



ESCOLA SUPERIOR
DE GESTÃO

Contabilidade (Nocturno)
3.º Ano

Manual da Disciplina de Fiscalidade

Ano Lectivo: 2006 / 2007

Barcelos, Abril de 2007

Rui Manuel Pereira C. Bastos

Índice

CAPÍTULO I – DETERMINANTES DA INCIDÊNCIA	2
1 - O PODER DE TRIBUTAR E O DEVER DE CONTRIBUIR	2
2- A INCIDÊNCIA SUBJECTIVA NO ÂMBITO DO IRC.....	6
2.1 - PERSONALIDADE JURÍDICA COMO CRITÉRIO DELIMITADOR.....	6
2.2 - RESIDÊNCIA E TERRITORIALIDADE COMO ELEMENTOS DE CONEXÃO DE INCIDÊNCIA.....	7
3 - INCIDÊNCIA REAL EM SEDE DE IRC.....	13
3.1 - PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO MODELADOR DO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS.....	13
3.1.1 - <i>Conceito e génese do Princípio da Capacidade Contributiva</i>	13
3.1.2 – <i>O rendimento como índice de capacidade contributiva</i>	14
3.1.2.1 - Rendimento-acrécimo.....	17
3.1.2.2 - Rendimento líquido.....	21
3.2- LUCRO TRIBUTÁVEL E RESULTADO CONTABILÍSTICO.....	22
3.2.1 – <i>A concepção do Lucro tributável</i>	22
3.3 – MODELOS NORMATIVOS DE RELAÇÃO ENTRE LUCRO TRIBUTÁRIO E A CONTABILIDADE.....	28
3.3.1 - <i>Modelos de desconexão</i>	28
3.3.2 - <i>Modelos de conexão</i>	30
3.3.3 - <i>O caso português</i>	31
3.4 - DETERMINANTES FISCAIS DA “IMAGEM VERDADEIRA E APROPRIADA”	34
4 – ISENÇÕES	36
CAPÍTULO II – CARACTERIZAÇÃO DAS CORRECÇÕES FISCAIS	38
1 - ORIGEM DAS CORRECÇÕES FISCAIS E SUAS IMPLICAÇÕES CONTABILÍSTICAS	38
2 – CONCEITO CONTABILÍSTICO E FISCAL DE CUSTO	41
3 - REQUISITOS FISCAIS À DEDUTIBILIDADE DOS CUSTOS	42
3.1 - COMPROVAÇÃO – REQUISITOS FORMAIS	43
3.1.1 - <i>Natureza e estrutura das exigências formais à dedutibilidade dos custos</i>	43
3.1.2 - <i>Os “documentos justificativos” e os encargos devidamente documentados</i>	47
3.2 - INDISPENSABILIDADE.....	52
4 – TRATAMENTO FISCAL DAS AJUDAS DE CUSTO	58
CAPÍTULO III - REGIME FISCAL DAS AMORTIZAÇÕES	60
1 - CONSIDERAÇÕES CONTABILÍSTICAS.....	60
2 - ENQUADRAMENTO FISCAL.....	64
2.1 - CONDIÇÕES GERAIS DE ACEITAÇÃO DAS AMORTIZAÇÕES	64
2.2 - VALORIMETRIA DOS ELEMENTOS REINTEGRÁVEIS	65
2.3 - PERÍODO DE VIDA ÚTIL	68
2.4 - TAXAS DE AMORTIZAÇÃO.....	68
2.5 - MÉTODO DAS QUOTAS CONSTANTES COMO MÉTODO DE CÁLCULO DAS AMORTIZAÇÕES	69
2.5.1 – <i>Caracterização</i>	69
2.5.2 - <i>Quotas excessivas</i>	72
2.5.3 - <i>Quotas perdidas</i>	73
2.6 - ALGUNS CASOS ESPECIAIS.....	74
2.6.1 - <i>Despesas de Investigação e desenvolvimento</i>	74

2.6.2 - Reintegração de imóveis.....	76
2.6.3 - Viatura ligeira de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aviões de turismo.....	77
2.6.4 - Reavaliação do imobilizado.....	77
2.7 - JURISPRUDÊNCIA EM MATÉRIA DE AMORTIZAÇÕES.....	79
CAPÍTULO IV - REGIME FISCAL DAS MAIS-VALIAS.....	84
1 - A MAIS-VALIA E O PRINCÍPIO DA REALIZAÇÃO.....	84
2 - MAIS-VALIAS EM SEDE DE IRS.....	85
2.1 - MAIS-VALIAS MOBILIÁRIAS.....	86
2.2 - MAIS-VALIAS IMOBILIÁRIAS.....	88
2.3 - EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO DAS MAIS-VALIAS IMOBILIÁRIAS.....	90
2.4 - EXEMPLO PRÁTICO.....	94
3 - MAIS-VALIAS EM SEDE DE IRC.....	96
3.1 - MAIS-VALIA (MENOS-VALIA) CONTABILÍSTICA.....	97
3.2 - MAIS-VALIA (MENOS-VALIA) FISCAL.....	98
3.3 - REINVESTIMENTO DOS VALORES DE REALIZAÇÃO.....	100
3.4 - MAIS-VALIAS GERADAS PELA TRANSMISSÃO DE PARTES SOCIAIS.....	102
3.5 - MANIFESTAÇÃO DA INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO E PENALIDADES PARA A SUA NÃO CONCRETIZAÇÃO.....	105
3.6 - CASOS PARTICULARES.....	106
3.6.1 - Contrato de permuta - reinvestimento dos valores de realização.....	106
3.6.2 - Mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes.....	107
3.7 - EXEMPLOS PRÁTICOS.....	108
CAPÍTULO V - REGIME FISCAL DAS PROVISÕES.....	111
1 – ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO.....	111
1.1 – RELEVÂNCIA DO PRINCÍPIO CONTABILÍSTICO DA PRUDÊNCIA.....	111
1.2 – EFEITOS DISTORCIONADORES DO PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA.....	115
1.3 - NIC/IAS 37 – PROVISÕES E CONTINGÊNCIAS.....	116
1.4 - POC E A TRANSPOSIÇÃO DA DIRECTIVA 2003/51/CE (PROVISÕES Vs AJUSTAMENTOS).....	120
2 - ÓPTICA FISCAL DAS PROVISÕES.....	123
2.1 – TRANSPOSIÇÃO DO DL 35/2005.....	123
2.2 – PROVISÕES ACEITES PARA EFEITOS FISCAIS.....	124
2.2.1 - Provisões para créditos de cobrança duvidosa (Ajustamentos de dívidas a receber).....	126
2.2.2 – Provisões para depreciação de existências (Ajustamento de existências).....	141
2.2.3 - Provisões para processos judiciais em curso.....	146
2.2.4 - Provisões para reconstituição de jazigos.....	147
2.2.5 - Provisão para a recuperação paisagística de terrenos.....	148
2.2.6 - Provisões em empresas seguradoras e instituições de crédito.....	148
2.3 – PROVISÕES NÃO ACEITES FISCALMENTE.....	149
3 - CRÉDITOS INCOBRÁVEIS.....	150
CAPÍTULO VI - CORRECÇÕES AO VALOR DE TRANSMISSÃO DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS.....	154
1 – ENQUADRAMENTO.....	154
2 - PERSPECTIVA DO ALIENANTE.....	155
3 - PERSPECTIVA DO ADQUIRENTE.....	156
4 – POLÉMICA DESPOLETADA PELA ADOPÇÃO DO VPT.....	158
CAPÍTULO VII - MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL – CONSIDERAÇÕES CONTABILÍSTICAS E FISCAIS.....	165
1 - ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO.....	165
1.1 - LIGAÇÕES ENTRE EMPRESAS.....	165
1.2 - CRITÉRIOS VALORIMÉTRICOS.....	166

1.2.1 - POC/89.....	166
1.2.2 - Directriz Contabilística n.º 9.....	167
1.3 - MÉTODO DO CUSTO	167
1.4 - MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.....	168
1.5 - EXEMPLO PRÁTICO.....	169
2 - ENQUADRAMENTO FISCAL	171
CAPÍTULO VIII - REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL	174
1 - CARACTERIZAÇÃO.....	174
2 - SÓCIOS/MEMBROS NÃO RESIDENTES	179
3 - TRANSPARÊNCIA FISCAL E O REGIME SIMPLIFICADO DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	179
4 - OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS	180
CAPÍTULO IX – REGIME ESPECIAL DE NEUTRALIDADE FISCAL	183
1 – FUNDAMENTOS E ENQUADRAMENTO.....	183
2 - APLICABILIDADE AO NÍVEL DO IRS (ART.º 38.º DO CIRS).....	183
3 - APLICABILIDADE AO NÍVEL DO IRC (ART.º 77.º DO CIRC).....	185
CAPÍTULO X - DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS (TRATAMENTO FISCAL).....	186
1 – PRINCÍPIOS SUBJACENTES	186
2 - AO NÍVEL DO IRS	187
2.1 - CATEGORIA F.....	187
2.2 - CATEGORIA B.....	187
2.3 - CATEGORIA G.....	189
2.3.1 - Mais-valias imobiliárias.....	189
2.3.2 - Mais-valias mobiliárias.....	189
2.4 -REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO	189
3 - AO NÍVEL DO IRC	190
3.1 – PRINCÍPIO DA IDENTIDADE JURÍDICA.....	190
3.2 - PRINCÍPIO DA IDENTIDADE ECONÓMICA.....	191
3.3 – PRINCÍPIO DA TITULARIDADE DO CAPITAL (OERECTIFICATIVO/2005).....	192
3.4 – REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO	193
4 - REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO GRUPO DE SOCIEDADES	193
5 - TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES	195
6 - DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS EM CASO DE FUSÕES	196
BIBLIOGRAFIA.....	201
ANEXOS	210

Nota introdutória

Este manual serve de apoio à disciplina de Fiscalidade, do 3.º ano do curso de Contabilidade, ministrada na Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, apesar de a matéria leccionada não se esgotar nele. As matérias nele inseridas foram por nós seleccionadas, tendo em conta as inevitáveis restrições colocadas pelo tempo disponível para a sua leccionação, salvaguardando, nesta selecção, a pertinência daquelas matérias, fundamentalmente quando ponderadas em contexto profissional.

Na sua globalidade, são analisados temas relacionados com a determinação da matéria colectável em sede de IRC, em concreto no que diz respeito às entidades residentes, que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola¹, analisando-se igualmente matérias contíguas a ambos os impostos sobre o rendimento (IRS e IRC) tais como a dedução de prejuízos, a transparência fiscal, mais(menos)-valias e alguns aspectos relacionados com a incidência.

Sendo um manual de apoio às aulas, o estudo não se deverá nele esgotar, devendo-se estender a outra bibliografia recomendada.

¹ O próprio relatório preambular do CIRC afirma, no seu parágrafo 9 que “São, no entanto, as regras relativas à determinação do lucro tributável das entidades residentes que exercem, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola que constituem naturalmente o núcleo central do capítulo, cuja influência se projecta não só em outros contribuintes do IRC, mas também nas correspondentes categorias de rendimento do IRS.”

Capítulo I – Determinantes da Incidência

1 - O poder de tributar e o dever de contribuir

Não poderíamos encetar a descrição do diálogo entre a Administração Fiscal e os Contribuintes que, ao nível da determinação do lucro tributável, se pretende, sem tomar em consideração o contraponto entre o poder tributário e o correspondente dever de contribuir, agregados, no âmbito do Direito Fiscal², numa relação obrigacional que tem por objecto uma prestação pecuniária, ou seja, o imposto.

Só assim podemos avaliar as suas condicionantes e respectiva modelação, vertida na Constituição da República Portuguesa (CRP), que irão determinar, incondicionalmente, os moldes em que esse diálogo se irá processar, assim como os limites e respectivas garantias que o irão envolver.

Cumpre-nos qualificar a natureza e alcance do poder tributário, seguindo-se a descrição dos seus limites modeladores, sobretudo aqueles que, face à quantificação da obrigação tributária, aqui materializada ao nível da determinação da base tributável das empresas, se evidenciam com maior relevância.

Júnior (2000: 187) define poder tributário da seguinte forma:

“O poder de tributar é um poder constitucional, uma vez que a sua titularidade deriva da Constituição, e, apresenta-se moldado por esta. A Constituição o estabelece, ou melhor, atribui a competência para a pessoa política instituir o tributo por lei. É o poder Constituinte, soberano e originário, que organiza e reorganiza o Estado, que atribui o poder de tributar, e possibilita o seu exercício pelas pessoas jurídicas de direito público, as quais passam a ter competência tributária” (Júnior, 2000: 187).

² Ao longo deste estudo, o adjectivo fiscal será utilizado como sinónimo do adjectivo tributário, sendo que estamos cientes que, sendo o direito fiscal o direito dos impostos, ou seja, o direito das receitas coactivas unilaterais, que, não compreendendo toda a matéria dos tributos, se centra na sua figura mais destacada, ou seja, o impostos, possuindo como critério de medida o da capacidade contributiva que adiante esmiuçaremos. O direito tributário assenta na regulação nas receitas coactivas de natureza contributiva, integrando também as de carácter bilateral, como são as taxas (baseadas num mero princípio de proporcionalidade), que pressupõem a existência de uma vantagem particular por efeito de determinado serviço público.

Em países como a Itália e a Espanha estuda-se o direito tributário, no qual se apoiam as disposições constitucionais, daí não ser de estranhar a utilização daquela notação quando citamos ou referenciamos autores oriundos daquelas doutrinas. Em contrapartida, países como Portugal vêm a sua Constituição assentar as suas disposições no direito fiscal, daí a designação, como veremos adiante, de “Constituição Fiscal” e não de “Constituição Tributária”.

De qualquer das formas, a figura do imposto assume o papel de relevo naqueles ramos do direito financeiro. Tanto nos manuais de direito tributário como nos manuais de direito fiscal do que se trata é, ao fim e ao cabo, do direito dos impostos (Nabais, 2003).

Nestes termos Casalta Nabais (1998), concretiza o poder tributário, num sentido estrito ou técnico, que é o que se pretende na análise que é exposta neste estudo, como um conjunto de poderes necessários à instituição e disciplina essencial dos impostos, abarcando, nesta medida, o poder de criar e instituir os impostos, ou seja, o poder de intervenção dos tributos, abarcando também a sua modificação, redução ou extinção.³

Aquele poder é ainda caracterizado por Nabais (2003) como um poder constitucional, indisponível, abstracto, permanente e limitado.

O conteúdo daquele poder centra-se, assim, no plano da instituição dos impostos que tem por parâmetro primário a Constituição e por via de concretização a lei ou equiparável.

Também Martinez (2003: 70) alinha pelo mesmo diapasão ao considerar que:

“Por soberania fiscal entende-se o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal.”

Nesta perspectiva, aquele autor integra a soberania fiscal no âmbito da soberania financeira que, por sua vez, se integra na própria soberania estadual.

A Lei (tida em conta como a Lei Fundamental) confere ao Estado o poder de exigir de quem está sujeito à norma a prestação pecuniária⁴, materializada no tributo.

Centrando-nos na concepção de imposto como uma relação jurídica, não poderemos deixar de ter em consideração a natureza obrigacional que se lhe encontra subjacente, que leva aquele autor a definir a relação jurídica como uma relação obrigacional.

³ Em resultado da desconcentração das estruturas políticas e correspondente descentralização administrativa, o poder tributário desdobrou-se parcialmente em poder tributário originário e poder tributário delegado, sendo que, no caso do poder tributário originário, a sua génese e os seus limites são exclusivamente determinados ou determináveis nos termos da Constituição, não estando dependente, na sua existência e, em maior ou menor medida, na concretização conteudística, de um acto de mediação do legislador. Em contrapartida, o poder tributário delegado consubstanciam-se no poder tributário incumbido a entidades menores, nomeadamente, às Assembleias Regionais.

No entendimento de Martinez (2003: 73) “ (...) não há soberania fiscal delegada ou derivada. Porque as autarquias territoriais e as outras entidades públicas não são soberanas. Nem no plano fiscal nem outros. Apenas beneficiam de créditos tributários constituídos ao abrigo das normas estaduais”, pelo que a posição credora destas entidades públicas menores é meramente acessória à posição tributária do Estado. Neste sentido, é ao nível do poder tributário do Estado, enquanto poder soberano que nos centramos neste estudo.

⁴ Nabais (2003) caracteriza o tributo como uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva, assente, como veremos, e no caso concreto dos impostos, no pressuposto da existência de capacidade contributiva de quem o paga, com o fim de arrecadação de receitas que visam a satisfação das necessidades financeiras do Estado. Estado este que se assume assim, neste contexto, como um Estado Fiscal.

Deparamo-nos assim perante o marco incontornável da obrigação fiscal, subjacente ao conteúdo da relação jurídico-fiscal em que se suporta o próprio conceito de imposto.

Martinez (2002: 161) esclarece-nos o conceito de relação jurídico-fiscal ou relação de imposto como:

“Vínculo jurídico obrigacional ou creditício, constituído com o fim de obtenção de uma receita pública e autónoma, no sentido de não depender de situações jurídicas anteriores nem criar novos vínculos legais.”⁵

Assistimos assim à recepção, por parte do Direito Tributário, do conceito de obrigação, que, embora natural do Direito Civil, irá ser incorporado, com as devidas especificidades, nos diversos ramos do Direito.

É neste sentido que a Lei Geral Tributária (LGT) nos define sujeito activo:

“O sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante.” (LGT, art.º 18.º, n.º 1)

No outro pólo, evidencia-se uma entidade tida como sujeito passivo da relação fiscal, que, de acordo com a LGT se define como:

“(...) a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo⁶, substituto ou responsável.” (LGT, art.º 18.º, n.º 2).

Nabais (2003: 252) distingue sujeito passivo num sentido amplo e no sentido estrito da forma que se segue:

“(...) o *sujeito passivo (lato sensu)* da relação fiscal é toda e qualquer pessoa, singular ou colectiva, a que a lei imponha o dever de efectuar uma prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias (...) Por sua vez, o *devedor do imposto* é o sujeito passivo (*stricto sensu*) que deve satisfazer perante o credor fiscal a obrigação de imposto, isto é, a prestação ou prestações em que imposto se concretiza.”

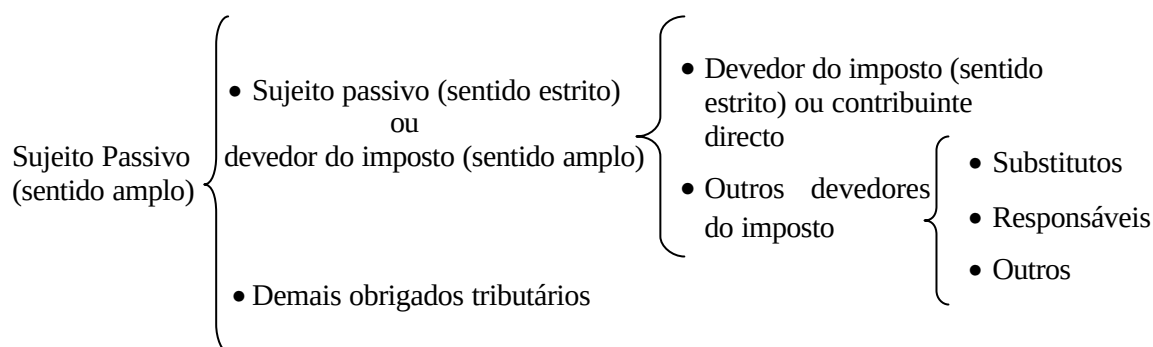
⁵ Giannini desagrega ainda o conceito de relação jurídico-tributária na sua vertente ampla, como núcleo do Direito tributário, compreendendo a totalidade dos vínculos e obrigações que originam a estrutura e aplicação do imposto e na acepção restrita, identificando-a com a relação de crédito-dívida existente entre o ente público impositor e o sujeito passivo da obrigação, obrigado ao pagamento da prestação devida.

⁶ Em termos globais, o contribuinte é a pessoa relativamente à qual se consubstancia o facto gerador do imposto, o seu pressuposto material, ou seja, o titular da manifestação de capacidade contributiva que a lei tem em vista atingir (Nabais, 2003).

Contribuinte directo é aquele a quem, de forma directa, recai o desfalque patrimonial, podendo constituir ou não o devedor do imposto, sendo que, no caso do contribuinte indirecto, aquele desfalque patrimonial é suscitado por repercussão, tal como acontece no caso da substituição tributária ao nível da retenção na fonte (prevista no art.º 20.º da LGT), ou mesmo no caso do representante fiscal.

Este conceito é esquematizado por aquele autor da seguinte forma:

Figura n.º 1: Sujeito passivo em sentido amplo.



Fonte: Nabais (2003: 254)

Em qualquer dos casos, tal como nos refere Sanches (2002), deparamo-nos perante um sujeito passivo no âmbito da relação fiscal sempre que alguém se encontra obrigado, por estar integrado nessa relação jurídico-tributária, a um determinado comportamento, que antes de mais se materializa no dever da prestação pecuniária, aquela que representa o objecto da relação jurídico-tributária.

A LGT desagrega as obrigações fiscais do sujeito passivo da forma que se segue:

“1 – Constitui obrigação principal do sujeito passivo efectuar o pagamento da dívida tributária.

2 – São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.” (LGT, art.º 31.º)

2- A incidência subjectiva no âmbito do IRC

2.1 - Personalidade jurídica como critério delimitador

Para além do critério da residência que iremos explorar de seguida, assume particular relevo para a delimitação do conceito de sujeito passivo a sua personalidade jurídica.

A designação conferida ao imposto, dá desde logo a ideia do seu âmbito de aplicação pessoal, incidindo o IRC sobre todas as pessoas colectivas de direito público ou privado (conforme dispõe a al. a) do n.º 1 do art.º 2.º): As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado) com sede ou direcção efectiva em território português (entidades residentes – n.º 3, art. 2º), constituindo o atributo da personalidade jurídica o verdadeiro ponto de partida para a definição da incidência pessoal (al. a), n.º 1, art. 2º).

Encontram-se também sujeitas a IRC aquelas sociedades residentes que, embora desprovidas de personalidade jurídica, obtêm rendimentos não tributados por outra via (al. b), n.º 1, art. 2º). Desta forma, são também considerados SP's de IRC determinados entes de facto, que desprovidos de personalidade jurídica, não deixam de possuir personalidade tributária, designadamente os mencionados no n.º 2 do art. 1.º, tais como heranças jacentes, pessoas colectivas declaradas inválidas, associações civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais em geral, anteriormente ao seu registo definitivo (Ex: sociedades irregulares.) – desta forma evita-se que a existência de tributação dependa da regularidade do processo de formação e constituição das pessoas colectivas.

Por fim, para evitar vazios legais, são ainda considerados SP's de IRC todas as entidades, com ou sem personalidade jurídica, consideradas como não residentes (ou seja, entidades sem sede ou direcção efectiva em território português), mas que obtenham rendimentos no nosso território, numa clara alusão ao princípio da territorialidade (*strictu sensu*) abaixo descrito (al. c), n.º 1, art. 2º).

2.2 - Residência e territorialidade como elementos de conexão de incidência

De acordo com Xavier (1997: 196) “O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, fixando a «localização» de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito da aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação”.

Nestes termos, podemos estruturar os elementos de conexão e tipificá-los em objectivos (reais), consoante se reportem a coisas ou factos, atendendo a considerações de índole económica (como a fonte de produção ou o pagamento de rendimentos), ou em subjectivos (pessoais), se se reportarem às pessoas, como acontece com a nacionalidade e a residência.

O elemento de conexão desempenhará, nestes termos, um elemento delimitador da própria soberania fiscal⁷ de um Estado, sendo que podemos enunciar como sendo os dois princípios fundamentais subjacentes a tal poder tributário, o princípio da territorialidade e o princípio da nacionalidade.

Segundo Basto (1991: 186) “ A fixação do lugar em que as operações tributáveis se efectuam é importante para a determinação do país que tem direito ao imposto. Quando as operações se prendem com mais de uma ordem jurídica, são necessárias regras de localização que decidem a qual dessas ordens a operação está submetida. Especialmente quando se trata de operações complexas, que podem ser cindidas em várias sub-operações (...), a localização assume grande relevo, já que vários países poderão reivindicar o direito a perceber uma parte do imposto.”

i) **Princípio da territorialidade:** percepcionado num sentido amplo, como manifestação tanto do vínculo real como pessoal. De acordo com este critério, a determinação da jurisdição tributária a aplicar está condicionada à concretização da residência⁸ no seu território (princípio da residência) ou na obtenção com ele de uma determinada relação, ou seja, são nele obtidos determinadas relações de cariz

⁷ “O poder de tributar é um poder constitucional, uma vez que a sua titularidade deriva da Constituição, e, apresenta-se moldado por esta. A Constituição o estabelece, ou melhor, atribui a competência para a pessoa política instituir o tributo por lei. É o poder Constituinte, soberano e originário, que organiza e reorganiza o Estado, que atribui o poder de tributar, e possibilita o seu exercício pelas pessoas jurídicas de direito público, as quais passam a ter competência tributária” (Júnior, 2000: 187).

