

# **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

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 nexos 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).<sup>68</sup>

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”<sup>69</sup> 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

<sup>68</sup> 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 antiabuso», 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](http://duvalferreira-advogadas.com/publicacoes/Duval_newsletter_julho_2010.pdf)); ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «O princípio da transparência: entretes e algumas manifestações e soluções práticas», in *Os 10 anos de investigação da CIE - Estudos Jurídico-Económicos*, Almedina, 2010.

<sup>69</sup> 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)