento fiscal», in *Duval Ferreira Advogadas*, newsletter n.º 1, Julho de 2010 (disponível online em: http://duvalferreira-advogadas.com/publicacoes/Duval_newsletter_julho_2010.pdf); ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «O princípio da transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas», in *Os 10 anos de investigação da CIE - Estudos Jurídico-Económicos*, Almedina, 2010.

⁶⁹ Cfr. regime/comentário relativo ao art. 6.º do CIRC.

excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

2 - É equiparada à existência de relações especiais a situação de endividamento do sujeito passivo para com um terceiro que não seja residente em território português ou em outro Estado-membro da União Europeia, em que tenha havido prestação de aval ou garantia por parte de uma das entidades referidas no n.º 4 do artigo 63.º.

3 - Existe excesso de endividamento quando o valor das dívidas em relação a cada uma das entidades referidas nos números anteriores, com referência a qualquer data do período de tributação, seja superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio do sujeito passivo.

4 - Para o cálculo do endividamento são consideradas todas as formas de crédito, em numerário ou em espécie, qualquer que seja o tipo de remuneração acordada, concedido pela entidade com a qual existem relações especiais, incluindo os créditos resultantes de operações comerciais quando decorridos mais de seis meses após a data do respectivo vencimento.

5 - Para o cálculo do capital próprio adiciona-se o capital social subscrito e realizado com as demais rubricas como tal qualificadas pela regulamentação contabilística em vigor, excepto as que traduzem mais-valias ou menos-valias potenciais ou latentes, designadamente as resultantes de reavaliações não autorizadas por diploma fiscal ou da aplicação do método da equivalência patrimonial.

6 - Com excepção dos casos de endividamento perante entidade residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável que conste de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, não é aplicável o disposto no n.º 1 se, encontrando-se excedido o coeficiente estabelecido no n.º 3, o sujeito passivo demonstrar, tendo em conta o tipo de actividade, o sector em que se insere, a dimensão e outros critérios pertinentes, e tomando em conta um perfil de risco da operação que não pressuponha o envolvimento das entidades com as quais tem relações especiais, que podia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.

7 - A prova mencionada no número anterior deve integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º.

Anotações

Por Nina Aguiar

N.º 1

De acordo com a letra do n.º 1, a subcapitalização consiste num "endividamento excessivo" (TJCE, STA, 12/11/2008, Proc. n.º 0281/08).

A norma, porém, e à semelhança com todas as outras normas fiscais de subcapitalização que conhecemos, não define endividamento excessivo. A adequação do nível de endividamento afere-se por comparação com o capital próprio da entidade, o qual engloba o capital estatutário (capital social no caso das sociedades) e os capitais gerados pela actividade da empresa que não foram distribuídos, constituindo reservas. Que existe um nível máximo de endividamento considerado são, quando comparado com o capital próprio da empresa, é uma noção consensualmente aceite. Aliás, a noção de um equilíbrio necessário entre capital próprio e endividamento funda-se no direito privado, considerando-se que a manutenção de uma certa proporção entre o endividamento e o capital próprio é requerida para assegurar a protecção dos credores, princípio fundamental do Direito comercial.

No entanto, a pesar deste consenso, a identificação de critérios objectivos e com validade geral para a determinação do nível de endividamento máximo desejável torna-se muito difícil, o que se comprova através de uma comparação das normas de subcapitalização das várias legislações fiscais. Seguindo de certo modo

a abordagem do Direito Fiscal Internacional, plasmado no Modelo de Convénio Fiscal da OCDE e nos seus Comentários, no qual a subcapitalização tem sido tratada como um aspecto das relações comerciais entre entidades associadas, as legislações estaduais tem contornado o problema referido anteriormente, da dificuldade de estabelecer critérios sobre o nível desejável de endividamento, por uma aplicação do princípio da independência ou de plena concorrência (*arms's lenght principle*). Este tratamento assenta na ideia de que, não se podendo definir, em abstracto, qual é o nível de endividamento desejável ou aceitável para uma entidade, pode aceitar-se como adequado qualquer nível de endividamento desde que o mesmo possa ocorrer em condições de plena concorrência. Não interessa qual o nível de endividamento em que a empresa se encontra, se tal endividamento se produziu em condições de mercado, isso demonstra só por si a solvabilidade da empresa, ou os empréstimos não lhe teriam sido concedidos. A mesma regra conduz, em linha de princípio, a fazer incidir as regras que limitam fiscalmente o endividamento apenas às situações de endividamento que ocorram entre empresas associadas, uma vez que, ainda em linha de princípio, as restantes se presumem produzidas em condições de plena concorrência. Embora o regime português de subcapitalização não assuma plenamente a concepção que acabamos de descrever, pois, como se verá em seguida, substitui o critério da plena concorrência por uma presunção de endividamento excessivo baseada num ratio fixo, tal concepção aflora no n.º 1, ao limitar-se a aplicação do regime de subcapitalização ao endividamento no âmbito de relações especiais. A definição do conceito de relações especiais é efectuada pelo artigo 63.º, n.º 4, sobre preços de transferência. O preceito limita também a aplicação do regime de subcapitalização às situações de endividamento em que mutuante seja uma entidade não residente em território português ou no território de outro Estado-membro da União Europeia. Esta limitação é uma característica dos regimes de subcapitalização clássicos. O objectivo desta limitação é minimizar a interferência da norma fiscal anti-abuso sobre a liberdade de gestão das empresas, tendo em conta que a subcapitalização meramente interna não provoca prejuízos significativos em termos de receita fiscal. É, com efeito, no plano da fiscalidade internacional que a subcapitalização, como mecanismo de planeamento fiscal, encontra o seu campo de aplicação por excelência. No entanto, a norma passou a excluir igualmente, a par das situações de endividamento meramente domésticas, aquelas em que o credor ou mutuante seja uma entidade residente em território de outro Estado-membro da União Europeia, após uma alteração legislativa operada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro. A alteração deu-se na sequência da decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia no caso *Lankhorst-Hohorst* (TJCE, 12/02/2002, Proc. C-324/00), que considerou incompatível com a liberdade de estabelecimento consagrada no Tratado da União Europeia, a norma de subcapitalização alemã por esta se aplicar quase exclusivamente a mutuantes não residentes.