⁸ Existem autores que autonomizam os princípios da residência e da territorialidade, adoptando assim um conceito de territorialidade mais restrito. Autores como Fernández, Antón e Buiza (2002), consideram que o critério da residência efectiva não pode ser entendido como um princípio distinto e independente do critério da territorialidade, tratando-se sim de uma confirmação expressa e inequívoca deste.

económico, face à obtenção de rendimentos ou propriedade de determinados bens (princípio da territorialidade *stricto sensu* ou princípio da fonte).

ii) **Princípio da nacionalidade:** baseia-se na nomeação de um critério eminentemente pessoal. À luz deste princípio as leis tributárias aplicar-se-iam a todos os cidadãos que ostentarem uma nacionalidade de um determinado país, independentemente do seu lugar de residência assim como do local da obtenção dos seus rendimentos, tributando-se, desta forma, a tributação dos nacionais de um determinado Estado, de forma ilimitada, independentemente do lugar de origem de ditos rendimentos ou mesmo da própria residência dos respectivos titulares, vinculados ao poder tributário do Estado pela sua nacionalidade. Trata-se de um princípio de tributação de aplicação muito residual no panorama internacional, sendo aplicado nas Filipinas e, curiosamente, nos Estados Unidos da América⁹, Estado este que prevê, na celebração das Convenções de Dupla Tributação (CDT) com os restantes países de uma “*Saving Clause*” (Fernández, Antón e Buiza, 2002).

No âmbito da construção de um sistema fiscal são várias as combinações de critérios que poderão ser praticadas, no entanto, conforme refere Xavier (1997), os sistemas fiscais modernos tendem a adoptar conjugadamente o princípio da fonte e o princípio da residência.

Fundamentalmente nos impostos de cariz pessoal, tendo como elemento de conexão a residência, tende-se a estabelecer uma obrigação tributária ilimitada, em que o residente de um país, seja pessoa singular ou colectiva, é tributável por todos os seus rendimentos, tanto de fonte interna, quanto de fonte externa (daí a sua adjectivação de princípio da universalidade¹⁰ ou *world-wide-income*, traduzindo-se numa obrigação tributária ilimitada, ou seja, uma obrigação eminentemente pessoal).

⁹ A atribuição deste elemento de conexão territorial, no âmbito da tributação internacional, aos Estados Unidos, não poderá ser analisado de forma simplista uma vez que aquele Estado aplica, normalmente, aquele princípio de forma combinada com o princípio da residência e o princípio da fonte, que lhes permite tributar o rendimento global, dos cidadão que possuam residência no território dos EUA, mesmo que não possuam cidadania americana (princípio da residência) e ainda a tributação dos não residentes estrangeiros dos seus rendimentos cuja fonte se situa nos EUA (princípio da fonte).

¹⁰ Existe, por via de regra, alguma coincidência entre o princípio da residência e o princípio da universalidade, no entanto, conforme refere Xavier (1997), aqueles princípios não andam necessariamente associados, na medida em que pode a lei dispor que também os residentes sejam tributados exclusivamente em função dos rendimentos de fonte interna, consagrando uma obrigação de carácter limitado.

No que concerne aos rendimentos obtidos pelos não-residentes, em particular no que concerne à delimitação da responsabilidade dos seus representantes, é-lhes imposta uma obrigação tributária limitada, submetendo a imposto os rendimentos decorrentes de fontes localizadas no seu território (princípio da fonte, traduzindo-se numa obrigação tributária limitada, ou seja, uma obrigação eminentemente real).

Este esquema de combinação do princípio da territorialidade (*strictu sensu*) e do princípio da residência no âmbito da tributação dos rendimentos dos não residentes e residentes será, como veremos, à semelhança do que acontece com a generalidade dos países da União Europeia¹¹, adoptado em Portugal.

O caso particular das pessoas singulares

“Estabelece o art.º 16.º do CIRS que:

1 - *São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:*

- a) *Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;*
- b) *Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;*
- c) *Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;*
- d) *Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.*

2 - *São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.*

3 - *A condição de residente resultante da aplicação do disposto no número anterior pode ser afastada pelo cônjuge que não preencha o critério previsto na alínea a) do n.º 1, desde que efectue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português, caso em que é sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se considerem obtidos em território português nos termos do artigo 18.º [Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]*

4 - *Sendo feita a prova referida no número anterior, o cônjuge residente em território português apresenta uma única declaração dos seus próprios rendimentos, da sua parte nos rendimentos comuns e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo segundo o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 59.º [Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]*

5 - *São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade*

¹¹ Ressalve-se o caso da França em que a tributação das sociedades se opera por via do princípio da territorialidade, enquanto que a tributação das pessoas físicas se opera de acordo com o princípio da residência. (Fernández, Antón e Buiza, 2002)

patronal domiciliada em território português. [Anterior n.º 3; Passou a n.º 5 pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]”

Do conceito de residência das pessoas singulares adoptado no nosso ordenamento fiscal, com inspiração clara, à semelhança do que acontece ao nível das pessoas colectivas, no Modelo de Convenção da OCDE (art.º 4.º¹²), destaque-se, a “ficção jurídica” de residência da globalidade do agregado familiar decorrente da mera presença em território nacional de um dos elementos da sua direcção, facto que, associado à indivisibilidade dos rendimentos de ambos os elementos que compõem aquela direcção no que à tributação diz respeito (salvaguardando as situações de separação de facto), conduzia, antes do OE para 2006 a gravosas situações de dupla tributação, facto que se encontra agora atenuado com a possibilidade de afastamento daquela presunção agora previsto nos n.ºs 3 e 4 da nova redacção daquele articulado (situação que se colocava frequentemente em casais onde um dos elementos se encontrava na condição de emigrante).

Por outro lado, o conceito de “centro de interesses vitais” contido na Convenção modelo da OCDE é importado na sua dupla vertente para o ordenamento jurídico-fiscal português (enquanto vertente económica e social).¹³

¹² De acordo com o n.º1 do art.º 4.º do Modelo de Convenção da OCDE ” (...) a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar, e aplica-se igualmente a esse estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse estado ou património aí situado.”

¹³ Fazendo um paralelismo com a legislação espanhola, o critério do “centro de interesses vitais” previsto na Convenção modelo da OCDE encontra-se, no caso espanhol, restrito à sua componente económica (centro de interesses económicas), omitindo a outra componente alusiva à habitação permanente, ao contrário do que acontece na legislação portuguesa em que também esse critério é incluído na alínea b) do n.º 1 do art.º 19.º. Tal como refere (Fernández et al., 2002), para que, no caso da legislação espanhola, entre em jogo esta presunção terão de ter a condição de residentes em Espanha tanto o cônjuge como a totalidade dos filhos menores que dependam do sujeito. Portanto, no momento em que um dos membros do agregado familiar não possa ser considerado residente em Espanha para efeitos fiscais, tão-pouco caberá efectuar-se a referida presunção para efeitos de determinar residência fiscal em território espanhol.

Por outro lado, no que diz respeito ao caso concreto das pessoas que deslocalizem a sua residência para os territórios qualificados de paraísos fiscais, existe uma presunção que, no caso português pode ser ilidida (“(...)salvo se o interessado provar ...”), mas que a legislação espanhola salvaguarda com a inclusão das “ausências esporádicas”, conceito este que não é reconhecido na legislação portuguesa.

Esta última expressão “ausências esporádicas” constitui outra das diferenças significativas nos dois ordenamentos jurídicos.

A omissão das referências às ausências esporádicas na contagem do prazo dos 183 dias é, de certa forma compensada, pela disposição contida na alínea b) do n.º 1 do art.º 19.º do CIRS. Parece-nos no entanto que esta última disposição é marcadamente infeliz, até porque, cabendo o ónus da prova à Administração Fiscal, a comprovação daquela suposição afigura-se-nos complexa e pouco pragmática.

O caso particular das pessoas colectivas

No que concerne ao conceito de residência aplicado às pessoas colectivas, refere o n.º 3 do art.º 2.º do CIRC que:

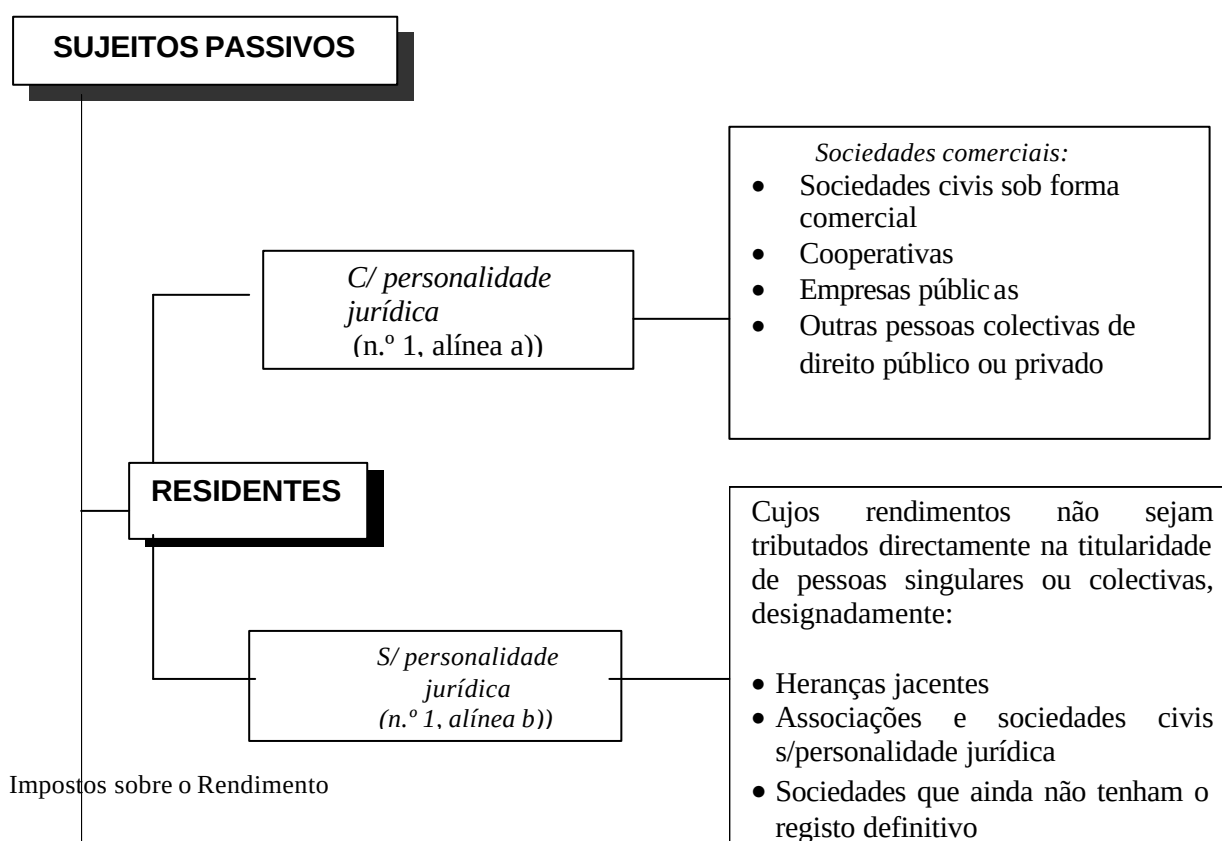
“Para efeitos deste Código, consideram-se residentes as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português.”

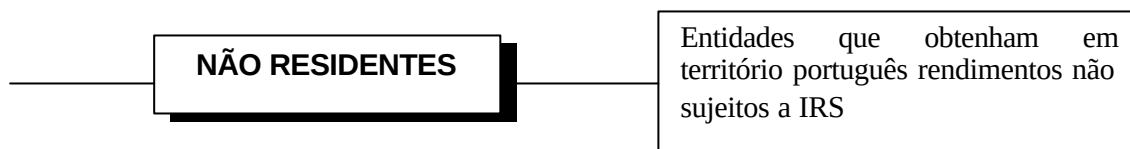
Em contraposição ao domicílio das pessoas singulares encontra-se a sede das pessoas colectivas, definida nos estatutos ou no próprio contrato de sociedade.

Em alternativa à sede, o Código do IRC, mais uma vez tal como acontece na Convenção modelo da OCDE, tipifica a direcção efectiva como elemento de conexão, sem no entanto delimitar este conceito, considerando-se como tal, o local onde a empresa é de facto gerida, i.e., o lugar onde são praticados os actos mais importantes de gestão global da empresa, tais como reuniões, assembleias, etc. ou até mesmo o próprio lugar de residência dos seus administradores.

Apresentamos de seguida o esquema representativo da incidência pessoal em sede de IRC:

Figura n.º 2: Incidência pessoal (Art.º 2.º)





3 - Incidência real em sede de IRC

3.1 - Princípio da Capacidade Contributiva como princípio modelador do sistema fiscal português

3.1.1 - Conceito e génese do Princípio da Capacidade Contributiva

Neste sentido, adoptando um percurso ascendente, desde jusante (lucro tributável) encontramos a nascente, como princípio norteador, digno de consagração constitucional, que constitui simultaneamente a sua génese material, o princípio da capacidade contributiva¹⁴, sendo que, no presente estudo, a sua eficácia será retratada ao nível da tributação do rendimento das empresas e direccionado nesse sentido.

No essencial, o **princípio da capacidade contributiva alerta-nos para o facto de que a cada um deverá ser exigida, aquando da sua participação na satisfação das necessidades financeiras do Estado**, ou seja, nas despesas públicas, uma contribuição ou prestação de acordo com a sua capacidade em pagar o referido tributo¹⁵ (*ability to pay*).

No que concerne à relevância do Princípio da Capacidade Contributiva, Clotilde Palma (2001:113) afere que “subjacente a este princípio encontramos o fundamento da prestação tributária, a razão de ser do imposto, sendo certo que a sua relevância se projecta no facto de atravessar em filigrana as principais decisões em matéria fiscal de um Estado”, daí que Domínguez (citado por Valcárcel, 1980: 116) refira que este princípio constitui “a estrela polar do tributarista”.

¹⁴ Em alusão à necessidade urgente da reforma do sistema tributário, Faveiro (2003: 113) considera que “sendo da pessoa, como ser social, e da capacidade contributiva que no plano sociológico lhe seja reconhecida, que tem de partir toda a planificação e objecto da actividade estadual geradora de encargos públicos, é, de tal determinação que tem de partir o sistema fiscal, mesmo enquanto se lhe atribua como objectivo formal e ontológico «visar a satisfação das necessidades financeiras»”.

¹⁵ Esta capacidade deverá ser percebida como “capacidade contributiva” (*taxable capacity*). De facto, por diversas vezes somos confrontados com a utilização, de forma indiscriminada, dos conceitos “capacidade contributiva” e “capacidade económica”, no entanto, cada um deles encerra em si mesmo uma amplitude distinta. Entre a capacidade contributiva e a capacidade económica prevalece uma relação de interdependência. Uma pressupõe a existência da outra, no entanto não se pode conceber ambas como sinónimos (Bueno, 2002).

Efectivamente, a capacidade contributiva está condicionada por uma exigência lógica: a presença de capacidade económica (Manzoni, 1965), sendo que nem toda a manifestação de riqueza se traduz, necessariamente, em capacidade contributiva, não deixando, no entanto, de constituir um indicador de capacidade económica. Esta distinção torna-se, no entanto, mais premente ao nível do IRS e na definição do mínimo de existência.

Para concluirmos sobre a utilização da capacidade contributiva como critério aferidor da uniformidade inerente à igualdade tributária, teremos de conjugá-la com a análise dos artigos 103.º e 104.º da CRP.

Nestes termos, o **art.º 103.º da CRP**, na definição das finalidades ou objectivos gerais do sistema fiscal, refere, através do seu n.º 1, que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa do rendimento e da riqueza”.

Por sua vez, no art.º 104.º modelam-se as linhas gerais de um sistema fiscal que se pretende redistributivo¹⁶, procedendo-se à materialização da “repartição justa dos rendimentos e da riqueza” acima retratada, sendo que a estatuição da capacidade contributiva é efectuada de forma indirecta e não expressa.

Centrando-nos na tributação dos rendimentos, no âmbito dos quais o princípio em análise possui a sua verdadeira revelação ao nível dos rendimentos pessoais, define o n.º 1 do art.º 104.º que “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.”

Ao nível da tributação das empresas (objecto central do nosso estudo), o legislador constituinte estatui, no n.º 2 do art.º 104.º que: “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real” (CRP, art.º 104.º, n.º 2), expressão que será explorada ao longo do presente estudo.”

De forma expressa, a alusão ao princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico-fiscal português surge com a LGT (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro) ao dispor que: “Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património” (LGT, art.º 4.º, n.º 1).

3.1.2 – O rendimento como índice de capacidade contributiva

“A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real” (CRP, art.º 104.º, n.º 2)

¹⁶ A principal conclusão desenvolvida num estudo por Esteban e Kranish (2002), onde, partindo do pressuposto que os nossos sentimentos (numa perspectiva endógena) sobre outros seria ditada pelo comportamentos destes, tentaram transpor esta correlação para as instituições que integramos, concluindo que a própria extensão do altruísmo e da coesão social na sociedade é modelada pelo grau de redistribuição exibido pelo sistema fiscal.

“Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património” (LGT, art.º 4.º, n.º 1).

Vamos assim centrar, nesta fase, o nosso estudo na exploração do conteúdo legal acima descrito.

Desde logo, pela análise conjugada daqueles preceitos legais, concluímos pela adopção, julgamos que pacífica, do rendimento como o principal índice revelador de capacidade contributiva.

Neste sentido se posiciona a abordagem de Clotilde Palma:

“Actualmente existe um consenso no tocante ao facto de a capacidade contributiva se reportar basicamente ao nível de bem-estar económico de que o contribuinte goza, sendo que o primeiro indicador de tal bem-estar é o rendimento, pelo que é o índice aferidor da capacidade que recolhe aceitação mais generalizado” (Palma, 2001: 137).

Vimos que no âmbito da componente absoluta da capacidade contributiva, a riqueza funciona como pressuposto fundamental da tributação. É, muito provavelmente, ao nível da sua manifestação enquanto rendimento que a enunciação daquele princípio se efectua na sua plenitude.

Efectivamente, de acordo com Teixeira (2000), enquanto que em defesa da tributação do consumo se avança com os princípios da simplicidade do sistema fiscal e da sua eficiência (no âmbito da concretização dos objectivos por ele indicados), na defesa da tributação do rendimento são relevados os princípios da progressividade (fundamentalmente ao nível da tributação das pessoas singulares) e o princípio da equidade (materializado, como vimos, no nosso sistema fiscal na capacidade contributiva).

Vamo-nos centrar agora no conceito de rendimento que será transportado para a esfera da tributação e a forma como o legislador fiscal o acolhe, sendo que desde já alertamos para a dificuldade da concretização jurídica do conceito de rendimento, dificuldade esta que não se esgota no plano jurídico, mas antecede sim à própria definição por parte dos economistas teóricos, podendo mesmo ser impossível a definição rigorosa de rendimento, no entanto, afortunadamente, a total ausência de ambiguidade não é requisito para se conferir utilidade a um conceito (Goode, 1977).

Se a conceptualização do princípio da capacidade contributiva é descrita com alguma pacificidade, a sua materialização já é dotada de uma problemática, que dificilmente, alguma vez será objecto de consenso.

A qualificação da riqueza inerente à capacidade contributiva não poderá ser estimada pela simples enunciação constitucional sem ulteriores qualificações destacáveis do plano jurídico e financeiro.

“ (...) O principal problema relacionado com o princípio da capacidade contributiva, aquele que tem sido mais discutido a nível da doutrina, consiste precisamente na determinação de qual a justa medida desta capacidade, de qual o critério aferidor, que seja, em simultâneo, capaz de assegurar a satisfação dos interesses do Estado e dos contribuintes, garantindo a realização plena da justiça tributária nas suas diversas vertentes.” (Palma, 2001: 124)

A adopção, como vimos, do rendimento, como índice aferidor da capacidade contributiva das empresas irá condicionar a definição, posterior, da sua base de tributação. Ao explanarmos as características intrínsecas ao conceito de rendimento adoptado estamos, desde já, a circunscrever o objecto de tributação.

“Muito embora o conceito de rendimento não forneça (...) solução única para todos os problemas práticos de determinação da base de tributação, ele é sem dúvida um quadro de referência privilegiado para uma aplicação consistente no domínio de questões gerais e particulares relacionadas com a inclusão, exclusão e deduções tributárias”.

O seu enquadramento conceptual irá permitir contextualizar as regras de determinação da base tributável estatuídas ao longo do capítulo III do CIRC, sempre subjugadas ao princípio estruturante da capacidade contributiva na forma e amplitude com que foi explanado anteriormente.

O papel norteador do princípio da capacidade contributiva ao nível da concretização do conceito fiscal de rendimento assume ainda particular relevância se nos consciencializarmos que esta concretização conceptual irá determinar o alicerce intelectual indispensável na estruturação da própria tributação, na definição do seu alcance objectivo e subjectivo, assim como das correcções e deduções que lhe estarão associadas.

Conhecer as características do rendimento reclamadas pelo princípio da capacidade contributiva irá dotar-nos dos meios para interpretarmos a forma como o legislador fiscal irá acolher o rendimento, no âmbito da sua tributação, e concretizar a base tributável que dele será retirado

3.1.2.1 - Rendimento-acrécimo

Na sua concepção tradicional, apontam-se três correntes¹⁷ definidoras do rendimento que será sujeito a tributação:

i) **Teoria do consumo** (rendimento-consumo): originalmente defendida por Irving Fisher, esta teoria perspectiva o rendimento em função da sua posterior manifestação enquanto consumo, constituindo o fluxo de serviços que são proporcionados a uma determinada pessoa durante certo período, pelo que, só a quantificação do consumo poderá traduzir esse fluxo de serviços (Good, 1977).

ii) **Teoria da fonte** (produto) (rendimento-fonte/produto): que circunscreve o rendimento a um fluxo periódico, consubstanciado num acréscimo patrimonial, decorrente uma fonte (terra, capital ou trabalho) permanente; Desenvolvida pelos economistas dos séculos XVIII e XIX, esta concepção de rendimento possuiu o seu expoente máximo nos impostos parcelares ou cedulares sobre o rendimento.

iii) **Teoria do rendimento-acrécimo** (incremento patrimonial): A teoria do acréscimo patrimonial ou do rendimento acréscimo foi desenvolvida expressamente com intuito fiscal, importando para a fiscalidade um conceito eminentemente económico, por Haig e Simons, possuindo como génese os trabalhos desenvolvidos por Von Shanz. A compilação das iniciais daqueles autores resultou na sigla pela qual esta teoria também é conhecida, ou seja, S-H-S (Shanz-Haig-Simons).

Haig (citado por Simon, 2001: 11) define o rendimento como “acrécimo líquido do valor monetário do poder económico entre dois pontos no tempo”, proveniente ou não de uma actividade produtora.

¹⁷ Tal como nos refere Nabais (1998), este aumento do poder aquisitivo não se pode confundir com o aumento do valor aquisitivo, na medida em que aquele acréscimo patrimonial, não contempla a totalidade das mais valias (restringindo-se às realizadas) ou mesmo a totalidade dos rendimentos em espécie, das aquisições a título gratuito (agora tributadas em sede de imposto de selo), etc., dado que aquele aumento está limitado, entre outros, pelo próprio princípio a praticabilidade (face às dificuldades inerentes à quantificação de rendimentos não cognoscíveis pelo Fisco).

Por essa razão aquele autor chega a propor uma quarta corrente emergente, com origem na doutrina alemã e austríaca, designada por teoria do rendimento do mercado, posicionando-se, em termos da amplitude atribuída ao conceito de rendimento, a um nível intermédio entre a teoria rendimento-produto e a teoria do rendimento-acrécimo. Esta teoria define como rendimento “os aumentos ou acréscimos patrimoniais conseguidos através da participação no tráfego económico com a intenção de obter um ganho ou excedente, ou seja, o rendimento decorrente dos acréscimos patrimoniais obtidos e realizados.

Deparamo-nos, assim, com a ênfase do rendimento enquanto poder de satisfação de necessidades económicas, em detrimento da sua percepção como necessidades propriamente ditas (consumo) (Good, 1977).

Simons (1938), outro precursor desta teoria complementa aquela definição ao conceber o rendimento para efeitos fiscais, como o resultado obtido que seria determinado somando o consumo ocorrido durante um determinado lapso temporal à riqueza evidenciada no final desse período subtraída da riqueza no início.

Nesta perspectiva, e em contraposição da concepção do rendimento enquanto consumo, esta teoria quantifica o rendimento quando o acréscimo do poder económico é recebido e não quando é exercido, pelo que se deve ter em conta o poder de satisfazer as necessidades em detrimento da satisfação destas.

A forma como a capacidade contributiva é percepcionada e a definição da sua abrangência, irá condicionar a teoria subjacente à concepção de rendimento.

O sistema fiscal português adoptou, definitivamente, desde a reforma da tributação do rendimento de 1989 e a consequente criação do CIRS e CIRC, a teoria do rendimento-acréscimo, abandonando o conceito mais restrito de rendimento inerente à teoria da fonte face à transposição da tributação cedular para a tributação global e unitária.

Note-se no entanto, tal como nos refere Pereira (1990), que na prática nenhuma destas concepções de rendimento foi alguma vez acolhida na sua aceção mais pura. No entanto é inquestionável a adopção, mesmo no contexto internacional, de uma concepção de rendimento mais ampla, que se identifica com a teoria do rendimento acréscimo, em detrimento de uma concepção de rendimento mais estrita, esta com maior publicidade junto de um sistema de tributação cedular, tal como acontecia antes da reforma de tributação do rendimento de 1989.

O conceito de rendimento-acréscimo é, nestes termos, o que melhor reflecte o alcance constitucional do princípio da capacidade contributiva, na medida em que nos apresenta a concepção de rendimento com maior amplitude, face à intenção de alargar a base de incidência a todo o aumento do poder aquisitivo, aferido pela variação líquida do seu património.

Nestes termos remetemos o conceito de património que está subjacente à teoria do incremento patrimonial para a definição que nos é dada por Teixeira Ribeiro, nos seguintes termos:

“Ora, património é o conjunto de valores pecuniários líquidos (valores activos menos valores passivos) de que é titular determinada pessoa.” (Ribeiro, 1997: 295)

O rendimento, conforme percebida pela teoria do rendimento-acrécimo irá resultar da diferença (necessariamente positiva) entre o montante do património líquido no fim do período e aquele que era revelado no início desse mesmo lapso temporal.

A tradução contabilística deste conceito de rendimento consubstancia-se, como veremos no capítulo que se segue, na diferença registada, durante um exercício económico, no capital próprio (situação líquida) da empresa.

Esta concepção do rendimento será a adoptada pelo legislador, como é testemunhado no preâmbulo do CIRS:

“À luz dos modernos princípios, e em particular do princípio da capacidade contributiva, a concepção do acréscimo patrimonial, que conduz a uma definição compreensiva do rendimento tributável, mostra-se superior à visão mais restritiva baseada na fonte do rendimento. E, embora o conceito extensivo de rendimento não seja uma componente essencial do modelo unitário, o certo é que este apela para uma concepção de rendimento tão ampla quanto possível.” (CIRS, preâmbulo, § 5)

Nessa medida esta concepção de rendimento integra o próprio rendimento-fonte ao qual ainda soma os acréscimos patrimoniais de carácter ocasional e extraordinário (rendimentos provenientes de fontes não duráveis e, por tal, não incluídos no rendimento-fonte, tais como as mais-valias e menos-valias realizadas, as indemnizações, subsídios, ganhos de jogo, etc.), desassociados de qualquer requisito de periodicidade e provenientes ou não de qualquer categoria de produção tradicional (terra, capital, trabalho).

A diferença material entre as duas concepções de rendimento (rendimento acréscimo e rendimento-produto) materializa-se, fundamentalmente ao nível das mais-valias, que, sendo considerados ganhos de carácter ocasional, não são tidas em conta na concepção da primeira daquelas teorias, passando a integrar-se na teoria do rendimento acréscimo.

No entanto, como veremos, também ao nível das mais-valias existem restrições na sua consideração como acréscimo patrimonial, na medida em que só são tidas em conta as mais-valias realizadas, deixando de lado as mais-valias potenciais ou latentes, em virtude da dificuldade inerente à sua avaliação e dos custos administrativos inerentes, colocando, por outro lado, problemas reais ao nível da liquidez dos contribuintes.

Estas restrições condicionam a aplicação pura do rendimento-acrécimo, que, no entender de Sanches (1995), se restringe a um rendimento-acrécimo realizado.

Em termos da sua correspondente tradução contabilística, a teoria do rendimento-fonte corresponde à «teoria da conta de exploração», no sentido de que seria apenas o resultado dela apurado que serviria de base à tributação, circunscrevendo assim o rendimento ao resultado de exploração, excluindo qualquer outro incremento patrimonial.

A teoria da conta de exploração apenas reflecte o rendimento líquido relativo à actividade normal da empresa, no âmbito do seu escopo produtivo fundamental, excluindo assim quer os rendimentos excepcionais de fontes estáveis, quer os rendimentos de fontes ocasionais.

Em contrapartida, a tradução contabilística da teoria do rendimento-acrécimo consubstancia-se na «teoria do balanço», na medida em que:

“A «teoria do balanço» cuja autêntica vocação e alcance tem suscitado controvérsia, considera como rendimento todo o resultado que deriva da comparação entre balanços de fim e de início de exercício¹⁸, incluindo, portanto, quer o resultado de exploração quer qualquer outro que se traduza em incremento dos valores investidos na empresa”. (Pereira, s/d: 541)

Variações patrimoniais não incluídas naquele acréscimo líquido terão de ser corrigidas no apuramento do lucro tributável.

É hoje inquestionável que a teoria do rendimento-acrécimo, com a correspondente tradução contabilística da teoria do balanço, geral a concepção de rendimento mais adequada ao requisito constitucional da tributação de acordo com a capacidade contributiva.

“Numa perspectiva de equidade fiscal, em que o princípio da tributação de acordo com a capacidade contributiva tem merecido uma aceitação ampla, não seria justificável que aqueles ganhos não contribuíssem para a determinação daquela «capacidade» e consequentemente não fossem englobados para efeitos de tributação” (Faria, 1988: 3).

Ainda na defesa desta concepção de rendimento Musgrave (1989: 4) refere que:

“Supondo que se opta pelo rendimento como objecto tributável, então estamos todos de acordo em como o definir, isto é, como acréscimo global do património líquido, e independentemente do carácter fortuito da sua realização.”

A concretização prática do rendimento-acrécimo será explorada, ao nível da tributação das empresas, quando abordarmos a base (lucro) tributável que dele será expurgado na definição da capacidade contributiva das empresas.

¹⁸ Lapso temporal traduzido contabilisticamente como exercício contabilístico definido por Raul Dória e Álvaro Dória (1975: 602) como: “Período compreendido entre dois balanços anuais consecutivos, ou seja o equivalente ao ano económico”.

3.1.2.2 - Rendimento líquido

Outra característica do rendimento utilizado na aferição da capacidade contributiva prende-se com o facto de dever ser encarado com rendimento líquido, na medida em que só nesta perspectiva é que poderá funcionar como base de imposto, pelo que, para alcançar o valor líquido do rendimento, termos de proceder ao balanceamento entre os proveitos e os custos incorridos na sua obtenção.

“Quer isto dizer que, em princípio, todos os gastos necessários à produção ou obtenção de determinado rendimento (...), como expressão negativa da capacidade contributiva que são, devem ser excluídos desse rendimento” (Nabais, 1998: 521).

Quer os proveitos, quer, sobretudo, os custos a eles associados, vão ser delimitados pelo legislador, naquilo que se irá consubstanciar em correcções fiscais ao resultado contabilístico, que serão aprofundados no capítulo 3 desta dissertação.

Note-se que o conceito de rendimento acima explanado como um rendimento amplo e líquido fornece apenas uma orientação conceptual e não uma base operacional para a sua quantificação concreta.

Como acontece em qualquer tentativa de tradução de um conceito eminentemente económica para o plano jurídico, as dificuldades são evidentes.

Esta transposição processa-se num primeiro momento, pela sua tipificação em que se fixa a base de quantificação do imposto, ou seja, a sua base normativa, definindo-se assim as suas regras de incidência, seguindo-se, num segundo momento, a determinação do rendimento tributável propriamente dito, integrando um processo técnico valorativo dos conceitos jurídicos utilizados no primeiro momento.

Ambos os momentos, que no seu conjunto integram o processo de determinação da matéria colectável do imposto, deverão ser concebidos à luz do princípio integrador da capacidade contributiva. Limites como o da própria praticabilidade administrativa ou a necessidade de combater a fuga e evasão fiscal tornam delicada a transposição entre aqueles dois momentos, condicionando, decisivamente, aquilo que é denominado por juridificação do conceito de rendimento.

De qualquer das formas podemos concluir pela importância nuclear da Contabilidade como meio técnico e científico a que a Fiscalidade irá recorrer no sentido da operacionalização daquele conceito de rendimento, ou seja como veículo adoptado

pelo legislador no alcance do preceito constitucional da tributação do rendimento real das empresas.

Neste contexto, o enquadramento conceptual da base tributável em IRC assume-se, indubitavelmente, com o ponto de contacto, por excelência entre a contabilidade e a fiscalidade (entidade na sua vertente de tributação das empresas), sendo o papel da contabilidade a este nível se poderá sintetizar nos seguintes pontos:

- Definição;
- Elemento de determinação do regime de estimação aplicável;
- Instrumento de presunção de rendimentos;
- Meio de comprovação e investigação.

Vamos neste capítulo centrarmo-nos, à luz do enquadramento constitucional enunciado no capítulo anterior, no papel da contabilidade ao nível da construção da base tributável e sua definição.

Tal como nos refere Aguiar (2003), a problemática que envolve a relação entre a contabilidade e o direito fiscal, poderá ser desdobrada da seguinte forma:

- i) a forma como o direito fiscal, em concreto o CIRC e na parte relativa à quantificação da matéria colectável, acolhe a contabilidade comercial;
- ii) a forma como a contabilidade comercial é influenciada pelas normas referentes à determinação da própria base tributável.

3.2- Lucro Tributável e Resultado Contabilístico

3.2.1 – A concepção do Lucro tributável

O legislador enunciou o lucro¹⁹ como a base tributável, ou seja, o índice de capacidade contributiva, por excelência a adoptar na tributação das empresas²⁰.

¹⁹ A palavra “lucro” é proveniente do étimo latino *lucrum*, que se traduz em ganho, lucro ou proveito.

²⁰ Não nos vamos deter sobre a problemática da enunciação do lucro, enquanto quantificação do rendimento, como critério aferidor da capacidade contributiva das empresas que, em rigor, e conforme nos refere Rogério Fernandes Ferreira (2003a), não são, elas mesmas, fruidoras de qualquer rendimento, constituindo, isso sim, unidades com objectivos produtivos, sendo que os rendimentos resultantes desta actividade fluem em favor dos detentores do capital, surgindo assim as empresas como entes intermediários, cujos fins próprios residem ao nível das pessoas que as integram. Esta problemática leva a que diversas correntes doutrinárias defendam que a tributação das empresas incida sobre a sua produção

Neste sentido alude Sanches no sentido de que “A utilização do lucro das empresas como a base tributária legalmente acolhida para quantificar a sua dívida fiscal é uma forma de obter a divisão dos encargos tributários pelo conjunto dos sujeitos passivos segundo a sua capacidade contributiva” (Sanches, 1995: 304)

Esclarecer o conteúdo e alcance deste conceito não se mostra matéria fácil, sobretudo porque a sua concretização pressupõe a transposição de um conceito eminentemente económico, para o plano jurídico-fiscal, que, como veremos, foi concretizado pelo legislador por recurso à Contabilidade.

Para além de “lucro tributável” também podemos adjectivar a base tributável do imposto sobre o rendimento (em concreto o IRC) como “resultado fiscal”, cujo conceito pode ser extraído da Directriz Contabilística (DC) n.º 28 (“Impostos Sobre o Rendimento”):

“Resultado fiscal (lucro tributável, quando positivo, ou prejuízo fiscal, quando negativo): é o resultado de um período determinado de acordo com as regras estabelecidas pela legislação fiscal.” (CNC, 2001: § 11)

Por sua vez, a Norma Internacional de Relato Financeiro (NIRF) n.º 12 (revista em Outubro de 2000), sob o título “Impostos sobre os Lucros”, contrapõe os conceitos de lucro contabilístico e lucro tributável da forma que se segue:

“Lucro contabilístico é o resultado líquido de um período antes da dedução do gasto de impostos.

Lucro tributável (perda fiscal) é o lucro (ou perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (ou recuperáveis) impostos sobre o rendimento” (IASB, 2000: § 5)

São aquelas regras estabelecidas pelas autoridades fiscais que, à luz dos princípios anteriormente enunciados, serão exploradas, ao longo deste estudo.

No plano jurídico-fiscal nacional, **o CIRC materializa no lucro tributável²¹ a base de tributação das empresas**, definindo que a tributação das empresas societárias²² incide sobre:

a) O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e

ou sobre o valor acrescentado que elas geram (tal como acontece, de forma indirecta, com o IVA) ou mesmo um imposto sobre o património das empresas, tal como sugere Saldanha Sanches (2000a).

²¹ Ao longo deste estudo vamos centrar nas situações em que a base tributável se materializa no lucro (lucro tributável), por serem aquelas que integram a realidade em subjacente à nossa temática.

²² Alertamos aqui para o exposto no ponto 4.2.1 do capítulo I desta dissertação, recordando que se encontram incluídos na definição desta base de tributação os rendimentos empresariais e profissionais que, apesar de tipificados no CIRS, a quantificação da sua base tributável é remetida, nos termos do seu artº 32.º, para as regras estabelecidas no CIRC e que agora são expostas.

b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;²³

(...)

c) O lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português de entidades referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior; (CIRC, artº 3.º, n.º 1, a));

Estão incluídas nestas regras de determinação do lucro tributável as entidades abaixo designadas que, nos termos da al. a) do n.º 1 do artº 3.º, exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial e agrícola:

“a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português;

b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas;

c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.” (CIRC, artº 2.º, n.º 1)

Relativamente às entidades não residentes a que alude a alínea c) daquele artigo, a concepção de lucro como base tributável apenas se aplica às que possuírem, em Portugal, estabelecimento estável ao qual esses rendimentos possam ser tributados.

O artº 2.º do CIRC testemunha assim a implementação do princípio da residência, que envolve a tributação do rendimento independente da localização da sua fonte, sendo que a jurisdição fiscal é exercida pelo estado de residência do contribuinte, que toma em linha de conta, para efeitos de apuramento do lucro tributável, a totalidade dos rendimentos inerentes à entidade residente, mesmo que obtidos em outros estados membros, naquilo que é conhecido pelo *worldwide taxation of residents* (Teixeira, 2000)

Relativamente às entidades que, possuindo ou não personalidade jurídica, não tendo residência em território nacional, aqui auferem rendimentos não sujeitos a IRS, também irão constituir sujeitos passivos de imposto, relativamente a esse tipo de rendimentos, cumprindo-se, para estes casos o princípio da territorialidade.

²³ Tal como já acontecia no CCI, também o CIRC não nos disponibiliza os conceitos e a extensão da natureza comercial, industrial ou agrícola das actividades ali enunciadas. Só no CIRS (artº 4.º) encontramos uma enunciação, meramente exemplificativa, daquelas actividades, sendo que, o confronto de posições divergentes já resultou na emissão de um conjunto diverso de circulares e despachos por parte da Administração fiscal no sentido de esclarecimento do enquadramento jurídico-fiscal de determinadas actividades.

A aplicação deste princípio pressupõe que dentro do espaço territorial o estado possuir poder tributário sobre qualquer actividade de qualquer contribuinte, independentemente do estado de residência deste.

Por outro lado, o legislador exemplificou como entidades que integram a al. b) daquele preceito, as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo²⁴.

Constatamos assim que, apesar da tributação assentar no atributo da personalidade jurídica, aliás o imposto denomina-se como imposto sobre o rendimento, precisamente, das Pessoas Colectivas, o legislador salvaguardou, aquando da definição da incidência subjectiva, as entidades que, apesar de desprovidas de personalidade jurídica, uma vez preenchendo-se o pressuposto de tributação, deveriam, também elas ser tributadas nos mesmos moldes, sendo, portanto, dotadas de personalidade tributária, sendo por tal denominados de “entes de facto”.²⁵

“Deste modo, consideram-se passíveis de imposto determinados entes de facto, quando razões de ordem técnica ou outras tornem particularmente difícil uma tributação individualizada, evitando-se que a existência de tributação ou o imposto aplicável fiquem dependentes da regularidade do processo de formação dos entes colectivos.” (CIRC, preâmbulo, § 3).

²⁴ O artº 5.º do Código das Sociedade Comerciais (CSC) define que:

“As sociedades gozam de personalidade jurídica e existem como tais a partir da data do registo definitivo do contrato pelo qual se constituem, sem prejuízo do disposto quanto à constituição de sociedades por fusão, cisão ou transformação de outras.” (CSC, artº 5.º)

Por motivos claros de prevenção da evasão fiscal, uma sociedade desprovida de personalidade jurídica, pela inexistência do registo definitivo do contrato de sociedade, ou seja, uma sociedade irregular, apesar de desprovida de personalidade jurídica, não inibe, nos termos do artº 2.º, n.º 1, al. b) do CIRC a sua configuração como Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária em análise, sendo assim dotada de personalidade tributária, sendo denominada não de “ente de direito” mas sim “ente de facto” pelo que, também a elas são dirigidas as regras de quantificação da base tributável do IRC.

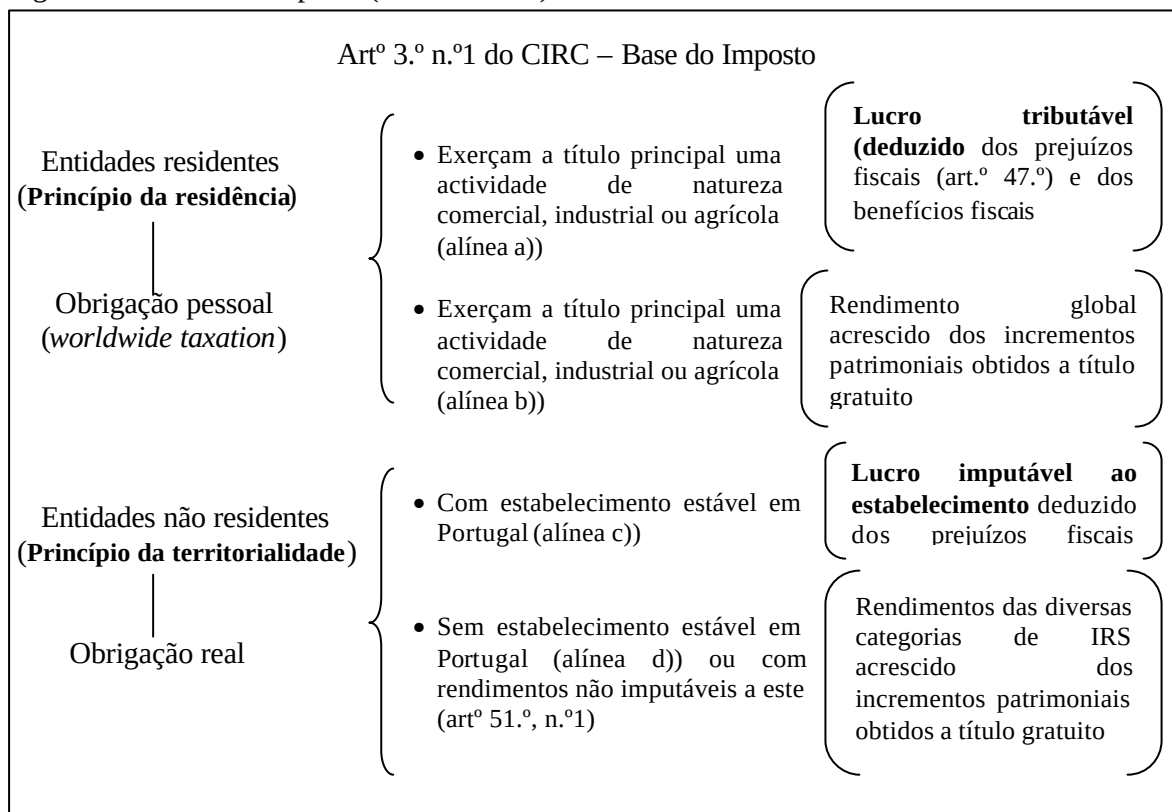
²⁵ Soares Martinez (2003) é particularmente crítico relativamente à afirmação de que existem entes de facto, desprovidos de personalidade jurídica que, sendo sujeitos de relações tributárias, gozam de personalidade tributária passiva, adjectivando esta afirmação como uma insanável contradição. Nestes termos, refere Martinez que “A personalidade tributária, susceptibilidade de direitos e deveres fiscais, constitui uma forma de personalidade jurídica. Os entes aos quais seja atribuída têm a natureza de pessoas de Direito. Não são «entes de facto», pelo menos a partir do momento em que o Direito Fiscal os personaliza.” (Martinez, 2003: 222-223).

Esta personalização daquelas “entes de facto” por parte do direito fiscal é testemunhado pelo Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) ao definir que: “A personalidade judiciária tributária resulta da personalidade tributária.” (CPPT, artº 3.º, n.º 1).

Aquela contradição enunciada por Soares Martinez leva a que este conclua que, na prática, os critérios adoptados para a atribuição de personalidade jurídica por parte do Direito Fiscal são distintos dos adoptados nos outros ramos do direito.

Podemos evidenciar a incidência real definida nos termos do artº 3.º do CIRC, conjugando com os critérios delimitadores da residência e da personalidade jurídica enunciados aquando do enquadramento da incidência subjectiva da forma que se segue:

Figura n.º 3: Base do Imposto (art.º 3.º CIRC)



Fonte: elaboração própria

Face às restrições de tempo inerente à própria disciplina, deste curso de pós-graduação, vamo-nos concentrar nas entidades residentes que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que acabam por abarcar a grande maioria dos sujeitos passivos de IRC, salvaguardando o facto de que, a base tributável definida para os estabelecimentos permanentes de entidades não residentes, possui uma configuração em tudo idêntica à definida para o primeiro tipo de sociedades, aliás, como se testemunha pela remissão contida no n.º 1 do art.º 50.º do CIRC à luz do qual:

«O lucro tributável imputável a estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes é determinado aplicando, com as necessárias adaptações, o disposto na secção II.»

Pressupõe-se assim a existência de uma contabilidade perfeitamente autónoma da empresa-mãe, sendo a legislação portuguesa possui ainda algumas delimitações no que

concerne à dedutibilidade dos encargos gerais de administração, no entanto, casos como o da legislação espanhola, elencam um conjunto de restrições bem mais amplas no que concerne, em especial, a limitações à dedutibilidade de uma série de custos.

Da conflituosidade daqueles dois princípios (residência e territorialidade) irão resultar situações de dupla tributação, que serão analisadas com maior nível de profundidade na disciplina de fiscalidade internacional.

É, em concreto, o n.º 2 do artº 3.º do CRC que nos dá o conceito, puramente fiscal, da base tributável deste imposto, ou seja, do lucro, definindo que este se traduz na:

“(…) diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código.” (CIRC, artº 3.º, n.º 2)

Estamos perante a enunciação substancial do lucro que reflecte, de forma clara, a influência da teoria do incremento patrimonial, ali consubstanciado pelo acréscimo do valor do património líquido da empresa, que, ao contrário do que acontecia com o CCI, passou a agregar as mais valias (ainda que só as realizadas), fundindo, mediante aquele conceito de lucro, a base de incidência da contribuição industrial com a do imposto de mais valias.²⁶

A adopção deste conceito extensivo de lucro resulta, tal como nos alude a última parte do ponto 2 do relatório preambular do CIRC, do objectivo de harmonização com as restantes legislações internacionais, com marcada tendência, já na altura, neste sentido, no domínio dos impostos sobre o rendimento.

No entanto, definido que está a tradução, para efeitos de tributação, da concepção de rendimento por parte do legislador constituinte, ainda se coloca a questão de como foi aquele conceito (o de lucro tributável) operacionalizado, ou seja, qual foi a opção do legislador, norteadado pela teoria do rendimento acréscimo, integrada no princípio da capacidade contributiva, ao nível da quantificação da base tributável das empresas.

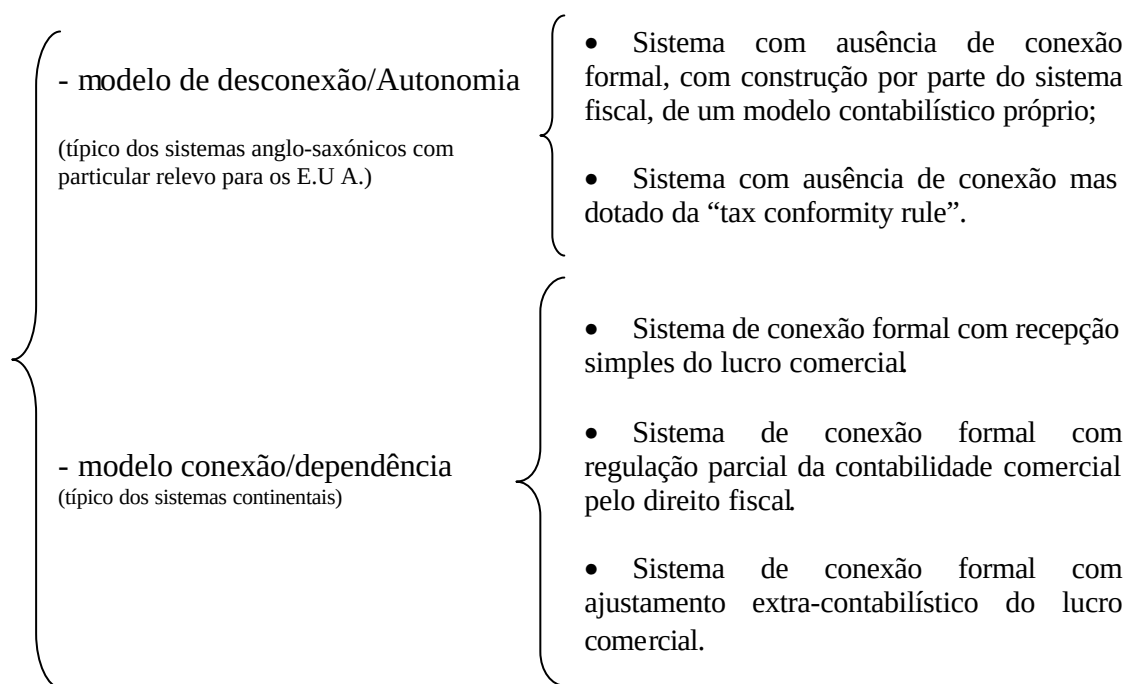
²⁶ Nos termos do CIRC:

“(…) relativamente ao sistema anteriormente em vigor, o IRC funde, através da noção de lucro, a base de incidência da contribuição industrial, do imposto de mais-valias relativo à transmissão a título oneroso de elementos do activo imobilizado, incluindo os terrenos para construção e as partes sociais que o integram. E vai mais longe na preocupação de dar um tratamento equitativo às diferentes situações, quer por automaticamente incluir na sua base tributável certos ganhos – como os subsídios não destinados à exploração ou as indemnizações – que, pelo menos em parte, não eram tributados, quer por alargá-las aos lucros imputáveis ao exercício da indústria extractiva do petróleo, até agora não abrangidos no regime geral de tributação.” (CIRC, preambulo, § 5).