Na sequência desta sentença do Tribunal europeu, Portugal e Espanha limitaram o âmbito de aplicação dos seus regimes de subcapitalização às situações de endividamento em que o mutuante é uma entidade residente fora do território da União Europeia. Outros países que tinham normas de subcapitalização baseados numa distinção de tratamento consoante a residência do mutuante, optaram por reformas mais radicais dos seus regimes de subcapitalização, abolindo qualquer distinção relativa à proveniência dos empréstimos e tornando estes regimes, conseqüentemente, aplicáveis às operações puramente internas (foi o caso da Alemanha e da Itália).

N.º 2

O regime da subcapitalização aplica-se, procurando limitar, o endividamento das empresas. O n.º 2 estende esse regime à prestação de aval ou garantia, quando a mesma prestação tenha sido efectuada, ao sujeito passivo, por uma entidade com quem este tenha relações especiais, e em relação a um empréstimo concedido por um terceiro. Este tipo de operações triangulares, com empréstimos contraídos junto de entidades não associadas, mas garantidos por entidades associadas, é comumente usado para contornar as normas de subcapitalização.

N.º 3

Como se referiu já anteriormente, uma das maiores dificuldades dos regimes de subcapitalização é que diz respeito à determinação da própria situação de endividamento. A norma portuguesa de subcapitalização adopta um método de tipo "objectivo" de determinação de uma situação de subcapitalização, estabelecendo um ratio fixo, de 2:1, entre o montante do endividamento e o capital próprio da entidade devedora. Tratando-se de um método largamente utilizado por outros países, o regime português mostra algumas

especificidades. Uma delas reside em se determinar a subcapitalização para cada mutuante individualmente, e não globalmente. Assim, o endividamento para cada entidade associada não pode exceder em mais do que o dobro a participação da mesma entidade no capital próprio da devedora. Um segundo aspecto a destacar é o de ser relevante a existência de um endividamento superior àquele limite em qualquer momento, e não na média do período fiscal. E finalmente, o próprio limite de 2:1, que é bastante baixo, comparado com a maior parte dos países cujos regimes de subcapitalização assentam igualmente num ratio fixo. Todos estes aspectos contribuem para poder qualificar o regime português de subcapitalização como um regime bastante restritivo.

N.º 4

A noção de endividamento é bastante alargada, neste aspecto em linha com o que se pratica noutros países, englobando dívidas em numerário e em espécie, operações puramente financeiras a par de operações comerciais, e sendo irrelevante o tipo de remuneração acordada.

N.º 5

O endividamento excessivo apura-se por comparação entre o endividamento com o capital próprio. Este engloba o "capital social" e as "demais rubricas qualificadas como capital próprio pelas normas contabilísticas, as quais são basicamente as reservas, mas também alguns acréscimos patrimoniais directamente levados a capitais próprios, como certos tipos de subsídios. Cabe observar que a norma não devia utilizar o termo capital social, mas sim o de capital legal, já que a norma de subcapitalização deve aplicar-se a entidades sem natureza societária, mas só estas têm capital social. Excluem-se deste cálculo do capital próprio as mais valias latentes, as quais são reveladas na sequência de reavaliações, mas apenas são excluídas as mais valias latentes reveladas em consequência de reavaliações não determinadas pela lei fiscal. Tal significa que, havendo uma reavaliação legal, as mais-valias latentes então reveladas são tomadas em conta para o cômputo do capital próprio, induzindo um correspondente aumento do limite do endividamento, o que se nos afigura uma solução coerente. Excluem-se também, finalmente, os acréscimos de capital próprio reconhecidos contabilisticamente em consequência de uma valoração de activos financeiros segundo o método da equivalência patrimonial, previsto no artigo 18.º, n.º 8.

N.ºs 6 e 7

O n.º 6 contém uma importante cláusula de salvaguarda. Vimos já que a lei portuguesa opta por um método de tipo objectivo para determinar a existência de uma situação de subcapitalização, baseado numa presunção ligada a um ratio fixo entre o crédito e a participação do credor no capital próprio da empresa devedora. No entanto, é dada ao contribuinte a possibilidade de ilidir a presunção e bloquear a aplicação da norma, exigindo-se-lhe para tal que prove que podia ter obtido o mesmo endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.

Jurisprudência

TJCE, STA, 12/11/2008, Proc. n.º 0281/08; STA, 04/06/2008, Proc. n.º 0275/08; TCAS, 25/11/2009, Proc. n.º 3501/09; TCAS, 04/12/2007, Proc. n.º 1740/07;

Bibliografia

Aguiar, *Breve Nota sobre as Regras de Subcapitalização Portuguesas e a sua Articulação com o Direito Comunitário*, Revista Fiscal, n.º 12, 2008, pp. 7-13; Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2010, pp. 74-76139-148; Saldanha Sanches, *Os Limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp. 295-307; Lousa, *As regras fiscais sobre subcapitalização*, CTF, n.º 383, 1996, pp. 9-32.

Disposições relacionadas

Artigos 18.º e 63.º CIRC.

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao artigo 61.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)