3.3 – Modelos normativos de relação entre lucro tributário e a contabilidade

Podemos esquematizar da forma que se segue os tipos de modelos identificados para a caracterização da relação entre contabilidade e fiscalidade.

Figura n.º 4: Modelos normativos de relação entre o lucro tributável e o resultado contabilístico



Fonte: elaboração própria a partir de Aguiar (2003) e Tavares (1999)

3.3.1 - Modelos de desconexão

Com a conexão formal o direito fiscal estabelece uma regra de vinculação às opções contabilísticas na determinação do resultado.²⁷

A ausência desta regra devidamente tipificada na lei, conduzirá a uma desconexão formal entre o Direito Fiscal e a Contabilidade.

No primeiro caso enunciado, é atribuído ao direito fiscal a responsabilidade de criação de raiz de um modelo contabilístico, cujo âmbito de aplicação se esgota, necessariamente, no cálculo do lucro tributável.

Um modelo com estas características implicaria que a norma fiscal devesse conter um plano contabilístico-fiscal que iria condicionar o cálculo da base tributável por parte das empresas à margem e com completa independência da norma contabilístico, sendo

²⁷ Tal como acontece, como veremos adiante, no caso português, no o artº 17.º do CIRC.

que o resultado assim determinado iria coincidir em pleno com o próprio lucro tributável. (Garcia, 1981).

Neste sentido, o modelo de desconexão ou autonomia pressupõe a criação de um corpo de regras fiscais próprias e exaustivas sobre o apuramento dos resultados empresariais, modelo adjectivado por Tavares (1999) de desnecessário, inviável, oneroso e excessivamente complexo.

O segundo tipo de modelo avançado, no âmbito do modelo de desconexão é caracterizado da seguinte forma:

- Existência de princípios próprios do direito fiscal, alguns específicos dos impostos sobre o rendimento, que justificam o alheamento, nos casos em que se aplicam, de princípios, normas, critérios e métodos próprios da contabilidade comercial (com especial destaque exemplificamos com o princípio da capacidade contributiva);

- Nos casos em que os princípios anteriormente referidos não apresentem outra solução, aceitam-se os princípios e normas próprias da contabilidade (“tax conformity rule”);

- Inexistência de uma conexão formal estabelecida pelo direito fiscal, entre a base tributável definida por este e o resultado contabilístico, facto que, na sua essência, distingue este modelo dos restantes.

Nestes termos, a contabilidade legalmente concebida para fins fiscais que caracteriza este modelo, não deixa de estar submetida aos princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) e restantes normas técnicas de registo, no entanto, tais normas deverão estar tipificadas na legislação fiscal, será assim o direito fiscal e não o direito contabilístico²⁸ que, recorde-se para fins meramente fiscais, que as regulamenta, construindo desta forma o seu próprio modelo contabilístico.

Conforme refere Tavares (1999) a efectividade prática do sistema de autonomia isola-se nos estados onde não existam regras analíticas, consensuais e universais sobre o apuramento contabilístico do lucro, como sucede, tendencialmente, nos países anglo-

²⁸ De acordo com Cubillo (citado por Sánchez, 2004: 7) o Direito Contabilístico constitui um “Conjunto de normas e princípios constitutivos de um regime jurídico a que se deve submeter a Contabilidade enquanto forma de expressão e valorização da actividade humana dotada de conteúdo económico-financeiro”, regulando, neste contexto, tanto os sujeitos activos da Contabilidade (entidades físicas e jurídicas responsáveis pela elaboração da informação contabilística, como os sujeitos passivos da Contabilidade, ou seja, todos aqueles cuja actividade económico financeira se incorpora naquela informação, tais como os seus destinatários, e responsáveis pelos seu controle (como são os auditores) (Sánchez, 2004)

saxónicos, sobretudo, no entender de Aguiar, nos EUA, Reino Unido, Dinamarca e Holanda, com particular relevo para os Estados Unidos, na medida em que é naquele Estado que este modelo se aplica na forma mais perfeita, na medida em que se encontra estabelecido por lei, de forma expressa e inequívoca a possibilidade dos sujeitos passivos em manter dois sistemas de contabilidade paralelos.

Estamos diante de países anglo-saxónicos, em que as normas contabilísticas estão sujeitas a tradicionais critérios britânicos caracterizados pelo seu elevado pragmatismo, apoiada em PCGA, evitando, sempre que possível, as leis contabilísticas de carácter imperativo que são, genericamente, escassas, concisas e claras, sendo que Governos, empresas e profissionais se mostram contrários a qualquer forma de planificação contabilística imposta pelo Estado.

3.3.2 - Modelos de conexão

Em contrapartida, o modelo de alinhamento ou conexão possui como característica nuclear comum a cada um dos seus sub-modelos que o integram, e que o distingue do modelo anterior, o facto de a legislação fiscal estabelecer uma conexão formal entre o processo de apuramento da base tributável e o resultado contabilístico que é assim importando da contabilidade²⁹.

No entanto, apesar de uma base comum que lhes é inequívoca, ambas as disciplinas possuem interesses que lhes são próprios, necessidades intrínsecas que derivam numa filosofia própria resultando num itinerário que, a dado ponto, diverge.

Ainda no entender de Aguiar (2003), no sistema de conexão formal com recepção simples do lucro contabilístico, remete-se para o direito contabilístico a função exclusiva da sua regulação, transformando-se desde logo na base tributável sem qualquer correcção a jusante (modelo puramente teórico na medida em não se conhece nenhuma concretização prática).

Estamos assim, no entender de Tavares (1999), perante um modelo de dependência total da Fiscalidade face à Contabilidade, em que os dois universos são, no que respeita à valorização do resultado, coincidentes, sendo que o imposto seria

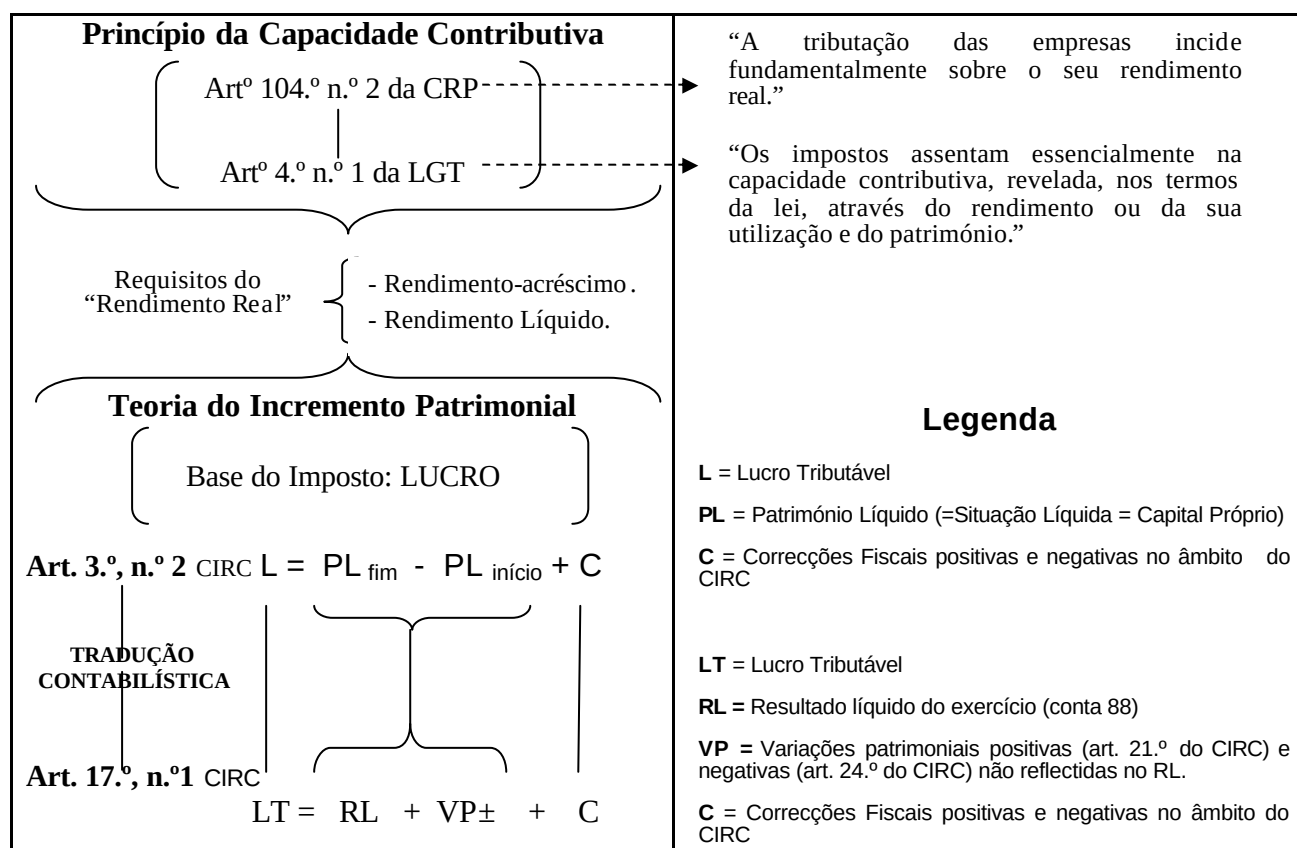
²⁹ Com a conexão formal o direito fiscal estabelece uma regra de vinculação às opções contabilísticas na determinação do resultado, vinculação apelidada pela doutrina anglo-saxónica de princípio da “financial conformity”, caso contrário, a ausência desta vinculação teria como resultado a existência de um duplo balanço (balanço comercial e o balanço fiscal).

unicamente exclusivamente determinado pela normalização contabilística, pelo que não podemos aqui falar em contabilidade-fiscal (lucro tributável = resultado contabilístico).

No segundo sub-modelo acima enunciado, não deixando de remeter para o resultado contabilístico a determinação do lucro tributável (conexão formal), a lei fiscal reserva para si mesmo a regulação, de forma mais ou menos intensa, de algumas componentes da determinação do resultado contabilística ainda no âmbito do sistema contabilístico.

3.3.3 - O caso português

O sistema fiscal português, à semelhança do que aconteceu com a generalidade dos países da Europa continental, adoptou um modelo de dependência parcial mediante conexão formal com ajustamento extra-contabilístico do lucro comercial, que pode ser, esquematicamente, sintetizado da seguinte forma:



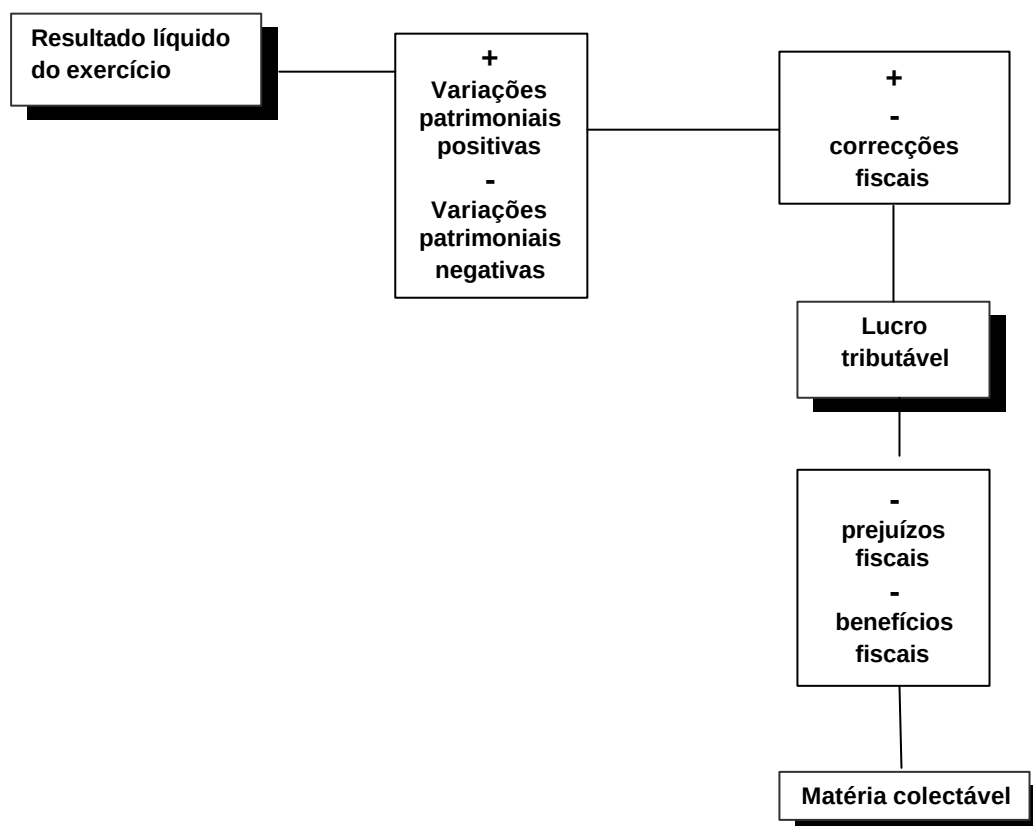
Encontra-se expresso de forma clara as características inerentes ao rendimento reclamadas pelo princípio da capacidade contributiva, ou seja, a necessidade de configuração de um **rendimento líquido**, acima configurado na figura do lucro, à qual

deverá estar subjacente a **teoria do rendimento-acrécimo**, traduzido contabilisticamente na teoria do balanço anteriormente explanada, e expresso no Resultado Líquido (contabilisticamente apurado na conta 88 do POC).

Da conjugação do n.º 2 do artº 3.º como n.º 1 do artº 17.º antevê-se a nova figura que o conceito de rendimento assume, ao prescrever-se que o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no início e no fim do período de tributação, e ao determinar-se o lucro tributável pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado.

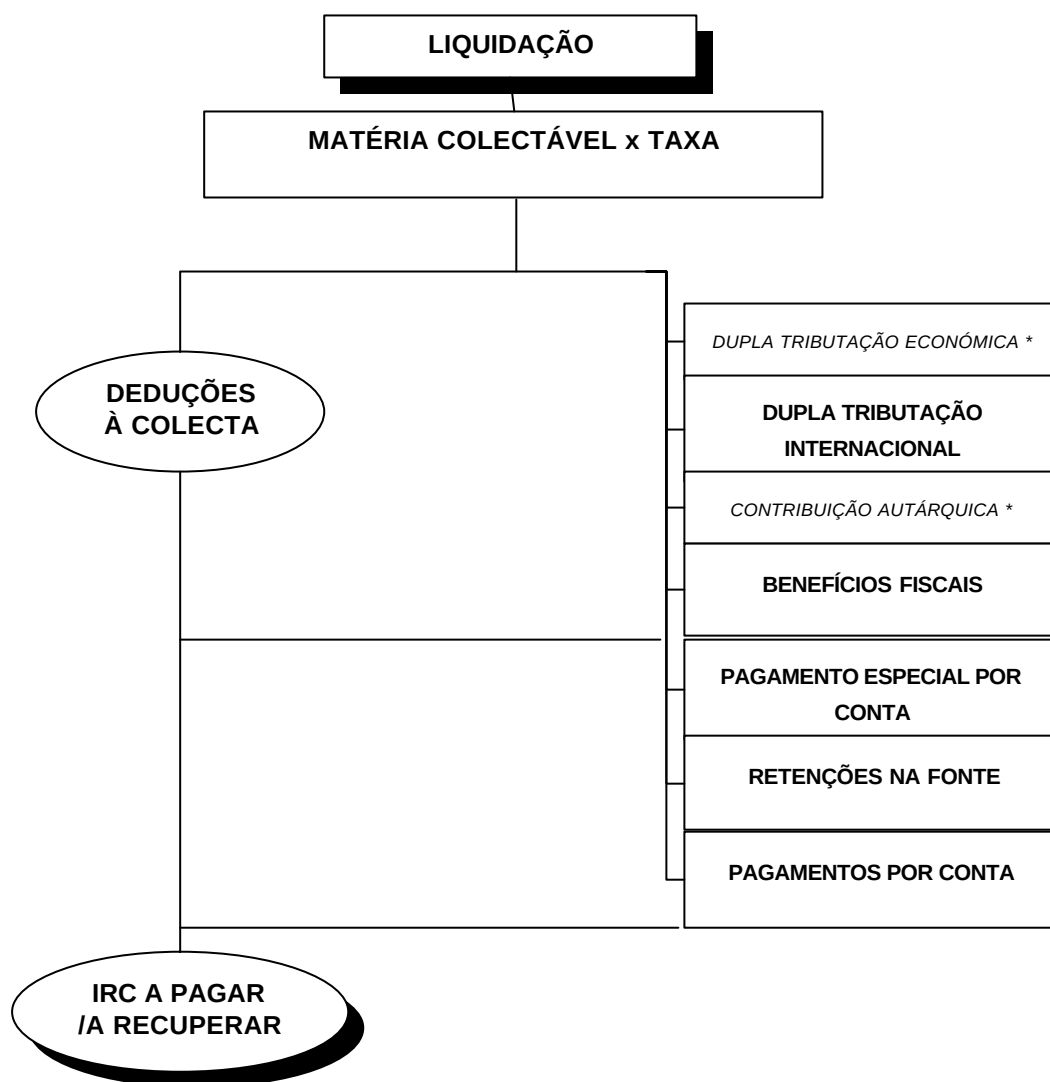
Podemos sintetizar a metodologia de apuramento da matéria colectável da forma que se segue:

Figura n.º 5: Determinação da matéria colectável (arts. 15º e 17º)



A posterior liquidação do imposto a pagar processa-se da forma que se segue:

Figura n.º 6: determinação do IRC a pagar/receber

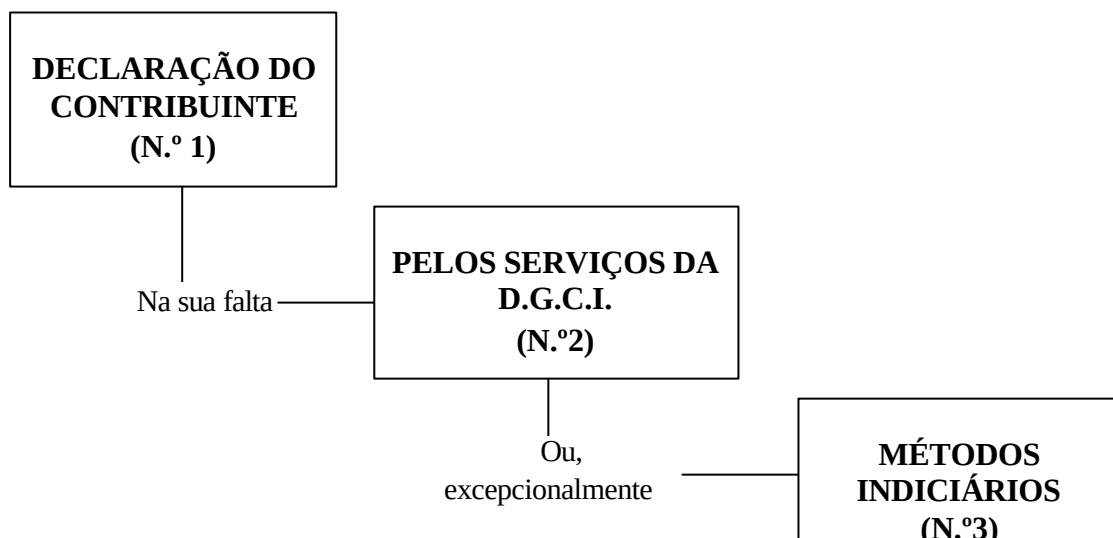


*** Nota:** Revogados pela Lei n.º 109-B/2001, de 29/12

Quanto aos métodos de determinação da matéria colectável, determina o art.º 16.º o seguinte:

Figura n.º 7: Métodos da determinação da matéria colectável

(art.º 16.º)



3.4 - Determinantes fiscais da “imagem verdadeira e apropriada”

Face a este modelo, a contabilidade desempenha um processo fulcral no processo de determinação da base tributável, pois fornece à fiscalidade o seu ponto de partida, nunca devendo no entanto ser por esta condicionado, ou seja, o que determinam as normas contabilísticas é que as demonstrações financeiras deverão evidenciar a “imagem verdadeira e apropriada” da realidade empresarial.³⁰

A fiscalidade é assim apontada, como veremos adiante, como uma das razões de perda de comparabilidade das demonstrações financeiras, quer numa perspectiva

³⁰ Refere o direito contabilístico que: “ (...) as contas anuais devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações das empresas (...)” (POC, 2002)

A estatuição da “imagem verdadeira e apropriada” como um elemento delimitador das características qualitativas das demonstrações financeiras é reforçado na Directriz Contabilística (DC) n.º 1830 “Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites”:

“Espera-se que estas demonstrações apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira e os resultados das operações da entidade.”

nacional, quer numa perspectiva internacional, conduzindo a que o resultado contabilístico esteja, ele mesmo, “infectado” por considerações de ordem fiscal, prejudicando assim a representação fiel do resultado das suas operações.

Esta é também a conclusão retirada por um estudo realizado por Leonor Ferreira, relativamente às práticas de divulgação de informações contabilístico-financeiras pelas empresas portuguesas, referindo que:

“A transposição da Quarta Directiva para o direito interno teve principalmente repercussões na estrutura de apresentação (modelos) das demonstrações financeiras e na quantidade de informações contabilístico-financeiras fornecida pelas empresas portuguesas cujos titulares jurídicos são sociedades anónimas com títulos cotados em bolsa, fundamentalmente no anexo às contas, e menos nos princípios contabilísticos e nos critérios de valorimetria. Aí, a influência da fiscalidade parece predominar e não ter sido afectada pelas alterações.” (Ferreira, 1992: 237)

A deterioração da imagem verdadeira e apropriada reclamada pela lei contabilística resulta de uma clara divergência entre aquela verdade contabilística e a verdade fiscal.

No entanto não nos podemos esquecer que se a lei contabilística e a lei fiscal impõem critérios divergentes, fazem-no em consonância com os seus objectivos próprios.

Nestes termos defende Rogério Fernandes Ferreira que:

“Se as empresas contribuintes, os seus técnicos e os revisores e outros auditores independentes vierem a entender que as autoridades fiscais não assumem posição razoável poderão e deverão argumentar a favor da sua discordância. A lei fiscal, enquanto subsistir manterá validade para os seus efeitos – os fiscais – e não pode considerar-se derogada pelo que constar na legislação contabilística.” (Ferreira, 2003a: 291)

As regras definidas pelo legislador fiscal, traduzidas em correcções extra-contabilísticas e expressas no quadro 07 da declaração de IRC mod. 22 visam, exclusivamente, alcançar fins de ordem fiscal, em última análise, a arrecadação de receitas que visem a satisfação das necessidades financeiras do Estado, assim como o combate à fuga e evasão fiscal no âmbito da prossecução da justiça social, tendo por parâmetro, como vimos, o princípio da capacidade contributiva, sem descuidar a utilização da fiscalidade como um instrumento de política económica e fiscal.³¹

³¹ Recorde-se que os objectivos genéricos conferidos pela LGT à tributação passam pela “ (...) satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.” (LGT, artº 5.º, n.º 1)

No âmbito da separação destriça entre normalização contabilística e normalização fiscal Rogério Fernandes Ferreira alerta ainda que:

“Dir-se-à assim que normas específicas de regulamentação contabilística não são, em princípio, de figurar na lei fiscal; devem nelas estabelecer-se apenas o que fiscalmente se pretende, sem obrigar a contabilizações divergentes. E, havendo, entretanto, imposições contabilístico-fiscais, não deveriam as mesmas, claro, conduzir a incorrecções no real apuramento dos resultados e na configuração do balanço” (Ferreira, 2003a: 290)

No entanto não é intenção do legislador fiscal contradizer as regras contabilísticas ou mesmo condicionar a “imagem verdadeira e apropriada” que se pretende para as demonstrações financeiras, aliás, tal como é taxativamente retratado no próprio CIRC quando este estatui que, por forma a permitir o apuramento do lucro tributável a contabilidade, que lhe servirá de suporte mediante a enunciação do resultado contabilístico, deverá:

“Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código” (CIRC, artº 17.º, n.º 3, al. a))

No entanto, e na prática, o nosso sistema contabilístico é marcadamente fiscalista, caracterizado por uma predominância pela escolha, de carácter utilitarista, dos critérios e procedimentos fiscalmente mais vantajosos.

4 – Isenções

O Cap. II do CIRC trata das isenções, logo, das excepções às regras de incidência. No que concerne a **isenções pessoais**, temos,

- Isenções automáticas - Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais e respectivos serviços, institutos públicos, associações e federações de municípios, as associações de freguesia, as instituições de segurança social e previdência (excluem-se as entidades públicas de natureza empresarial e os rendimentos de capitais) (art. 9º); Isenção das sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal (art. 12º conjugado com o art. 6º - isenção técnica); Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e IPSS e pessoas colectivas equiparadas (art.º 10.º al. a) e b)).

- Isenções a requerimento dos interessados “Isenções a requerimento dos interessados (art. 10º n.º 1 al. c)) - pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam fins científicos, culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente”

Quanto a **isenções reais**:

- Rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas, auferidos por associações legalmente constituídas, desde que não conexos com actividades empresariais, nomeadamente com publicidade, direitos de transmissão, jogo do bingo, bens imóveis, aplicações financeiras (art. 11º), excepto se o seu valor global não ultrapassar 1500 contos (art. 52º do EBF).
- Lucros realizados por entidades de navegação marítima e aérea não residentes provenientes da exploração de navios e aeronaves, desde que haja reciprocidade de tratamento (art. 13º).

Destacam-se ainda as isenções previstas no art. 14º, designadamente a consignada no seu n.º 3 relativa a lucros distribuídos por sociedades residentes a sociedades não residentes com sede na CE, os quais estão isentos de retenção na fonte em Portugal se o nível de participação for relevante e duradouro (+25% e + 2 anos) – Directiva 90/435/CEE (mãe-filhas). Finalmente, deverão ainda ter-se presentes as inúmeras isenções e outros benefícios fiscais constantes do EBF, matéria que pela sua extensão não será abordada.

CAPÍTULO II – Caracterização das correcções fiscais

1 - Origem das correcções fiscais e suas implicações contabilísticas

O Direito Fiscal, no âmbito do processo de instrumentalização da normalização contabilística no sentido da tributação do lucro real, vai definir regras e sentidos próprios para o balanço, criando uma realidade que lhe é particular, apelidada por Sanches (1995) de balanço fiscal, construído tendo por base o balanço contabilístico, incutindo-lhe características próprias materializadas em desvios no sentido da prossecução dos seus fins próprios.

Constatámos a inexistência de uma definição substancial de base tributável distinta do rendimento contabilístico, na medida em que este integra a própria noção de resultado fiscal, ao qual, por razões de carácter circunstancial, acautelando interesses próprios da dimensão normativa-fiscal, são impostas as denominadas “correcções fiscais”.

“Os dois sistemas normativos (contabilístico e fiscal) possuem, portanto, o mesmo objecto, qual seja a mensuração da realidade económica. Porém, em cada um deles, privilegiam-se distintos pontos de vista. A construção contabilístico-comercial proporciona a representação, o mais fielmente possível, do *status* económico-financeiro da empresa, em função dos interessados nessa informação. O sistema fiscal, por sua via, envolve, mas supera, a finalidade contabilística, por acautelamento de autónomos interesses próprios (não salvaguardados, plenamente, pela esfera contabilística).” (Tavares, 1999: 61)

São diversos os fins que fiscalidade se propõe a alcançar, sendo que, no processo de determinação da base tributável podemos destacar os seguintes:

- Repressão da fuga e evasão fiscal;
- Carácter “moralista” a incutir no comportamento dos contribuintes;
- Salvaguarda da autonomia patrimonial societária;
- Maximização das receitas fiscais tendo por limite constitucional a tributação do lucro real como critério de justiça fiscal;
- Simplificação da matéria colectável e praticabilidade das soluções legais.

Contrapondo estes fins próprios da fiscalidade, ao fim imediato das demonstrações financeiras, ou seja, o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do

desempenho e das alterações na posição financeira da empresa que seja útil a um vasto leque de utentes (IASC, 2001), sob a égide do macro-princípio da imagem verdadeira e apropriada, concluímos pela existência de um determinado distanciamento entre ambas as matérias disciplinares.

Este distanciamento vai-se materializar em correcções extra-contabilísticas operadas pela Fiscalidade, por forma a adaptar o resultado contabilístico, elaborado naquele contexto, aos seus fins específicos, sempre sob as condicionantes impostas pelo seu macro-princípio constitucional, que esteve, recorde-se, na base da própria aproximação entre as duas disciplinas, ou seja, o princípio da capacidade contributiva e da consequente tributação do lucro real.

Ao nível das correcções extra-contabilísticas, vamo-nos centrar naquelas em que a contabilidade possui um papel de relevo, em que as considerações de ordem contabilística e as alterações a elas associadas, se mostram mais sensíveis.

Da intersecção de ambos os círculos concluímos que a área convergente se sobrepõe, de forma clara, a divergências inevitáveis, resultantes de diferentes focagens da realidade, sendo que a verdade contabilística e os interesses tutelados por esta não acautelam devidamente, por que não têm de acautelar, a simplificação do sistema fiscal, a prevenção e repressão da fraude e evasão, as regras fiscais de territorialidade ou a condução de uma política económica através do imposto.

Esta descolagem parcial da lei fiscal face à lei contabilística deverá ser reconhecida em correcções fiscais de carácter extra-contabilístico.

Como verificamos aquando da operacionalização do conceito de lucro, à luz da teoria do rendimento-acrécimo, o legislador optou pela autonomização do resultado líquido das restantes variações patrimoniais, no âmbito do acréscimo da riqueza patrimonial da empresa, por razões que se encontram relacionadas, fundamentalmente, pela possibilidade de poder autonomizar as componentes negativas e positivas do lucro tributável como condicionante da sua própria verificabilidade, à qual nos dedicaremos no último capítulo desta dissertação.

Neste sentido, constituindo o resultado contabilístico o encontro entre custos (enunciados na classe 6) e proveitos (registados na classe 7), era necessário determinar o resultado fiscal pela conta de resultados e não pelo balanço, metodologia já transposta do CCI (Barreiros, Teixeira e Ferreira, 1984).

Nesta perspectiva, foi opção do legislador fiscal a discriminação das componentes negativas e positivas do resultado fiscal.

Desde logo e antes de qualquer outra consideração, devemos reafirmar que qualquer questão referente à formulação das componentes positivas e negativas do lucro tributável, em particular a aceitação dos custos incorridos pelo sujeito passivo de IRC, deve ser analisada e interpretada tendo como referência o princípio constitucional da capacidade contributiva e a consequente tributação de um lucro que deverá ser real.

Ora a não consideração de uma componente negativa do resultado periga, numa análise imediata, o rendimento líquido e efectivo em que se deverá suportar tal princípio, que, recorde-se, reclamava pela existência de um rendimento líquido, logo, expurgado, numa primeira análise, de quaisquer custos que contribuam para a sua redução, pelo que qualquer limitação à dedutibilidade de um custo deverá ter por base uma justificação de relevo, tendo por base as justificações anteriormente denunciadas.

As diferenças entre as duas grandezas, resultado contabilístico e resultado fiscal, são testemunhadas no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, classificando-se, numa perspectiva contabilística, no âmbito da contabilização do imposto sobre o rendimento³², em diferenças temporárias (materializadas em valores susceptíveis de compensação em períodos ulteriores ou que são a compensação de diferenças de períodos anteriores, que, quando afectam resultados, deverão ser adjectivadas de diferenças tempestivas) e diferenças permanentes (que não têm qualquer relação, em termos de compensação, com períodos anteriores ou posteriores, não possuindo, por tal razão, qualquer consequência no diferimento ou antecipação do imposto a pagar).

Os efeitos fiscais destas diferenças (em concreto as diferenças temporárias) originam os designados impostos diferidos, que poderão revestir a forma de antecipação ou diferimento do respectivo imposto.

No caso concreto das diferenças temporárias (e reversíveis) tributáveis, são gerados passivos por impostos diferidos (ex. reavaliação do activo imobilizado) e no caso das diferenças temporárias dedutíveis (ex. provisões para cobrança duvidosa não dedutível ou excessiva) activos por impostos diferidos, residindo aqui a temática contabilística dos impostos diferidos.

³² Não iremos aprofundar a temática dos impostos diferidos, na medida em que se situa a jusante da temática aqui abordada, procurando, antes de mais, aquilatar-mos sobre as causas inerentes àquela discrepância e a sua relevância jurisprudencial, situando a nossa análise numa perspectiva puramente fiscal.

2 – Conceito contabilístico e fiscal de custo

O modelo de dependência parcial entre o Direito Fiscal e o Direito Contabilística, adoptado, como vimos, pelo sistema fiscal português, encontra a sua concretização mais explícita precisamente ao nível do regime fiscal dos custos.

Sem dúvida, é a este nível que se torna mais evidente não propriamente a incorporação dos conceitos e magnitudes contabilísticas, uma vez que tal também acontece ao nível das componentes positivas do resultado fiscal, mas sim, sobretudo, é aqui que melhor se descortina o recorte fiscal que lhes é conferido, ou seja, em que se demonstra a parcialidade daquela dependência, decalcada pelo desfasamento daqueles dois corpos normativos e testemunhada pelos requisitos impostos à não dedutibilidade dos custos fiscais.

A regra geral assenta numa identidade conceptual entre custos contabilísticos e custos fiscais, decorrente da própria recepção instrumental da contabilidade na quantificação da base tributável.

No entanto, como vimos aquando da análise das motivações às correcções fiscais, existem um conjunto de condicionantes que determinam um determinado afastamento conceptual entre aquelas duas realidades.

Na generalidade das legislações fiscais dos diferentes países, existe uma recepção, em menor ou maior grau, dos custos contabilísticos como custos fiscais, sucedendo-lhe a preocupação de impor requisitos adicionais à aceitação da dedutibilidade fiscal, para efeitos da determinação do lucro tributável, dos custos registados na contabilidade.

No entanto, aqueles requisitos adicionais que resultam, na prática, em custos reais não aceites em termos fiscais, têm pressupostos delimitadores no seu recorte, como são (Tavares, 2002):

- não poderão conter uma densidade tal que acabem por aniquilar o referido princípio da identidade conceptual, que tem por base o próprio princípio da capacidade contributiva;
- por força do princípio da legalidade exige-se uma concreta e completa tipificação legal dos custos contabilísticos não aceites fiscalmente;
- terá de se vislumbrar, e tal deverá ser perceptível pelo próprio contribuinte, as motivações associadas às limitações impostas à dedutibilidade dos custos contabilísticos que preencham os interesses fiscais específicos acima relatados e que sejam improporcionais pelo simples jogo das regras contabilísticas.

Por norma, a técnica legislativa utilizada passa pela enunciação de uma hipótese legal em termos de generalidade, complementada com uma hipótese legal formulada em termos casuísticos, pela negativa, que enumera um a um os casos de custos não dedutíveis. (Portugal, 2004)

É o caso do tratamento previsto no CIRC em que a formulação da hipótese genérica se encontra recepcionada, no n.º 1 do artº 23.º, à luz da qual:

“Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes (...)”

Não existe, tal como ao nível dos proveitos, uma construção de raiz da noção de custo, partindo-se, pelo contrário, de uma noção pré-concebida pela contabilidade, a de custo contabilístico, que será incorporada pelo direito fiscal e condicionada aos seus interesses próprios, delimitada, em primeira instância, no âmbito da sua própria noção aos requisitos da **“comprovação”** e da **“indispensabilidade”**.

A noção fiscal de custo é fortemente criticada por Tavares (1999:111):

“Esta noção é imperfeita e incompleta, pois em lugar de recortar o conceito objectivo de custo (noção de perda) – apenas projecta o conceito num enfoque finalístico (existência de uma certa relação de causalidade com as componentes positivas do rédito).”

Nestes termos, aquele autor critica a omissão, naquela noção legal, da característica nevrálgica do custo, ou seja, a sua correspondência com o fenómeno económico da aquisição de um qualquer factor de produção, pelo que conclui que, ou não se fixava qualquer noção de custo, ou, caso o legislador o quisesse enunciar, impunha-se o seu preciso e completo recorte definitório, incluindo aquela característica nevrálgica, mesmo que corresse o risco de uma definição tautológica (contendo o próprio conceito a definir).

3 - Requisitos fiscais à dedutibilidade dos custos

Após o enquadramento conceptual do custo fiscal interessa analisar, de forma necessariamente sucinta, as delimitações impostas pelo balanço fiscal na recepção do custo contabilístico.

“Essas fissuras, directas e frontais, sobre a contabilidade – por desconsideração de verdadeiros custos – ancoram-se, então, na propositada desfocagem da realidade carreada pelo Direito Tributário, por submissão a interesses próprios, como a simplificação da matéria

colectável, repressão da evasão fiscal, salvaguarda da autonomia patrimonial societária e pela veia «moralista» emprestada à fiscalidade “ (Tavares, 1999: 110)

No entanto, qualquer consideração de ordem restritiva aos custos contabilísticos, na sua aceitação por parte do balanço fiscal não deixa de constituir uma derrogação à tributação do lucro real exigida pelo princípio da capacidade contributiva, assente, como vimos, no conceito de rendimento líquido, como tal, resultante da dedução aos proveitos e ganhos (pelo menos os realizados), traduzido pelo resultado contabilístico, da totalidade dos custos ou perdas incorridos no seio da actividade da empresa.

Neste sentido, deverá haver um balanceamento entre aqueles interesses próprios da fiscalidade, e este requisito constitucional, neste sentido, tal como alerta a CDRF, a manutenção de um clima de confiança entre a Administração Fiscal e o contribuinte, no âmbito do diálogo que se traduz ao longo desta dissertação, depende da fundamentação por razões que sejam tidas como razoáveis por parte dos contribuintes, de qualquer derrogação ao princípio de que o lucro tributável se baseia no lucro contabilístico. (CDRF, 1996)

3.1 - Comprovação – requisitos formais

3.1.1 - Natureza e estrutura das exigências formais à dedutibilidade dos custos

Alerte-se, antes de mais, que o sentido de comprovação incluído naquela cláusula geral não é o de comprovação da indispensabilidade dos custos (esta constitui uma qualidade ideológica da relação entre duas realidades que será analisada já de seguida), mas sim da comprovação da efectiva realização dos factos constitutivos dos encargos e que consiste nas várias formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos dos custos (Faveiro, 2002).

Tavares (1999) desdobra as exigências formais ao nível da tributação do rendimento em dois níveis.

Num primeiro nível, interno ao próprio modelo contabilístico-fiscal, assiste-se à recepção dos assentos contabilísticos, agrupados nas respectivas demonstrações financeiras elaboradas pelos membros da administração³³, em particular o balanço e a

³³ Recorde-se que a obrigatoriedade de escrita comercial é imposta pelo Direito Comercial, em particular no artº 29.º do CC, que também enuncia os requisitos externos e internos dos seus livros (Inventários, Balanço, Diário, Razão e Copiador), cuja elaboração é da responsabilidade do órgão de gestão, nos

demonstração dos resultados, evidenciados em declarações fiscais, nomeadamente a declaração modelo 22, dotada do fim específico da auto-liquidação do imposto, pelo que apenas integra o valor do resultado contabilístico e a declaração anual de informação contabilística e fiscal (DAICF), que integra informação de carácter contabilístico mais diversificada, com o objectivo marcado de controlo fiscal.³⁴

Neste contexto, no âmbito do cumprimento de determinadas obrigações de carácter formal (obrigações acessórias impostas pelo legislador ao contribuinte) como condicionante da graduação da própria carga tributária (na situação particular em apresso), aparece-nos a exigência da contabilização dos gastos como pré-requisito da sua dedutibilidade no âmbito do apuramento do lucro tributável e a consequente comprovação documental.

Estamos na presença do princípio do registo contabilístico (na consideração dos seus efeitos fiscais) que se estende ao longo de diversos articulados do CIRC.

A elaboração daquela informação contabilística, deverá ser efectuada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade (artº 17.º do CIRC) e deverá estar ainda organizada, nos termos do n.º 1 do artº 115.º do CIRC, ou seja, nos termos da lei comercial e fiscal, por forma a que, no âmbito destes requisitos, a Administração Fiscal possa efectuar o controlo do lucro tributável.³⁵

Os dados e apuramentos inscritos na contabilidade ou escrita, condicionados ao respeito pela legislação comercial e fiscal, presumem-se, sob a égide do princípio da boa-fé, verdadeiros, nos termos do n.º 1 do artº 75.º da LGT, presumindo-se assim a verdade substancial face à regularidade formal dos registos contabilísticos que assim organizados possuem um “valor probatório”, remetendo o ónus da prova para a

termos do artº 65.º do CSC: “Os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório da gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual.”

³⁴ As obrigações acessórias de carácter declarativo, em sede de IRC, foram, por efeito do DL 55/2000 de 14/04, simplificadas, autonomizando informação conexas com a auto-liquidação do imposto, da informação necessária ao seu controlo por parte da Administração Fiscal, remetendo, simultaneamente, informação diversa para o dossier fiscal, criado pela Portaria 359/2000.

Os sujeitos passivos de IRC, com excepção dos isentos nos termos do artigo 9.º, são ainda obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada exercício, com determinados elementos contabilísticos e fiscais. (CIRC, artº 121.º, n.º 1)

³⁵ O não cumprimento deste dever fiscal poderá ter como consequência substituição do regime de estimação directa do apuramento do lucro tributário por métodos indirectos, caso, contudo, daquele não cumprimento resulte, nomeadamente, a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável, conforme determinado pelo artº 87.º da LGT.

Administração Fiscal no âmbito do seu controlo fiscal.³⁶, salvo se “revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo,” (LGT, artº 75.º n.º2, al.a))

Moreno (1997) enquadra a natureza jurídica das normas que condicionam a dedução dos gastos à sua contabilização e documentação no âmbito das normas de natureza sancionatório.

Efectivamente, não estamos perante sanções de natureza pecuniária, mas sim algo de mais complexo, sendo que, ao nível dos custos fiscais, a sanção traduz-se, em regra, não são na sua indedutibilidade sobre o rendimento, como também, em determinadas circunstâncias, no agravamento da tributação via tributação autónoma de despesas.

Nestes termos, Moreno (1997) alerta-nos para o facto de não estarmos na presença de normas que tenham por finalidade provar a verdadeira existência dos custos, mas sim, a de facilitar a correspondente verificação contabilística por parte da Administração Fiscal, não constituindo um cumprimento coactivo do preceito primário da norma, ou seja, a inclusão das componente omitidas, mas sim um meio de pressão psicológica sobre o destinatário da norma, isto é, características intrínsecas às normas de carácter sancionatório.

Este carácter sancionatório foi criticado por Sarandeses (1992) , no sentido em que um incumprimento de uma obrigação formal não pode ter como consequência uma sanção de tal importância.

Nestes termos, de acordo com aquela autora, um imposto que nasceu com o objectivo de se tributar a renda efectiva, face ao princípio constitucional da capacidade contributiva, pressuposto do facto tributário, poderá encontrar-se controvertida num imposto sobre uma magnitude que mede a capacidade contributiva anual mediante um sistema convencional de presunções contabilísticas.

Face a este contexto, Sarandeses (1992) mostra-se partidária de uma atenuação do tratamento excessivamente rigoroso, que transparece este princípio do registo contabilístico, no sentido da sua maior flexibilização, reconduzindo-o ao seu papel de valor probatório e não substantivo, mediante a possibilidade de se atenuar,

³⁶ Remetemos, desde já, maiores considerações sobre a problemática do ónus da prova para o quarto capítulo desta dissertação.

excepcionalmente, a ausência de contabilização de determinado custo para efeitos da sua dedução.³⁷

Este carácter sancionatório inerente à indedutibilidade dos custos constitui uma componente básica do nosso modelo de tributação, protegendo interesses que, sendo inerentes ao sistema fiscal, contribuem para a prossecução da justiça fiscal.

Necessariamente, este requisito formal à dedutibilidade dos custos é inerente à dinâmica do regime de estimação directa da base tributável, sendo que, excepcionalmente, em determinadas circunstâncias, designadamente quando, nos termos do artº 52.º do CIRC e artºs 87.º e 89.º da LGT, a contabilidade enfermar de omissões ou inexactidões que não permitam que o apuramento do lucro tributável se faça com base nela e se mostrar inviável a quantificação directa, este requisito formal torna-se incipiente, partindo-se, nestas circunstâncias para os métodos indirectos de avaliação da matéria colectável.

Aquele requisito formal é complementado com a al. g) do n.º 1 do artº 42.º, nos termos do qual, não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício, os encargos não devidamente documentados;

No âmbito da organização contabilística à luz dos requisitos enunciados pela legislação fiscal, destacamos, a este nível e para além do registo cronológico das operações, sem emendas e rasuras, o facto da contabilidade se dever apoiar em “(...) documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário.”(artº 115.º, n.º 3, al. a)), à luz do qual não são aceites como custo nos termos do artº 23.º, tal como referenciamos, os encargos não devidamente documentados.

Entramos agora naquele segundo nível das exigências formais à tributação dos rendimentos, ou seja, os requisitos formais inerentes à comprovação dos custos enunciada no corpo do artº 23.º do CIRC, que pressupõe, não de forma expressa mas sim tácita, o princípio da efectividade ou justificação.

Sendo tal prova, um elemento componente dos caracteres de fiabilidade e da organização regular da contabilidade, é um elemento interno do valor probatório de que a contabilidade se reveste perante o exterior, à luz do artº 75.º da LGT (Faveiro, 2002)

³⁷ No esvaziamento da importância deste princípio é fornecido como exemplo o caso italiano, que, apesar de prescrever a imputação dos custos à demonstração de resultados, atenua essa exigência enunciando um conjunto de excepções, entre as quais se destaca a possibilidade dedução de encargos não contabilizados na demonstração de resultados, que resultem de elementos certos e precisos, em particular quando relacionados com proveitos incrementados pelo Fisco na sua análise inspectiva.

3.1.2 - Os “documentos justificativos” e os encargos devidamente documentados

Deparamo-nos agora perante outra questão, o que é que se deverá entender, em sede de IRC, por documentos justificativos?

Conforme alude Pascual e Zamora (s/d), a justificação dos gastos constitui um requisito tradicional dos impostos que tributam o rendimento das sociedades, constituindo um requisito transversal deste tipo de impostos, enquanto suportados pela avaliação directa, por via declarativa, efectuada pelo próprio sujeito passivo.

A necessidade de um documento para justificar a dedutibilidade dos encargos, suporta-se, sem qualquer margem para dúvida, sendo nesse sentido que o requisito em análise deve ser interpretado, em evitar a fraude fiscal.

Outro problema distinto, ainda de acordo com aqueles autores, é o de determinar qual o tipo de prova que se entende suficiente num sistema tributário, ou seja, quais os requisitos que deverão ter esses elementos justificativos para que se considere que determinado encargo se haja, na realidade, produzido.

Note-se, no entanto, que a documentação dos encargos não é um problema que se esgota na esfera fiscal mas é também ele, em certa medida, comum à própria auditoria, em particular a auditoria financeira, na medida em que, conforme preceitua o próprio IFAC, o revisor/auditor deve planear e executar a revisão/auditoria com uma atitude de cepticismo profissional reconhecendo que podem existir circunstâncias que dêem origem às demonstrações financeiras estarem distorcidas de forma materialmente relevante.

Possuir uma atitude de cepticismo profissional significa que o revisor/auditor faça uma avaliação crítica, com uma mente interrogativa, da validade da prova de revisão/auditoria obtida e esteja alerta para a prova da revisão/auditoria que contradiga ou ponha em causa a fiabilidade de documentos ou de esclarecimentos da gerência, sendo que o contraditório daqueles documentos pressupõe, desde logo, a sua existência, agrupando, de igual forma, os elementos fundamentais ao seu registo contabilístico, que permitam preencher as suas diversas asserções.³⁸

³⁸ O conceito de asserção está relacionado com o reconhecimento e quantificação dos diversos elementos (afirmações) contidos nas demonstrações financeiras, tais como: validade, totalidade, propriedade, valorização, periodificação e classificação (Arens, Elder e Beasley, 2002). No âmbito da inspecção tributária, aquelas asserções estariam incluídas, em primeira análise, nas declarações fiscais (ao nível dos diversos impostos).

Em face da unidade do ordenamento jurídico-tributário, e no que diz respeito, nomeadamente, a aquisições de bens ou serviços, devemos invocar o n.º 5 do artº 35.º do CIVA, que enuncia os requisitos formais, assim como os elementos constitutivos da factura³⁹ (cuja emissão, ou de documento equivalente que acompanhe a transacção, é imposta pelo legislador (CIVA, artº 28.º, n.º1, al. b)), na procura da definição de documentos justificativos, nas transacções em que tal documento se aplique, uma vez que não encontramos qualquer referência a tal conceito em sede de CIRC.

No entanto, tal como referiu Tavares (1999: 122):

“Deste modo, por coerência e unidade sistemática, a factura completa subsume-se no conceito «documento justificativo». No entanto, a proposição inversa (o documento justificativo corresponde sempre à factura completa) não é verdadeira, pois as duas noções não possuem a mesma significação. Esta última expressão é mais lata.”

A avaliação dos requisitos formais inerentes aos documentos tidos como justificativos na comprovação de determinado encargo não se esgota, no entanto, na remissão para os elementos contidos numa factura, preceituados no art. 35.º do CIVA e construídos no âmbito de um imposto onde, tendo por inerente o método de crédito de imposto, assume-se como um elemento de controlo ao dispor da Administração fiscal, decorrente da lógica de prova e contra-prova⁴⁰, visando aquela formalidade, em primeira instância evitar a fraude fiscal e a duplicação de reembolsos.

Neste âmbito, as regras de natureza formal, tais como as que determinam a indedutibilidade dos custos por não serem devidamente documentados, devem ser interpretadas em atenção aos fins para que foram criadas, permitindo mesmo que o lançamento de uma despesa tendo por suporte um “documento interno” se mostre justificada, situação que, no entender de Sanches (2000b: 90) parece “incontroversa”, facto corroborado pela ampla jurisprudência produzida neste âmbito, sendo que. Conforme alerta Tavares (1999) não basta que o sujeito passivo evidencie um documento interno (por si mesmo realizado), devendo demonstrar, ao lado desse

³⁹ Obviamente que a dedutibilidade de um custo devidamente suportado por uma factura é, comprovada a sua indispensabilidade, inquestionável. No entanto, se essa mesma factura tiver por base uma operação simulada, ou seja, se estivermos perante uma factura falsa, desconsiderando o crime de fraude fiscal que se lhe encontra subjacente, a dedutibilidade do custo já não acontece tal como pode ser testemunhado no Acórdão do STA de 17-06-1998, de acordo com o qual “ Se uma factura titula um serviço não prestado pelo seu emitente não pode servir como comprovativo do custo suportado para efeitos de dedução, nos termos do artigo 41.º, n.º 1, alínea h)” (actual alínea g), “do CIRC”.

⁴⁰ Nos termos em que a dedutibilidade do IVA assim como o custo que se lhe encontra inerente deverá corresponder, por força de razão, à correspondente liquidação do mesmo imposto, por parte do fornecedor dos bens ou do prestador dos serviços, e correspondente proveito.

documento, por qualquer outro meio, a existências e principais características da transacção, que reproduza alguns dos elementos contidos em documentos externos⁴¹ (v.g. facturas)

Este parecer foi já corroborado Centro de Estudos Fiscais, mediante parecer de Freitas Pereira (1992), de acordo com o qual, são, efectivamente, os documentos de origem externa, ou seja, aqueles que documentam uma relação jurídica com uma entidade exterior, como é, por força de razão, a factura, que confere à contabilidade e às declarações fundamentadas nesta a presunção de autenticidade.

No entanto, conforme afirma aquela autor:

“A inexistência, relativamente a um dado lançamento, de documento de origem externa, nos casos em que devesse existir, pode, contudo, e sem prejuízo das sanções que forem aplicáveis, ser suprida, para efeitos da determinação de um lucro real efectivo, por outros meios de prova que demonstrem de forma inequívoca a materialidade da operação que está subjacente ao lançamento efectuado e os demais elementos indispensáveis à quantificação dos respectivos reflexos.”

Pereira (1992) acrescenta ainda, tal como já foi avançado, que o ónus de efectuar a comprovação dos elementos que constariam de um documento externo, se existisse, cabe ao contribuinte que substituiu o meio justificativo normal (v.g. factura) por outro, devendo, portanto, suportar as consequências inerentes.

Mais recentemente, o TCA, num Ac. de 19/10/2004⁴², reiterou a posição que vem adoptando nestas matérias, considerando que:

“(...) em sede de IRC, para efeitos de determinação do lucro tributável, se admite que, mesmo no caso da inexistência de documento de origem externa (nos casos em que este devesse existir), a prova dos custos possa ser feita por documento interno, que deverá conter os elementos essenciais das facturas, desde que a veracidade da operação subjacente seja inequivocamente assegurada por outros meios de prova. Ou seja, em sede de IRC a idoneidade do suporte documental dos custos declarados deve ser livremente apreciada pelo Tribunal.”

Sendo assim, na situação de facto em análise naquele acórdão, o Tribunal contrariou as pretensões da Administração Fiscal, que nesta matéria da documentação, continua enraizada a procedimentos passados, completamente anacrónicos,

⁴¹ No entender de Pereira (1992) é geralmente aceite que de um documento externo correspondente ao fornecimento de bens ou serviços constem, em especial: a data; descrição; identificação do fornecedor e comprador, e o IVA (taxas aplicáveis e montante de imposto), elementos constantes nos requisitos enunciados pelo artº 35.º do CIVA.

⁴² Ac. do TCA, relativo ao processo n.º 7355/02 onde está em causa a aceitação como custos fiscais dos encargos com publicidade suportados por uma empresa, em que a Administração Fiscal não considerou provados os requisitos da indispensabilidade e comprovação inerentes à sua aceitação, do qual resultou uma liquidação adicional de IRC, impugnada pelo contribuinte, à qual foi dada provimento quer em sede do Tribunal Tributário de 1.ª instância, quer em sede do TCA.

considerando que o contribuinte, ao contrário do estatuído pelo Fisco, materializado em liquidação adicional, logrou provar não só a realização das despesas como a sua indispensabilidade (requisito adiante explorado)

Do entendimento presente nas decisões jurisprudenciais analisadas por Portugal (2004), levou-o a reconhecer a evidente preponderância que assume a prova documental em sede de custos, colocando-se o problema nas circunstâncias em que esses mesmos documentos apresentam imprecisões.

Note-se que, a inexistência de documentação de suporte, a sua documentação indevida terá por consequência a inversão do ónus da prova, não determinando assim, de imediato a sua não dedutibilidade, aproveitando-se, nestas circunstâncias, inclusive, a mera prova testemunhal.

Neste sentido conclui Sanches (2000c:87) em análise ao acórdão do STA de 16/02/2000, recurso n.º 24133, quando se afirma “verificado o incumprimento de dever de documentar surge o ónus de provar que a despesa efectivamente se verificou.”

Efectivamente, face à ausência da documentação de um custo que impeça a sua dedutibilidade, encontramos-nos numa circunstância em que invalida a presunção da verdade declarativa enunciada no artº 75.º da LGT.

Face à correlação entre a dimensão documental inserida no requisito da comprovação aquando da enunciação do conceito de custo geral e a delimitação negativa que lhe é dedicada, vemo-nos quase que obrigados a antecipar, no âmbito desta análise, o preceito estatuído na al. g) do n.º 1 do artº 41, à luz do qual não são dedutíveis, para efeitos de determinação do lucro tributável, os encargos que não se encontrem devidamente documentados assim como as despesas que apresentem uma natureza confidencial agravadas, à *posteriori* pela sua tributação autónoma (naquilo que representa, na prática, uma tributação de despesas)

A asserção retirada daquele articulado refere-nos que a dedutibilidade dos custos está condicionada aos encargos devidamente documentados (com menor densidade formal, como vimos, comparativamente à factura), não prescindindo, no entanto, da base documental.

O Acórdão de 16/02/2000 do STA (Sanches, 2000b), face à pretensão da recorrente de que a expressão “não devidamente documentado”, referida na al. h) do n.º 1 do artº 41.º do CIRC, se refere apenas à inexistência de documentos, que não à sua existência sem preencher o formalismo legal, aquele tribunal contrapôs da forma que se expõe:

“Como resulta da própria expressão literal, os encargos a considerar são apenas os devidamente documentados. Ou seja: todos os encargos, que não estejam documentados devidamente, ou seja, sob forma determinada na lei, não são dedutíveis.” (Sanches, 2000b: 80)

Face às exigências específicas do princípio da capacidade contributiva (que tem por consequência um rendimento líquido efectivo), não significa, no entanto, que o meio de prova documental seja o único admissível na justificação da realidade dos custos, sendo que, a corrente jurisprudencial maioritária vai no sentido de se admitir o recurso a outros meios de prova (designadamente a prova testemunhal) para comprovar que determinado lançamento contabilístico se reporta na realidade a um custo, constituindo mesmo tal entendimento jurisprudência unânime junto dos tribunais fiscais. (Portugal, 2004 e Sanches, 2000b)

De qualquer das formas, o macro-princípio constitucional da tributação segundo o lucro real deve, mais uma vez, prevalecer na interpretação do requisito formal da exigência legal de documentação de um custo, pelo que, não se pode recusar a dedutibilidade de um gasto, quando o mesmo se encontre suficientemente demonstrado por outros meios de prova (testemunhas, documentos auxiliares, evidenciação contabilística), evidenciados, no entanto, pelo contribuinte, sobre quem, recairá, neste caso, o ónus da prova

À questão sobre quando é que o referido princípio deverá ceder perante os fins sancionatórios que, recorde-se, constituem um componente básico do ordenamento jurídico, Sanches (2000b) remete para situações em que a não documentação do custo resulta de uma intenção da empresa em conservar um certo custo oculto, como acontece, por exemplo, com uma empresa de construção que recorre aos serviços de um empreiteiro que resiste à passagem de documentos ou que contrata empregados em situação irregular.

Os requisitos formais impostos pelo legislador fiscal, nomeadamente no que diz respeito à dedutibilidade dos custos, condicionam assim, decisivamente, o princípio da documentação⁴³, princípio contabilístico que, não estando reconhecido no POC, encontra-se regulamentado no artº 32.º do Código Comercial e concretizado, em alguns aspectos fundamentais, no artº 115.º do CIRC.

⁴³ O princípio da documentação dá origem ao dever de se registar todos os acontecimentos comerciais, criando-se assim uma base clara e segura para a prestação de contas, mediante o registo de todas as relações patrimoniais em que a empresa participa.

3.2 - Indispensabilidade

No âmbito dos requisitos analisados, o requisito de indispensabilidade tem sido o mais invocado pelos tribunais na recusa da qualificação de determinado custo como fiscalmente dedutível. (Portugal, 2004)

O requisito ao abrigo do qual só são admitidos como custos os que se mostrarem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, tem subjacente, independentemente da óptica sobre o qual é analisado, uma relação de causalidade.

No entender de Tavares (1999), são três os significados que, em termos abstractos, podem resultar do preenchimento do termo «indispensabilidade», a saber:

i) **Indispensabilidade como sinónimo de absoluta necessidade**: que resulta assim na posição mais restritiva do conceito, condicionando a dedutibilidade do gasto a um nexo de causalidade directa e negativa nos proveitos.

Encarada por Portugal (2004) como uma noção eficiente de indispensabilidade, valoriza-se, nesta perspectiva a sua ligação finalística com o proveito, assente numa relação causal, do tipo *condittio sine qua non*, no sentido em que a dedutibilidade fiscal de um custo está circunscrita a uma relação objectivamente causal com os proveitos.⁴⁴

Por sua vez, aquele carácter finalístico atribuído ao conceito em análise, revele alguma complementaridade com outras aceções, ainda no âmbito deste carácter restritivo do conceito, como são a da obrigatoriedade e a correspondente exigibilidade.

A crítica central dirigida esta concepção de causalidade passa pela desconsideração fiscal de determinados custos por não estarem em relação directa com a ocorrência de proveitos, resultando numa clara e flagrante violação do princípio da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento líquido e real, comprometendo o equilíbrio abordado na introdução desta temática.

⁴⁴ Levadas aos extremo, estas interpretações do conceito de indispensabilidade conduziriam à não aceitação de custos relacionados com a prevenção do meio ambiente ou custos relacionados com as diversas vertentes das relações públicas de uma empresa, ou mesmo alguns dos encargos de natureza administrativa (não fosse a al. c) do n.º 1 do artº 23.º prever a sua dedutibilidade), por não estarem objectivamente correlacionados com a obtenção de proveitos, ou mesmo custos relacionados com prémios de produtividade conferidos aos trabalhadores por não beneficiarem de qualquer requisito legal.

Esta concepção foi a concepção de gasto detida, durante largo período, na “Ley de Impuesto sobre Sociedades” espanhol⁴⁵, dando lugar a uma extensa literatura jurídica em torno do conceito⁴⁶.

Nestes termos Albà (2004), que de resto alinha com a posição de Tavares (1999), Sanches (1995) e Pascual e Zamora (s/d) qualifica a filosofia subjacente a esta linha jurisprudencial de excessivamente restritiva, sendo, nos nossos dias, totalmente incompreensível, se tivermos em conta o real funcionamento do mundo empresarial e das realidades que estão subjacentes à actividade das empresas.

Efectivamente, custo necessário deveria ser interpretado como custo conveniente para o desenvolvimento da actividade, que esteja objectivamente dirigido à obtenção de proveitos no âmbito das condições normais de desenvolvimento da actividade.

ii) **Indispensabilidade com sinónimo de conveniência** – Estamos perante uma posição intermédia.

No entender de Albà (2004), o gasto conveniente é aquele que, sendo útil para empresa não se torna obrigatório, noção de obrigatoriedade que estava entranhada na anterior concepção de indispensabilidade, no entanto a noção de conveniência e a sua relação de utilidade assumem-se como conceitos de significado aberto e indefinido, podendo da sua interpretação resultar um entendimento mais ou menos restritivo.

Efectivamente, esta concepção de indispensabilidade assenta na recusa da concepção de custo enunciada anteriormente, sendo que custo necessário não deve constituir somente aquele que justifique, de forma directa, um determinado proveito, no âmbito de um nexo de causalidade estrito, significando sim a possibilidade abstracta para a obtenção daqueles.

⁴⁵ A ley 43/95, que reformulou aquele diploma, viria a extinguir a cláusula geral onde o requisito de necessidade estava incluído qualificando os custos e proveitos aceites fiscalmente como aqueles que são determinantes no apuramento do resultado contabilístico. No entanto, Pascual e Zamora (s/d) propugnavam que a intenção do legislado aquando da inclusão daquele requisito, não era a de questionar a dedutibilidade de cada custo, mas sim a de evitar a dedução de custos cujo objectivo era a de realizar distribuições encobertas de resultados aos sócios e accionistas ou a outra entidade relacionada, com a finalidade evitar o pagamento do imposto.

⁴⁶ É curioso que não raras as vezes os tribunais espanhóis, com referência àquele período legislativo, não consideraram como custos dedutíveis custos associados as ofertas a clientes, cabazes de natal etc. por não estarem estatuídas no convénio colectivo de trabalho ou noutra relação jurídica prévia, não possuindo assim o carácter de obrigatório, assim como festas patronais, homenagens a ex-directores (Albà, 2004). Conceito claramente mais restritivo do que o operacionalizado em Portugal onde, de acordo com a CDRF (1996), deverão ser aceites para efeitos fiscais os custos (devidamente documentados) relacionados com ofertas a clientes, a fornecedores e a entidades que demonstrem estarem relacionados com o sujeito passivo, alertando no entanto para a imposição de limites em face da relação especial subjacente.

Em ambas as concepções, que se poderiam agrupar no âmbito de uma aceção restrita do conceito de indispensabilidade, extrai-se um dado comum, ou seja, a evidente sindicância, *a posteriori*, da dedutibilidade do custo em função dos respectivos resultados, atribuindo-se ao Fisco e aos tribunais o poder de aferir sobre os critérios de gestão da sociedade, dada a concepção de juízos, nomeadamente quando perspectivados sobre aquele carácter finalístico do termo «indispensabilidade», que cabem, à luz do princípio da liberdade de iniciativa económica⁴⁷, às próprias sociedades.

No entender de Tavares (1999: 134):

“ A crítica central às duas concepções descritas (que apoiam a noção de indispensabilidade no conceito de necessidade ou de conveniência) metamorfoseia-se, por seu turno, no principal trunfo em abono da tese eleita. De facto (...) o princípio da liberdade de gestão pressupõe e exige a não imiscuição da Administração Fiscal na gestão das sociedades, com a preclusão de um controlo administrativo sobre o mérito das concretas decisões empresarias. Com efeito, o Fisco não pode colocar em causa as operações reputadas de economicamente indispensáveis pelos contribuintes, porque subsumíveis no escopo da organização.”

iii) Indispensabilidade como subsunção no interesse da empresa

À luz desta interpretação, a noção legal de fiscalidade recorta-se sobre uma perspectiva económico-empresarial, equivalendo os custos indispensáveis a gastos inerentes ao interesse da empresa, aproximando assim a noção económico-contabilística de custo e minimizando assim o distanciamento entre fiscalidade e contabilidade, ao mesmo tempo que, na sequência destas ilações, se via minorada a intromissão da fiscalidade na contabilidade que uma interpretação restritiva deste conceito, por influência da fiscalidade nas políticas empresariais, acarretaria.

A não consideração do custo associada a uma menos valia decorrente da alienação de uma participação financeira que se mostrou ruínosa, ou a uma perda relacionada com a cessão de créditos por um preço inferior ao respectivo custo contabilístico, ou mesmo o seu perdão com vista à manutenção de uma relação comercial ou mesmo, como vimos, a obtenção de custos

No entender de Sanches (1995: 312):

“Estamos perante um conceito de custo que poderemos considerar comum ao balanço fiscal e ao balanço comercial: a definição fiscal de custo, como um conceito mais amplo do que os de custo de produção e custos de aquisição, parte de uma perspectiva ampla de actividade de

⁴⁷ Nos termos do n.º 1 do artº 61.º da CRP “A iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral.”

empresa e necessidade de empresa: estabelecendo uma conexão objectiva entre actividade desta e as despesas que inevitavelmente daqui decorrerão”

Nesta linha de entendimento também se posiciona Faveiro (2002: 847) segundo o qual:

“Sendo impossível pré-estabelecer, para cada empresa ou género de actividade empresarial, um quadro de acções de gestão dos factores produtivos para a segura realização do objecto e dos fins de empresa, obviamente que se tem de haver como indispensável todo o acto gestionário que tenha por objecto a aplicação dos factores com o objectivo da realização dos fins da actividade da empresa; independentemente da efectividade, positiva ou negativa, do efeito concreto de tal aplicação; independentemente da qualificação de boa ou má gestão do ponto de vista comercial, industrial ou agrícola, e independentemente da consideração do reflexo positivo ou negativo que o acto gerador de custos possa produzir sobre o volume ou o nível do dever de contribuir e da prestação pecuniária que da actividade da empresa possa resultar.”

No âmbito das orientações da reforma fiscal já a CDRF entendia que se deveria manter o princípio geral de aceitação, para efeitos fiscais, dos custos adequadamente documentados, cuja conexão com a actividade económica do sujeito passivo possa ser razoavelmente demonstrada, e cuja indispensabilidade possa ser provada de forma aceitável.

A indispensabilidade do custo, seja para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou⁴⁸ para a manutenção da fonte produtora, constitui um conceito juridicamente indeterminado, a preencher pelos critérios de ordem técnica da Administração Fiscal, alvo de diversos pronunciamentos judiciais.

Em análise conclusiva à prática jurisprudencial sobre esta matéria, Portugal (2004) conclui que a entrada do CIRC, que testemunhou um incremento das decisões jurisprudenciais sobre esta problemática, foi construída uma linha que defende uma interpretação restritiva do conceito de indispensabilidade que se poderá estruturar em três pontos distintos, a saber:

- por via da exigência de um nexo de causalidade com os proveitos;
- por via do estreitamento do elenco de custos aos que derivassem de obrigações

legais e contratuais;

⁴⁸ Assiste-se, com o CIRC, à inclusão da locução copulativa «e» (apelidada por Portugal (2004) de duplo nexo causal) em detrimento da locução disjuntiva «ou», indiciando uma flexibilidade nos requisitos de dedutibilidade, sendo que, no entanto, a continuidade da empresa depende da sucessiva obtenção de rendimentos e, em sentido inverso, a concretização de gastos para a manutenção da fonte produtora proporciona a futura obtenção de proveitos pelo que, na opinião de Tavares (1999), da qual partilhamos, é completamente indiferente, pelo menos quando abordado numa perspectiva económico-empresarial, e não tanto numa relação jurídica causal, é perfeitamente indiferente o uso da conjunção copulativa ou disjuntiva, não deixando, no entanto, de possuir o mérito obviar o afunilamento jurisprudencial até então reinante a este nível.

- aceitação de um juízo aposteriorístico efectuado pelo Fisco sobre a bondade e necessidade do encargo face à actividade empresarial.

Mais recentemente tem-se vindo a assistir uma maior aproximação por parte da jurisprudência das posições doutrinárias que perfilham uma interpretação ampla do conceito, enquadrando-o numa perspectiva mais próxima do fim económico e gestor global da empresa, mas, no entanto, sem que tivessem ainda retirado as necessárias consequências desta abordagem.

De facto, é curioso analisar que sendo aquele autor (António Moura Portugal) um jurista, que realizou, no âmbito da obra citada, um profundo estudo de análise de decisões jurisprudenciais em matérias conexas com a presente dissertação, conclua que, pelo menos neste caso particular da aferição da abrangência do conceito de indispensabilidade, conclua que a correspondente posição restritiva e cautelosa demonstrada pelos nossos tribunais, resulte da própria formação profissional dos julgadores.

Efectivamente a sua formação de base conduz à valorização da indispensabilidade como resultado de um vínculo jurídico, quando, na opinião daquele autor, comum, como vimos a Tavares (1999), Sanches (1995), Faveiro (2002) Albà (2004), da qual partilhamos, a mesma deve ser analisada numa perspectiva de natureza empresarial pois é essa natureza económico-empresarial que deverá presidir à noção de custo e não, como vimos, o carácter finalístico com que o legislador o abordou, sem descorar, no entanto, a conciliação da liberdade de gestão empresarial com os interesses próprios do direito fiscal.

Sendo assim a dispensabilidade a aferir de um determinado custo está dependente de factos estranhos ao objecto e fim económico e gestor da empresa, mas também, e seria completamente irresponsável ou utópico exigir o contrário, dos fins próprios da Fiscalidade, sem que, no entanto, aqueles fins condicionem uma visão restritiva deste conceito.

Ora, reflectindo a contabilidade, na sua essência, as opções de gestão, o abrandamento de posições restritivas acerca do conceito de indispensabilidade, constituiria, inegavelmente, mais uma fonte de aproximação entre as duas disciplinas, podendo mesmo a abolição da cláusula geral da noção de custo e a correspondente eliminação da própria noção de indispensabilidade, tal como aconteceu no caso espanhol com a simples eliminação da noção de necessidade, resumindo a noção de custo, no âmbito da técnica legislativa acima enunciada, à hipótese legal formulada em

termos casuísticos, pela negativa, abandonando a enunciação de uma hipótese legal em termos de generalidade, onde os conceitos analisados, que tanto debate técnico e jurídico suscitam, estão incluídos.

Tal como refere Tavares (2002) ou existe ou não existe uma concepção económica de custo na esfera da sociedade. Se tal custo existe ele é apreendido pela contabilidade, pelo que deveria ser assumido de forma pacífica e cristalina, na sua totalidade, como um custo fiscal.

Neste sentido partilhamos das conclusões daquele autor no sentido em que daquela noção legal de custo não se pode extrair a atribuição de um poder de sindicância sobre o “corporate governance”, filtrando a assunção fiscal dos custos empresariais numa perspectiva redutora da sua conexão com os proveitos, sob pena de assistirmos ao desvirtuamento da base estrutural em que assenta o modelo de tributação anteriormente caracterizado, assente numa tributação de um indicador efectivo da capacidade contributiva.

A esta tese, aliás, tem, vindo, a aderir a jurisprudência, testemunhada por afirmações, cada vez mais frequentes, do género que se segue:

“A relevância fiscal de um custo depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado (ligação a um negócio lucrativo), sendo que a falta dessas características poderá gerar a dúvida sobre se a causação é empresarial ou privada. (TCA, 2004)”⁴⁹

A evolução jurisprudencial não tem tido, no nosso entender, reflexos ao nível da posição da própria Administração Fiscal que ainda recentemente, conforme se deduz do recurso por ela enteposto, cujo provimento foi negado por parte do TCA (Ac. de 19/10/2004), em que a Fazenda Pública não considerou estarem preenchidos os requisitos da comprovação e indispensabilidade relativamente à concretização de despesas publicitárias, considerando que, não questionando o entendimento de que as despesas com publicidade podem constituir custos do exercício (aliás, devidamente tipificado na al. b) do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC), considerou que o contribuinte não demonstrou “a necessidade, utilidade e aptidão dos custos efectuados, para a realização

⁴⁹ Extraído do acórdão do TCA de 23-03-2004, relativo ao processo 07103/02, do qual realçamos os termos “necessidade”, “normalidade” e conexão com a produção do resultado, evidenciando, de forma clara, um abandono da perspectiva redutora que confundia, em última análise, a indispensabilidade como requisitos estrito de necessidade,

dos proveitos”, colocando assim em causa o requisito de indispensabilidade, facto que o TCA, desde logo, negou.

Efectivamente, no entender daquele Tribunal, não se pode estabelecer um nexo de causalidade absoluta e correlativa entre as despesas publicitárias e o volume de negócios, no caso concreto o aumento das vendas, sendo, no entanto, inquestionável aquela causalidade.

Se constatamos o abandono do preceito de indispensabilidade como sinónimo exclusivo de necessidade absoluta, ainda não se verificou, conforme testemunhamos naquele recente acórdão, ao abandono de um conceito restritivo de indispensabilidade por parte da Administração Fiscal.

A indispensabilidade deve ser retratada numa afectação do custo aos fins empresarias em detrimento da esfera particular dos detentores do capital, no âmbito da salvaguarda, como anteriormente analisámos, aquando da exposição das motivações subjacentes às correcções fiscais, da autonomia patrimonial societária, cujo rendimento real (requisito legal e constitucional), se pretende, efectivamente, aferir e tributar.

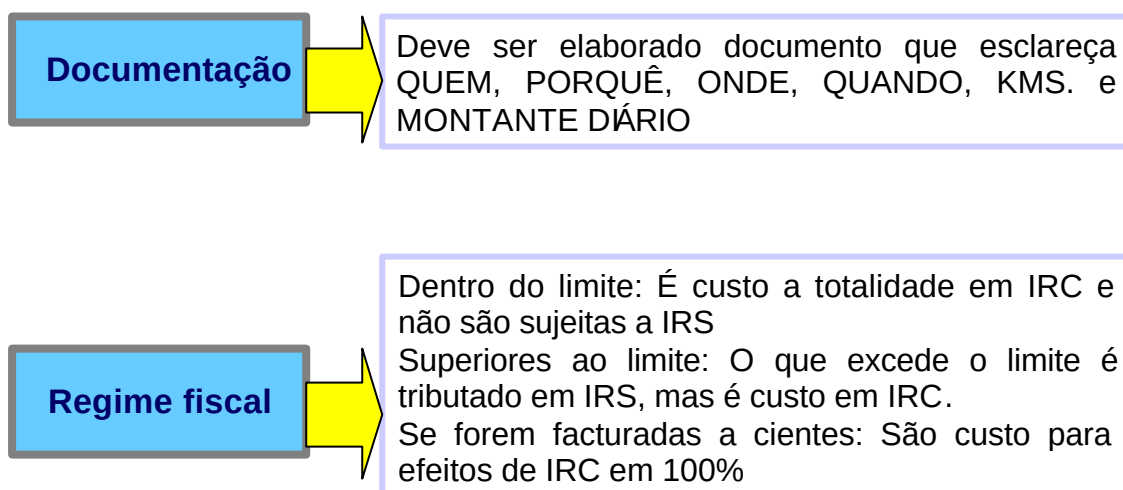
No entanto reiteramos a nossa posição, ou seja, o carácter finalístico da definição emprestada ao custo fiscal, conduz-nos a terrenos de discricionariedade (entendida em sentido amplo), que nos leva à consideração de mecanismos de gestão, suas opções, e a validade destas ao nível da consecução, ou não, dos interesses da empresa, directa ou indirectamente relacionadas com o seu escopo, e avaliadas por Tribunais ou Administração fiscal, cuja competência, nestes casos particulares se mostram, no mínimo, dúbias.

4 – Tratamento fiscal das Ajudas de Custo

Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria (art. 42º do CIRC)

Estabelece o art.º 42.º al. F) do CIRC que f) que não poderão ser aceites como custo fiscal, efectuando-se a correspondente correcção fiscal positiva no campo 223 do quadro 07 da mod. 22, as despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, sempre que a entidade patronal não

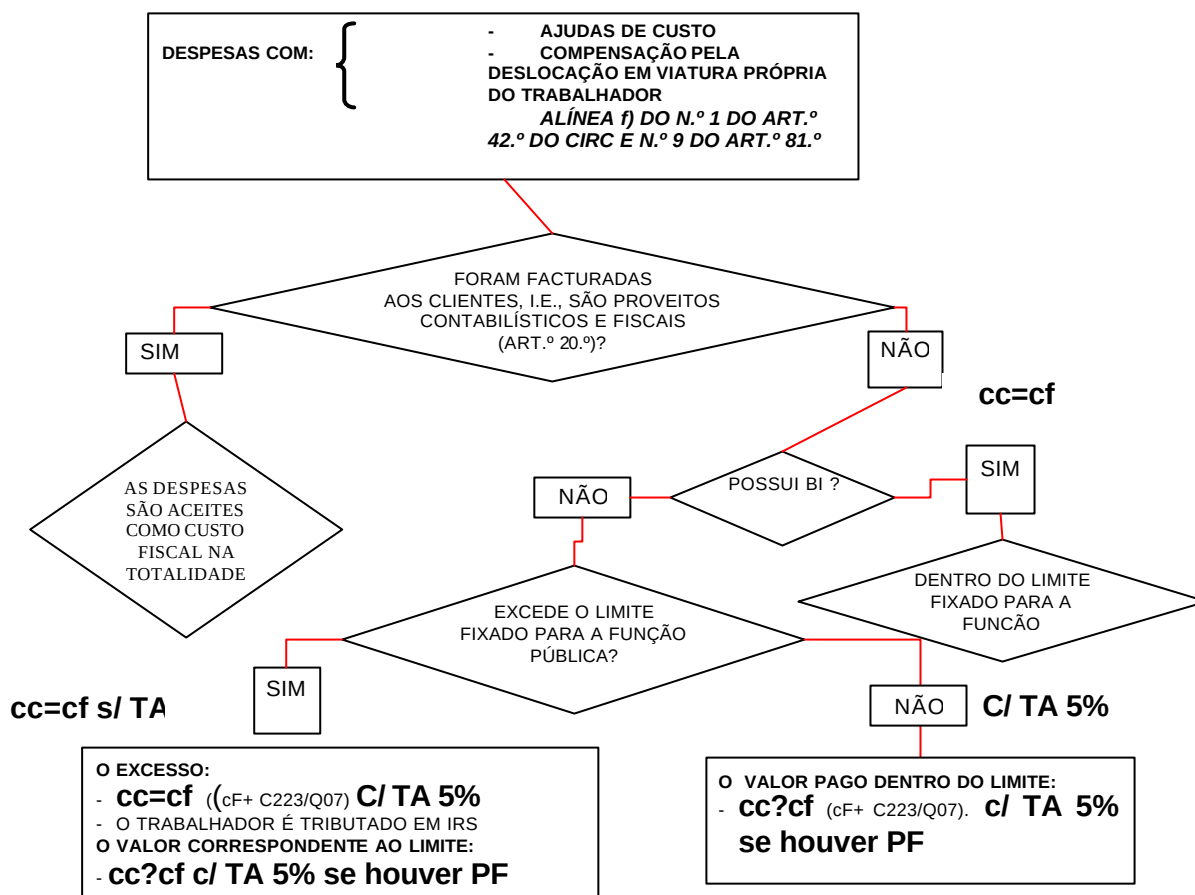
possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário;⁵⁰



Indissociável do disposto naquele artigo encontra-se a previsão de tributação autónoma elencada no n.º 9 do art.º 81.º do CIRC onde se estatui que são ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam.

Tentando reportar aquele enquadramento fiscal em termos esquemáticos, avançamos com uma síntese:

⁵⁰ (Redacção dada pelo artº29º, nº1 da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro)



Capítulo III - Regime fiscal das Amortizações

1 - Considerações contabilísticas

Expressamente inspirada no conceito de amortização⁵¹ inserido no “Plan General de Contabilidad” espanhol (Real Decreto 1643/1990, de 20 de Dezembro), Hernández, define amortização como o registo contabilístico da depreciação que, com carácter de continuidade e irreversibilidade, sofreu o activo imobilizado (por uso do tempo ou avanço tecnológico), face à sua utilização no processo produtivo.

⁵¹ Tal como comprovou Guimarães (1997) os termos “amortizações” e “reintegrações” têm sido usados na legislação contabilística e fiscal de forma incoerente, tendo em conta que o POC de 1989 abandonou o termo de “reintegrações”, facto amplamente reprovado por alguns tratadistas da contabilidade dos quais destacamos Cimourdain de Oliveira (1995). De qualquer das formas, tradicionalmente associa-se o termo “amortizações” à depreciação do imobilizado incorpóreo” (tal como acontece, no âmbito da legislação fiscal, no art.º 17.º do DR 2/90), apesar de autores como Cimourdain de Oliveira (1995) e Lopes de Amorim (1968) preferirem aquele conceito pelo de depreciação. Por sua vez o termo “reintegração” (enquanto fenómeno de reposição/manutenção contabilística do valor das imobilizações no balanço), que já havia sido utilizado no âmbito do CCI diria respeito ao activo imobilizado corpóreo. No entanto ainda hoje existe alguma indefinição conceptual a este nível, com posições divergentes entre diversos autores, na utilização de termos como “amortização”, “depreciação” ou “reintegração”.

De acordo com Mallo (1988), poderão ser assinaladas três causas inerentes à depreciação do imobilizado em uso:

- i) **Amortização funcional**, cuja causa reside na utilização dos equipamentos em tarefas produtivas;
- ii) **Amortização física**, cuja causa resulta do mero decorrer do tempo;
- iii) **Amortização por obsolescência**, cuja causa assenta no aparecimento de modelos tecnologicamente mais avançados.

A contabilização daquela depreciação prende-se, no entender de com dois objectivos, ou seja, a incorporação, dentro de uma lógica de correlação dos custos e proveitos, nos custos do período, da parte do valor que perde o bem como consequência do seu uso ou da mero decurso temporal e a avaliação dos bens ao seu valor residual (contabilístico) no termo de cada exercício.

Para tal, o que interessa, numa perspectiva puramente contabilística, será que a diferença entre o valor inicial do bem (de acordo com o princípio do custo histórico) e o seu valor residual real no final da sua vida útil (que deverá corresponder ao seu valor de mercado, ou seja, ao valor que um terceiro estará disposto a pagar quando seja dada baixa do bem por força da sua reintegração) tenha sido convenientemente imputado, de acordo com a especialização dos exercícios, aos custos de produção, no decurso da sua vida útil.

Para além deste facto, se o valor residual deverá efectivamente transparecer o valor de realização à data de reintegração do bem, o seu valor contabilístico, à data de referência de cada balanço que integre a sua vida útil deverá transparecer, antes de tudo, o valor representativo da sua capacidade para gerar benefícios económicos futuros, em condições de exploração normal da actividade e não propriamente o seu preço de liquidação, dado que não é objectivo da empresa a venda desses bens enquanto possam ser utilizados economicamente.

Apesar disso, Yardin (2000) critica a postura contabilística a este nível, à luz da qual, a valorização contabilística dos bens usados e da correspondente depreciação se apoia num conceito inteiramente abstracto, que apenas pretende representar a parte do valor original de um bem que ainda não foi “consumida” pelas actividade geradoras de proveitos, informação de escassa utilidade para os utilizadores da informação financeira.

Nestes termos, aqueles valores expressos na situação patrimonial da empresa não reflectem nem o seu valor de realização ou de mercado, nem o seu valor de utilização

económica, ou seja, o valor que se apresenta à empresa tendo em conta a sua capacidade de serviço que se encontra em condições de prestar (valor útil).

Neste sentido também se pronunciou Ferreira (2003a: 370) ao reacender a temática das amortizações a custos de substituição⁵² assente no facto de: “O fenómeno da amortização se, por um lado, se traduz no registo da depreciação do imobilizado, por outro lado, ou em contrapartida, consiste em repartir ou imputar o custo, ou o valor de cada quota de depreciação, ao exercício da empresa, exploração, ou, de modo directo, à produção ou unidade de custo”.

Cremos que a deturpação contabilística do significado de depreciação e, em última análise, do valor residual do bem (valor de aquisição deduzido das amortizações acumuladas), resulta dos conceitos abstractos em que aquela finalidade última se fundamentaria, preferindo substituí-los por magnitudes de natureza objectiva que lhe foram, sucessivamente, colocados ao dispor pela própria fiscalidade que, tendo em vista precisamente o mesmo objectivo, aqui com o intuito de minimização da evasão fiscal, foi padronizando taxas de amortização das quais é aferida a respectiva vida útil do bem.

Esta objectivação proposta pela fiscalidade resultou, no nosso entender, numa das áreas onde a preponderância de critérios fiscais, suportados na verificabilidade e objectivada, suplantaram os critérios contabilísticos na busca do macro princípio da imagem verdadeira e apropriada, condicionando, de forma alargada, a prática contabilística.

Efectivamente, a falta de orientações contabilísticas ao nível do comportamento do decisor contabilístico no que diz respeito à valorimetria da amortização condicionou uma recepção, quase que incondicional, por parte da contabilidade das tabelas de amortização definidas para efeitos fiscais, constituindo as amortizações o sinal mais evidente da subordinação do critério económico ou de gestão, ao critério fiscal.

No entanto, torna-se clara que a amortização calculada com base no custo de aquisição, suportada em taxas, das quais se aferem a vida útil do bem, não contribui, inequivocamente, para a imagem fiel que se pretende do património ou dos resultados das operações, até porque, é consensual, mesmo na óptica empresarial, que a formação

⁵² À luz deste critério a quantificação da quota de depreciação deve partir de uma valorimetria do imobilizado a custos de substituição reportado ao fim de cada exercício anual, efectuando-se depois, com base naqueles custos as sucessivas amortizações anuais, rectificando também as amortizações escrituradas no passado de modo a alcançar, no final da vida útil do bem o valor de substituição pelo critério estabelecido, correcções que, inevitavelmente, iriam colidir com princípios consignados no POC, tais como o do custo histórico, uniformidade e prudência), alcançando-se, no entanto, uma imagem mais fiel do património.

das reservas por contrapartida das amortizações se evidenciam insuficientes para a formação correspondente de fundos com que mais tarde se contrabalançam as compras de equipamentos de substituição, objectivo primário desta figura contabilística.

Esta submissão é reconhecida pela própria OROC na sua recomendação técnica n.º 4 ao considerar que:

“Reconhece-se que os gestores da empresa, numa óptica de optimização fiscal, procurem legitimamente aproveitar as facilidades e os benefícios concedidos pela legislação fiscal; contudo, encontrando-se estritamente condicionado pelos princípios contabilísticos geralmente aceites, diferente terá de ser a óptica do revisor oficial de contas” (OROC, 1987), apontando como situação de conflito os critérios de reintegração e amortização de imobilizações que não correspondam à vida útil esperada dos bens ou à sua efectiva perda de valor durante o exercício. (OROC, 1987)

Sendo assim, numa óptica estritamente contabilística, a vida útil deve ser estimada tendo em conta diversos factores: uso, estragos físicos esperados, obsolescência e limites legais, etc.

O POC, tendo por referência o princípio contabilístico do custo histórico⁵³, prevê as seguintes contas para a movimentação contabilística das provisões:

48 Amortizações acumuladas (c) – evidencia-se nesta conta o saldo acumulado das amortizações.

66 Amortizações e Ajustamentos do Exercício (d) – evidencia-se nesta conta de resultado as depreciações das imobilizações corpóreas e incorpóreas a registar em cada período contabilístico.

662 Amortizações de imobilizações corpóreas

663 Amortizações de imobilizações incorpóreas

68 Custos e perdas financeiras – evidencia-se nesta conta a depreciação registada ao nível dos investimentos financeiros que se encontra circunscrita ao investimento em imóveis (por norma arrendados, dado que caso estejam afectos à exploração da empresa seria de evidenciar directamente na conta 422 – Imobilizações corpóreas – Edifícios e outras construções)

⁵³ Alinhando com as disposições originais em matéria de regras valorimétricas por parte das directivas comunitárias (em concreto a directiva 78/660/CEE – 4.ª directiva e a directiva 83/349/CEE – 7.ª directiva), o princípio do custo histórico encontra-se enunciado no POC/89 como se segue: ‘Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção (...)’.

683 Amortizações de investimentos em imóveis

2 - Enquadramento fiscal

O Fisco, pelo contrário, na busca incessante da objectividade de uma realidade de âmagos subjectivo, contraria a falta de uniformidade, objectividade, verificabilidade e segurança que critérios, como o da amortização a custos de substituição, utilizados na busca do verdadeiro significado contabilístico da depreciação, acarretariam, enraizando, uma vez mais, as suas considerações numa óptica de custo histórico submetido a critérios de consistência.

O legislador fiscal optou por repartir o tratamento fiscal conferido às amortizações pelo **CIRC (artigos 28.º a 33.º)** e pelo **Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro (DR 2/90)**, pelo que teremos que constantemente articular ambos os diplomas para fundamentação deste regime.

2.1 - Condições gerais de aceitação das amortizações

Numa óptica puramente fiscal⁵⁴ podemos agrupar em dois os requisitos impostos à dedutibilidade dos custos decorrentes de amortizações, a adicionar aos requisitos inerentes à própria noção de custo fiscal anteriormente exposta (Hernández, 1998), a saber:

- **A prévia contabilização da amortização como custo ou perda nos exercícios a que respeitem**, em respeito com o princípio da especialização dos exercícios para o qual remete, desde logo, o art.º 18.º do CIRC, requerida nos termos do n.º 3 do artº 1.º do DR n.º 2/90.
- **Depreciação efectiva dos bens do activo imobilizado**⁵⁵, circunscrita, à luz do **princípio da consistência**, a uma uniformidade na aplicação dos critérios de cálculo da referida quota de depreciação (nos termos do artº 8.º do DR n.º 2/90 e

⁵⁴ O quadro de referência regime fiscal das reintegrações e amortizações encontra-se tipificado na subsecção III do CIRC (artigos 26.º a 33.º) remetendo para diploma regulamentar, em concreto o Decreto regulamentar 2/90 (DR 2/90) o desenvolvimento técnico do respectivo regime. Estas disposições, no seu conjunto, revelam um rígido regime legal das amortizações, numa tentativa clara de padronização e simplificação da realidade económica subjacente, à qual a contabilidade não dá, porque não tinha que dar, respostas válidas, que são assim geradas na esfera fiscal.

⁵⁵ O activo imobilizado é constituído pelos bens detidos com carácter de permanência (mais do que um exercício com intenção de manter o bem por períodos sucessivos) e que não se destinem a ser vendidos no decurso da actividade normal da empresa.

n.º 4 do art.º 29.º do CIRC). Em clara consonância com a doutrina contabilística, as causas inerentes àquela depreciação são tipificadas pelo legislador no art.º 28.º do CIRC, sendo que, a amortização de um elemento do activo não sujeita a deperecimento está expressamente prevista como exclusão do custo fiscal na al. a) do n.º 1 do art.º 33.º do CIRC.

Não bastará assim, para a sua dedutibilidade fiscal, que a amortização seja contabilizada, exigindo-se, igualmente, a existência de um nexo de causalidade entre a amortização e a respectiva depreciação efectiva do imobilizado, daí que, conforme estabelece o n.º 3 do art.º 28.º, os elementos do activo imobilizado **só se consideram sujeitos a deperecimento depois de entrarem em funcionamento (para o caso do imobilizado corpóreo), ou a partir da data de aquisição ou início de actividade se posterior (para o caso do imobilizado incorpóreo, conforme estabelece o n.º 2 do art.º 1.º do DR 2/90).**

A referida depreciação deverá ser caracterizada pelo seu carácter continuado e repetitivo, desvalorizando-se, nesta medida, as meras flutuações de valor, em claro alinhamento com aquilo que é tipificado na doutrina contabilística, conforme dispõe ainda o n.º 2 do art.º 28.º do CIRC.

São ainda apontadas, por parte do legislador fiscal (n.º 1 do art.º 28.º do CIRC), tal como acontece, como vimos, na própria doutrina contabilística, três causas fundamentais para ocorrência da referida depreciação, ou seja, a utilização dos elementos do activo sujeitos a deperecimento (**amortização funcional**), o decurso do tempo (**amortização física**) e o progresso técnico (**amortização técnica**).

2.2 - Valorimetria dos elementos reintegráveis

Uma vez analisadas as condições genéricas de aceitação das amortizações como custo fiscal, vejamos agora de que forma é que os activos deverão ser valorizados para que a quota de amortização que sobre eles incida seja aceite como custo para efeitos de determinação da matéria colectável.

Também a este nível existe um paralelismo muito forte entre o que é tipificado para efeitos fiscais e aquilo que é delineado no normativo contabilístico.

Nestes termos, o n.º 1 do art.º 20.º do CIRC e o art.º 2.º do DR 2/90 determinam, em respeito ao incontornável, pelo menos para efeitos fiscais, princípio do custo

histórico, que os elementos do activo imobilizado devem ser valorizados do seguinte modo:

- **Custo de aquisição** relativo aos de elementos adquiridos a terceiros a título oneroso, correspondendo ao respectivo preço de compra, acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento (ex: despesas de transporte, instalação e montagem);
- **Custo de produção**, relativo aos elementos fabricados ou construídos pela própria empresa, correspondendo custo de aquisição das matérias-primas e de consumo e da mão-de-obra directa adicionado dos outros custos directamente imputáveis ao produto considerado, assim como a parte dos custos indirectos respeitantes ao período de fabricação ou construção que, de acordo com o sistema de custeio utilizado, lhe seja atribuível.
- **Valor resultante de reavaliação** ao abrigo de legislação de carácter fiscal⁵⁶;
- **Valor real** (“justo valor”), à data da abertura de escrita, para os bens objecto de avaliação para este efeito (como acontece no caso de realização da quota com bens em espécie), quando não seja conhecido o custo de aquisição ou o custo de produção, podendo esse valor ser objecto de correcção, para efeitos fiscais, quando se considere excedido.

Em termos contabilísticos, dispõe o ponto 5.4.1. do POC que o activo imobilizado deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção, remetendo a sua valorização para o determinado para as existências, em concreto:

- Considera-se como **custo de aquisição** de um bem a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual e no local de armazenagem (ponto 5.3.2. do POC).
- Considera-se como **custo de produção** de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem (ponto 5.3.3. do POC).

⁵⁶ Remetemos para diante referências às reavaliações e ao valor de aquisição reavaliado aqui referido.

Refere ainda o n.º 5 do art.º 2.º do DR 2/90 que os **juros de empréstimos** contraídos para financiar a **aquisição ou produção** de imobilizado ou devidos pelo diferimento no tempo do pagamento do respectivo preço e as **diferenças de câmbio** relacionadas com o imobilizado resultantes quer de pagamentos efectivos, quer de actualizações à data do balanço, **não entram para a determinação do custo de aquisição e de produção**.

Podem, no entanto, ser incluídos no custo de produção os juros de capitais alheios destinados especificamente ao financiamento do fabrico ou construção de imobilizações (imobilizado em curso), na medida em que respeitem ao período de fabricação ou construção e este não tenha uma duração inferior a dois anos.

Sobre esta matéria estabelece o ponto 5.4.5 do POC que:

“Sem prejuízo do princípio geral de atribuição dos juros suportados aos resultados do exercício, quando os financiamentos se destinarem a imobilizações, os respectivos custos poderão ser imputados à compra e produção das mesmas, durante o período em que elas estiverem em curso, desde que isso se considere mais adequado e se mostre consistente.

Se a construção for por partes isoláveis, logo que cada parte estiver completa e em condições de ser utilizada cessará a imputação dos juros a ela inerentes.”

Devemos ainda ter em conta que o custo de aquisição ou de produção deverá ser acrescido do **valor do IVA** caso este não seja dedutível nos termos dos art.ºs 19.º a 21.º do CIVA, acrescentando assim ao valor do próprio bem (n.º 4 do art.º 2.º do DR 2/90), conforme aliás é definido para efeitos contabilísticos

Caso, pelo contrário, aquele IVA seja dedutível, uma vez que representa um encargo recuperável para a empresa, não poderá ser adicionado ao custo do bem, sendo contabilisticamente reflectido na conta “24332 – Iva dedutível – imobilizado”.

Aquele custo do bem não pode ser influenciado por futuras regularizações, em particular no caso das regularizações previstas no art.º 24.º do CIVA, ou mesmo nas regularizações anuais do *pro-rata*.

De acordo com o disposto no art.º 32.º do CIRC e art.º 20.º do DR 2/90, os elementos do activo imobilizado sujeitos a deprecimento cujos valores unitários de

aquisição ou de produção sejam iguais ou inferiores a €199,52 podem ser totalmente reintegráveis no exercício da sua utilização, excepto quando façam parte integrante de um todo que deva como tal ser reintegrado.

2.3 - Período de vida útil

De acordo com o art.º 3.º do DR 2/90, a vida útil de um elemento do activo imobilizado é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual.

A vida útil de um bem pertencente ao activo imobilizado pode ser limitada da seguinte forma:

Período mínimo de vida útil: é o que se deduz das taxas máximas de amortização aceites fiscalmente, previstas nas tabelas anexas ao DR 2/90, por aplicação do método das quotas constantes (art.º 30.º n.º 4).

Exemplo: Taxa máxima de amortização = 20%

Período máximo de vida útil: é o que se deduz de uma taxa igual a metade das referidas anteriormente.

A contagem do período de vida útil inicia-se com o início da depreciação do bem que, recorde-se, coincidirá com a sua entrada em funcionamento para o caso de bens do activo imobilizado corpóreo, ou aquando da sua aquisição ou início de actividade, se posterior, para o caso dos bens do activo imobilizado incorpóreo.

2.4 - Taxas de amortização

As taxas de amortização previstas no DR 2/90 (taxas máximas de amortização) encontram-se agrupadas em duas tabelas, a tabela I, onde se evidenciam um conjunto de taxas específicas de determinados bens usados num determinado sector de actividade (não constando, no entanto, todos os sectores (ramos) de actividade), sendo que a tabela II são previstas taxas genéricas, sem discriminação do sector de actividade, que não estejam especificadas na tabela I, devendo a sua consulta ser efectuada por essa ordem:

TABELA I - TAXAS ESPECÍFICAS

DIVISÃO I	AGRICULTURA, SILVICULTURA, PECUÁRIA E PESCA	0005 A 0200
DIVISÃO II	INDÚSTRIA EXTRACTIVA	0210 A 0245
DIVISÃO III	INDÚSTRIAS TRANSFORMADORAS	0250 A 1125
DIVISÃO IV	CONSTRUÇÃO CIVIL E OBRAS PÚBLICAS	1130 A 1220
DIVISÃO V	ELECTRICIDADE, GÁS E ÁGUA	1225 A 1335
DIVISÃO VI	TRANSPORTES E COMUNICAÇÃO	1345 A 1550
DIVISÃO VII	SERVIÇOS	1560 A 1710

TABELA II - TAXAS GENÉRICAS (COMUNS A TODOS OS RAMOS)

DIVISÃO I	ACTIVO CORPÓREO	2005 A 2455
DIVISÃO II	ACTIVO INCORPÓREO	2460 A 2475

Mediante as taxas previstas nas tabelas, aferindo-se delas o período de vida útil, admite-se um valor residual igual a zero.

De acordo com o n.º 2 do art.º 30.º, relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de reintegração e de amortização, são aceites as que pela Direcção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.

2.5 - Método das quotas constantes como método de cálculo das amortizações

2.5.1 – Caracterização

Não nos iremos debruçar de forma exaustiva, por julgarmos que não se insere no objecto central deste capítulo, nas metodologias de cálculo das quotas anuais de amortização. No entanto, nos termos do artº 29.º do CIRC e artigo 4.º do DR 2/90 (conforme já dispunha o art.º 31.º do CCI), **por regra**, o legislador estipula o método das quotas constantes para o cálculo das amortizações, podendo, mediante determinadas circunstâncias expostas no n.º 2 do artº 4.º e artº 6.º do DR 2/90, optar pelo método das quotas degressivas, sendo que o legislador fiscal não inibe o sujeito passivo da

utilização de qualquer outro método (mantendo-se, no entanto, os actuais períodos mínimos e máximos de vida útil para a reintegração dos activos corpóreos, através da variação da taxa desde metade até ao dobro da taxa fixada), quando a natureza do deprecimento ou a actividade económica da empresa o justifique, após reconhecimento prévio da DGCI, faculdade que viria a ser prevista pela Lei n.º 52-C/96 – OE.

Utilizando como referência o método da quotas constantes, prevê o **n.º 1 do art.º 5.º do DR 2/90** que a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º e acima explanados (valorimetria dos bens reintegráveis) as taxas fixadas nas tabelas anexas ao presente diploma (das quais se deduz o respectivo período de vida útil), aplicando-se as taxas genéricas mencionadas na tabela II apenas quando, para os elementos do activo imobilizado dos ramos de actividade de que se trate, não estejam fixadas taxas específicas na tabela I, conforme vimos.

No entanto, o n.º 2 do referido art.º 5.º prevê um conjunto de excepções a esta metodologia, situações em que as taxas de reintegração e amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objectivamente deveria ter sido estimado a saber:

- Bens adquiridos em estado de uso;
- Bens avaliados para efeitos de abertura de escrita;
- Grandes reparações e beneficiações: ao serem capitalizadas irão aumentar o custo histórico do bem, considerando o legislador “grandes reparações e beneficiações” as que aumentem o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem;
- Obras em edifícios alheios, considerando-se como tais as que, tendo sido realizadas em edifícios de propriedade alheia e não sendo de manutenção, reparação ou conservação, ainda que de carácter plurianual, não dêem origem a elementos removíveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental.

No que concerne aos dois primeiros casos, prevê ainda o n.º 4 do art.º 5.º do DR 2/90 que, quando for conhecido o ano em que pela primeira vez os referidos bens

tiverem entrado em funcionamento (caso mais frequente nos bens sujeitos a registo tais como as viaturas), o período de utilidade esperada não pode ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado de novo e o número de anos de utilização já decorrido.

Exemplo prático

Aquisição de uma viatura ligeira de mercadorias, usada, com 2 anos. A taxa de amortização prevista para este bem é de 25% o que equivale a um período mínimo de vida útil de 4 anos.

Neste caso particular o período de vida a estimar nunca poderia ser inferior a 2 anos (4-2), pelo que, no máximo, a taxa da amortização a praticar seria de 50%, dependendo agora do período de vida estimado pelo sujeito passivo.

Retomando a regra geral de aplicabilidade do método das quotas constantes previsto no n.º 1 do art.º 5.º do DR 2/90, tendo por referência, como valor reintegrável, o valor de aquisição, a quota de reintegração determina-se de acordo com a seguinte fórmula

$$Q = VA/CP/VAR/CPR/VR * TA$$

em que,

Q: quota de amortização/reintegração;

VA: Valor de aquisição;

CP: Custo de produção;

VAR/CPR: Valor de aquisição reavaliado / Custo de produção reavaliado

TA: Taxa de amortização

VR: Valor real à data da abertura de escrita.

Determina o n.º 4 do art.º 29.º do CIRC que os sujeitos passivos utilizem, em respeito ao princípio da consistência, comum à doutrina contabilística, no sentido de ser utilizado o mesmo método de amortização desde a entrada em funcionamento até à sua

transmissão, inutilização ou reintegração total (art.º 8.º do DR 2/90 e n.º 4 do art.º 29.º do CIRC).⁵⁷

No entanto, aquele princípio não prejudica o facto das quotas de amortização poderem variar de acordo com regimes mais ou menos intensivos, ou serem aceites ou outras condições de utilização dos elementos a que respeitam.

Sendo assim, o sujeito passivo poderá variar a sua quota de amortização entre a taxa máxima prevista no DR 2/90 e a correspondente taxa mínima (metade da taxa máxima). Ultrapassando aqueles limites estaremos perante quotas excessivas ou quotas perdidas, respectivamente.

2.5.2 - Quotas excessivas

Vimos já a enunciação do período máximo e mínimo de vida útil. Nestes termos, se a taxa praticada for superior àquela que é definida nas tabelas anexas ao DR 2/90, estamos perante uma quota excessiva sendo que o excesso não será considerado como custo para efeitos fiscais, nos termos do art.º 33.º, n.º 1, al. c) em conjugação com o art.º 30.º n.º 1, ambos do CIRC.

Chamamos, no entanto, a atenção para uma particularidade prevista no art.º 21.º do DR 2/90 que, no nosso entender, representa uma clara intromissão, abusiva mesmo, da fiscalidade no domínio contabilístico, violando modelo de dependência parcial em que se suporta.

Prevê aquele artigo que:

“As reintegrações e amortizações que não sejam consideradas como custos ou perdas do exercício em que foram contabilizadas por excederem as importâncias máximas admitidas poderão ser tomadas como custos ou perdas de exercícios seguintes, com observância das demais disposições deste decreto regulamentar, desde que se efectue a adequada regularização contabilística.”

⁵⁷ O legislador fiscal abre, relativamente a este princípio, uma excepção relativa aos casos das desvalorizações excepcionais. Nos termos do disposto no art.º 10.º do DR 2/90, no caso de se registarem desvalorizações excepcionais (abates) provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, a aceitação como custo para efeitos fiscais do valor ainda não amortizado encontra-se dependente de exposição a efectuar à DGCI, devidamente fundamentada, até ao fim do primeiro mês seguinte ao da ocorrência do facto que a determinou.

Ou seja, se à posteriori, após a contabilização das quotas de amortização, excessivas para efeitos fiscais, houver uma regularização contabilística que a coloque abaixo do limite máximo de amortização, já poderão as respectivas quotas de amortização ser deduzidas na íntegra.

Estamos assim perante um claro convite por parte da legislação fiscal à violação, entre outros, do princípio de especialização dos exercícios mediante uma posterior revisão de estimativas (é numa estimativa que se baseia a própria amortização) contabilísticas.

Uma última nota para o facto de em caso de **desvalorizações excepcionais** provenientes de causas anormais tais como sinistros, fenómenos naturais, inovações tecnológicas, etc., que deverão estar devidamente comprovadas, poderão ser aceites como custo as quotas de amortização excessivas, condicionada à prévia aceitação por parte da DGCI.

2.5.3 - Quotas perdidas

Entende-se por quotas mínimas aquelas que se deduzem pela aplicação de metade da taxa máxima prevista no DR 2/90, nos termos n.º 6 do art.º 29.º do CIRC.

Conforme prevê a al. a) do n.º 5 do art.º 29.º, a variação das quotas de amortização não permite, no entanto, que as quotas mínimas imputáveis a um determinado exercício e que não foram contabilizadas, possam ser imputáveis a exercícios futuros.

Estamos assim perante o conceito de quotas perdidas, ou seja a diferença positiva entre a quota mínima de amortização e a quota efectivamente praticada (abaixo daquela quota mínima).

Esta quota perdida originará uma correcção fiscal positiva no campo 207 do Quadro 07 da DR mod. 22 aquando da sua contabilização e não no próprio exercício em que ocorre a contabilização abaixo da quota mínima.

Para melhor visualizarmos esta questão das quotas de amortização apresentamos de seguida a seguinte representação esquemática:



- TM – Taxa Máxima $\Leftrightarrow$ p.m.v.u. (período mínimo de vida útil)
 tm – Taxa Mínima $\Leftrightarrow$ P.M.V.U. (período máximo de vida útil)
 tp – Taxa praticada ou contabilizada
 TM = 20% $\Leftrightarrow$ p.m.v.u. = 5 ANOS
 tm = 1/2 TM $\Leftrightarrow$ tm = 1/2 $\times$ 20% = 10% $\Leftrightarrow$ P.M.V.U. = 10 ANOS

TP	HÁ QUOTAS PERDIDAS (QP)?	HÁ QUOTAS EXCESSIVAS (QE)?	CORRECÇÕES FISCAIS
A = 15%	NÃO	NÃO	NÃO
B = 7%	SIM QP = tm – tp QP = 10% - 7% = 3%	NÃO	c.c. $\neq$ c.f. $\Leftrightarrow$ CF ⁺ (no ano em que for contabilizado – art.º 29.º, n.º 5, al. a))
C = 30%	NÃO	SIM QE = tp – TM QE = 30% - 20% = 10%	c.c. $\neq$ c.f. $\Leftrightarrow$ CF ⁺ (art.º 33.º, n.º 1, al. c))

2.6 - Alguns casos especiais

2.6.1 - Despesas de Investigação e desenvolvimento

Expomos de seguida a definição dos conceitos de despesas de investigação e despesas de desenvolvimento adoptadas pela legislação contabilística e pela legislação fiscal.

Directriz Contabilística n.º 7/92, de 6 de Maio	Art.º 31.º do CIRC e art.º 18.º do DR 2/90
- Consideram-se despesas de investigação as relativas a um processo de pesquisa original e planeada com o objectivo de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos. Só serão <u>capitalizáveis</u> nos casos <u>excepcionais</u> em que se possa assegurar de forma inequívoca que produzirão benefícios económicos futuros. - Consideram-se despesas de desenvolvimento as que resultem da	Despesas de investigação as realizadas pela empresa com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos; Despesas de desenvolvimento as realizadas pela empresa através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou

aplicação tecnológica das descobertas anteriores à fase da produção.	processos de fabrico.
Ambos os casos não se aplicam aos trabalhos de investigação e desenvolvimento efectuados para outrem mediante contrato	

Prevê ainda a Directriz Contabilística n.º 7/92 que as despesas de desenvolvimento podem ser reconhecidas como um activo quando o produto ou o processo estejam claramente definidos e os custos atribuíveis ao produto ou ao processo possam ser identificados, separados e facilmente quantificados, e além disso se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- a) esteja razoavelmente assegurada a viabilidade técnica do produto ou do processo;
- b) a empresa pretenda produzir e comercializar ou usar o produto ou o processo;
- c) a existência de um mercado para o produto ou o processo, ou, se ele se destinar a ser usado internamente em vez de ser vendido, esteja razoavelmente assegurada a sua utilidade para a empresa; e
- d) existam recursos adequados ou a disponibilidade destes esteja razoavelmente assegurada, para completar o projecto e comercializar ou usar o produto ou processo.

Aquela directriz determina ainda que, como princípio geral, as despesas de investigação e de desenvolvimento devem ser consideradas como custos nos exercícios em que forem incorridas. Por sua vez, o período de amortização não deve normalmente exceder os cinco anos tal como define a Directriz e o próprio POC no seu ponto 5.4.7.

Em termos fiscais, vimos anteriormente que a taxa mínima de amortização se deduz da metade da taxa máxima prevista no DR 2/90, sendo que, por sua vez, o período máximo de vida útil se deduz daquela taxa mínima.

No entanto, o n.º 3 do art.º 3.º do DR 2/90 exceptua desta regra geral, precisamente, as despesas de investigação e desenvolvimento, limitando o período máximo de vida útil aos 5 anos (o que equivale a uma taxa mínima de amortização de 20%) colocando-se em consonância com o determinado pela normalização contabilística.

O período mínimo de vida útil será de 3 anos, correspondendo a uma taxa de amortização de 33,33% (verba 2470 da tabela II)

Por outro lado, aquelas despesas poderão não ser capitalizadas e ser consideradas como custo no exercício em que forem suportadas nos termos do n.º 1 do art.º 18.º do DR 2/90, também em consonância com o previsto pela normativa contabilística que, no entanto, nesta matéria da capitalização ou não deste tipo de despesas se mostra, face à directriz contabilística, mais exaustiva.

2.6.2 - Reintegração de imóveis

Vimos já que um dos requisitos basilares para a aceitação, como custo fiscal, das amortizações contabilizadas com tal constitui a depreciação efectiva dos bens do activo imobilizado.

Ora, este requisito não se verifica com a generalidade dos terrenos, salvo alguns casos particulares como é o caso dos terrenos de exploração como acontece, por exemplo, na exploração de minério ou pedreiras.

Sendo assim coloca-se em questão o caso particular dos imóveis cujo valor (custo aquisição/construção) não se resume ao valor de edificação propriamente dito como também inclui o próprio valor do terreno onde se encontra edificado.

Como não poderia deixar de ser, prevê o n.º 5 do art.º 11.º do DR 2/90 que o valor reintegrável de um imóvel corresponde ao respectivo valor de construção, constituindo assim esta uma excepção à regra geral à valorimetria dos bens reintegráveis previsto no n.º 1 do art.º 2.º (custo aquisição/produção).

Também o art.º 33.º, n.º 1, b) estabelece que não é aceite como custo fiscal às reintegrações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deprecimento.

Ainda nos termos do art.º 11.º do DR 2/90, caso o valor do terreno esteja contabilisticamente discriminado do valor de construção, apenas se aceite como custo fiscal a amortização inerente ao valor de construção. Se, pelo contrário, não houver aquela discriminação, então o legislador fiscal arbitra uma percentagem de 25 % atribuída ao valor do terreno⁵⁸, valor a evidenciar na contabilidade, a menos que o contribuinte estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela DGCI, salvaguardando como limite mínimo 25% do valor patrimonial do

⁵⁸ Este parâmetro dos 25% é também adoptado noutros diplomas fiscais, em concreto, no CIMI, onde, no seu art.º 39.º, n.º 1, se estipula que “O valor base dos prédios edificados (Vc) corresponde ao custo médio de construção por metro quadrado adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele custo”. Este valor será posteriormente ponderado por uma série de factores.

imóvel à data da sua aquisição ou inscrição na matriz (n.ºs 3 e 4 do art.º 11.º e alínea d) do n.º 23.º do DR 2/90)

2.6.3 - Viatura ligeira de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aviões de turismo

De acordo com o disposto na alínea e) do n.º 1 do art.º 33.º do CIRC e art.º 12.º do DR 2/90, as reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, não serão aceites como custo fiscal na parte correspondente ao valor de aquisição ou reavaliação excedente a €29.927,87 (6.000.000\$00), não sendo igualmente aceites como custo fiscal as reintegrações relativas aos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados.

Existe, no entanto, uma salvaguarda prevista pelo legislador considerando que tal disposição não se aplica aos bens que estejam afectos à exploração de serviço público de transportes (ex: táxis) ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária (ex: rent-a-car).

2.6.4 - Reavaliação do imobilizado

O processo de reavaliação resulta, na prática, na avaliação de um activo imobilizado corpóreo (activo não monetário) para um valor superior ao de aquisição ou de produção, de acordo com um processo inflacionista (Guimarães, 1997).

Contabilisticamente, operam-se os seguintes movimentos:

42...

a 56... pela valorização do imobilizado

56...

a 48... pela regularização das amortizações

O saldo da conta 56... será utilizado à medida que for realizado.

Tradicionalmente opta-se por se proceder a uma divisão dicotómica entre **reavaliações legais** (de âmbito fiscal), decorrentes de reavaliações realizadas com base num diploma legal (decreto-lei) de âmbito fiscal, por aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária, fixados anualmente por portaria, que é referida no próprio diploma legal, tendo sido publicados, até à presente data 13 diplomas de reavaliação (inicialmente com uma periodicidade de 2 em 2 anos e posteriormente de 5 em 5 anos), e **reavaliações livres**, ou seja, originando reservas constituídas livremente pelo órgão de gestão, sem qualquer diploma legal associado, tendo por base o “justo valor”, calculado, nos termos da DC n.º 16, de acordo com o critério valorimétrico do custo de reposição depreciado (aplicável a equipamentos) ou valor corrente de mercado (aplicável a terrenos e edifícios), sendo subjectivas e não verificáveis nos termos em que muito dificilmente uma entidade terceira chegará à quantia encontrada pelo avaliador. (Costa e Alves, 1999)

Em ambos os casos, a reserva⁵⁹ decorrente do processo de reavaliação constitui uma variação patrimonial positiva que não contribui para a formação do lucro tributável. Efectivamente, à luz do artº 21.º, n.º 1, al. b), as mais-valias potenciais ou latentes, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas não concorrem para a formação do lucro tributável. Face à possibilidade de estarem excluídos daquele disposição as reavaliações livres a Administração Fiscal esclareceu que as reavaliações do activo imobilizado não enquadráveis em diploma legal são variações patrimoniais, que se encontram excluídas ao abrigo daquele articulado. Assim sendo, também não há lugar à tributação das reservas de reavaliação não constituídas ao abrigo de legislação fiscal (DGCI, despacho 21/12/89 relativo ao Proc.º 1794). Necessariamente, o valor reavaliado, no âmbito da reavaliação livre, não releva quer para a determinação das reintegrações (que não serão aceites, na integra, como custo fiscal) quer para apuramento de uma eventual mais-valia realizada.

O aumento das amortizações é assim tributado na totalidade no caso de reavaliações livres, sendo tributado em 40 % no caso de reavaliações livres, assim o determinando a **al. a) do n.º 2 do art.º 16.º do DR 2/90 e al. b) do n.º 1 do art.º 30.º do CIRC**.

⁵⁹ Contabilisticamente a reavaliação do imobilizado processa-se da seguinte forma

Podemos sintetizar as características inerentes a ambas as reavaliações da forma que se segue:

REAVALIAÇÕES LIVRES (ou extraordinárias, ou não legais, ou económicas, ou adicionais):	REAVALIAÇÕES LEGAIS com base em diploma fiscal
- Baseadas em estudos de avaliação por peritos;	- Baseadas em diplomas legais;
- A reserva de reavaliação não é tributada em IRC (alínea b) art.º 21.º)	- A reserva de reavaliação não é tributada em IRC (alínea b) art.º 21.º)
- O aumento das amortizações resultante das reavaliações não é custo fiscal na totalidade (art.º 30.º, n.º 1 al. b) CIRC);	- O aumento das amortizações resultante das reavaliações não é custo fiscal em 40% (art.º 16.º, n.º 2, al. a), DR 2/90);
Com base no “justo valor” mediante - Custo de reposição depreciado - Valor corrente de mercado	Aplicação ao custo de aquisição /produção (por regra) dos cdm publicados em portaria.
- DC n.º 16: Realização (pela amortização/uso ou alienação do bem reavaliado) do EXCEDENTE pelo uso ou alienação dos bens, como condição indispensável para a sua utilização em futuros aumentos de capital, na cobertura de prejuízos ou servir de base à distribuição de resultados.	- A reserva de reavaliação só pode ser movimentada quando se considerar realizada, total ou parcialmente, nos termos da regulamentação contabilística aplicável e de acordo com a seguinte ordem de prioridades: (...) para cobertura de prejuízos acumulados até à data a que se reporta a reavaliação, inclusive, e para incorporação no capital social, na parte remanescente. (DL 31/98, de 11/02).

2.7 - Jurisprudência em matéria de amortizações

O labor jurisprudencial ao nível da temática das amortizações tem-se centrado, face à análise realizada a diversos acórdão produzidos sobre esta matéria, ao nível de desentendimentos, entre a Administração Fiscal e os sujeitos passivos, no que concerne ao conceito de vida útil, da repercussão destes desentendimentos ao nível da consideração, como custo, de amortizações sobre bens que, estando totalmente reintegrados, foram reavaliados, ao abrigo de diplomas legais de âmbito fiscal e, finalmente, ao nível da qualificação contabilística dos bens como imobilizado, para efeitos da aplicação da taxa correspondente.

Nestes termos, e conforme é referido no acórdão do TCA de 19-02-2002 (recurso n.º 6046/01, em que foi relator o Desembargador João António Valente Torrão), existe, frequentemente, a confusão entre o conceito físico ou material de período máximo de vida útil com o equivalente conceito fiscal⁶⁰.

Efectivamente, ainda nos termos daquele acórdão, um bem pode estar totalmente reintegrado para efeitos fiscais e permanecer em bom estado de conservação, continuando a laborar, o que quer dizer que, embora o período de vida útil, para efeitos fiscais, se tenha esgotado, fisicamente essa vida útil prolongou-se.⁶¹

Esta confusão conceptual possui relevância em termos de contencioso jurídico, questionada no âmbito da implementação dos diplomas legais de reavaliação e, em concreto, na consequente amortização de bens totalmente reintegrados.

Nesta matéria, o acórdão do STA de 3-10-2001⁶² é, frequentemente, apontado como referência nesta matéria nas diversas decisões jurisprudenciais que se lhe sucederam.

Aquele acórdão tem por base a não consideração como custo fiscal dos valores resultantes de amortizações de bens reavaliados ao abrigo do Decreto-lei 49/91, de 25/01⁶³, totalmente reintegrados e que excederam o período máximo de vida útil, que, nos termos do artº 33º nº 1 al. d) do CIRC e artº 3º nº 5 do DR 2/90, independentemente do método de reintegração ou amortização, se deduz de uma taxa igual a metade das que podem se aceites fiscalmente segundo o métodos da quotas constantes (evidenciadas nas tabelas anexas ao DR 2/90).

⁶⁰ Situação de facto e afirmação que voltariam a ser, mais recentemente, referenciados num acórdão daquele mesmo tribunal, datado de 18-05-2004, recurso n.º 6572/02, em que foi relator o Desembargador Casimiro Gonçalves.

⁶¹ Efectivamente, conforme refere Ferreira (2003a) a prática demonstra-nos que a duração física e económica dos bens costuma exceder o período de amortização previsto para efeitos fiscais, constituindo mais um dos argumentos a favor da amortização a custos de substituição, na medida em que, nestas circunstâncias, um bem em estado de uso terá um maior valor de reposição.

⁶² Ac. do STA de 03/10/2001, recurso n.º 25034, em que foi relator o Conselheiro Jorge de Sousa.

⁶³ Ao qual já lhe sucederam outros diplomas de reavaliação, em concreto, Decreto-Lei n.º 264/92, de 24/11, que se reporta ao exercício de 1992 e o Decreto-lei n.º 31/98, de 11/12, que se reporta ao exercício de 1997. O STA aferiu, no acórdão de 10-10-2001, relativo ao recurso n.º 25836, em que foi relator o Conselheiro Vítor Meira, a não inconstitucionalidade do DL 49/91 pelo facto das suas normas se reportarem a aspectos contabilísticos da determinação dos custos e do lucro do exercício, podendo por isso emanar do Governo no uso de competência legislativa própria, contrariando assim uma decisão do mesmo tribunal, contida no acórdão de 5-7-2000, relativo ao recurso n.º 25034, em que foi relator o Conselheiro Jorge de Sousa, ao considerar que tendo o Governo emitido o referido diploma sem que existisse qualquer autorização legislativa que o habilitasse a legislar sobre as matérias englobadas na incidência objectiva do imposto, qualificando as referidas normas de organicamente inconstitucionais não podendo, nessa medida, ser aplicadas pelos Tribunais.

Em contraste, o sujeito passivo argumentou que o aumento das amortizações anuais resultantes da reavaliação são custos do exercício (neste caso em 60% tal como acontece com as amortizações da parte reavaliada face a estes diplomas legais, nos termos da al. a) do n.º 2 do art.º 16.º do DR 2/90 e al. b) do n.º 1 do art.º 30.º, constituindo uma excepção à regra segunda a qual quota (fiscal) de amortização será a que decorre da aplicação da taxa elencada no DR 2/90 ao valor do bem segundo o princípio do custo histórico – custo de aquisição ou produção), na medida em que tal reavaliação se aplicaria aos elementos do activo imobilizado corpóreo que possuam ainda aptidão para poderem desempenhar a sua função técnico-económica, testemunhando-se assim, como assinalamos anteriormente, a confusão entre o conceito de depreciação fiscal e depreciação física anteriormente retratada.

Ainda argumentou o sujeito passivo que o diploma de reavaliação se encaixa nos “casos especiais” preceituados no art.º 33.º, n.º 1, al. d) do CIRC e art.º 3.º n.º 5 do DR 2/90 nos termos dos quais “não são aceites como custos ou perdas para efeitos fiscais as reintegrações ou amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.”

Contra tais argumentos se posicionaram quer a Administração Fiscal, quer o próprio STA, que nesta matéria sempre se mostrou coerente e unânime na argumentação. Desde logo, o n.º 1 do art.º 7.º daquele diploma de reavaliação, remete para as disposições sobre reintegrações e amortizações preceituadas no CIRC e no DR 2/90, no que diz respeito ao regime fiscal das reintegrações dos elementos reavaliados, disposições que, como expusemos acima, não considera a dedutibilidade fiscal das amortizações praticadas para além da vida útil (fiscal) máxima do bem, pelo que, no caso da aludida reavaliação incidir sobre bens que, estando totalmente reintegrados, já ultrapassaram aquela vida útil (**deduzindo-se que, relativamente a esses bens foram praticadas as taxas mínimas aceites fiscalmente**), as referidas amortizações não serão aceites na totalidade, **o que não significa que um bem totalmente reintegrado não beneficie, para efeitos de consideração como custo fiscal decorrente das amortizações, como vimos, daquela reavaliação.**

Por outro lado entendeu-se naquele acórdão (entendimento reproduzido, para situações de facto idênticas, nos acórdãos do STA de 15/05/2002 e 18/12/2002 e no

acórdão do TCA de 18/05/2004)⁶⁴ que a referência aos «casos especiais» «devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos», aponta para situações com peculiaridades que as distingam da generalidade dos casos, num âmbito de uma apreciação casuística, facto pelo qual não se pode entender a previsão genérica contidas nos sucessivos diplomas de reavaliação como uma consagração generalizada de casos especiais, não se integrando naquele conceito.

Esta problemática assume uma nova relevância se tivermos em conta a autorização legislativa contida no Orçamento de Estado para 2005 no sentido da publicação de um novo diploma legal, facto que vem ressuscitar a temática das reavaliações legais e das suas considerações fiscais.

Ao nível da classificação contabilística do imobilizado, são diversos os acórdãos que se pronunciam sobre situações de facto ocorridas a este nível. De entre esses acórdãos destacamos (não por qualquer razão especial mas unicamente para aferir da sensibilidade da jurisprudencial a este nível) o acórdão do STA de 10/07/2002⁶⁵, em que se dirimiu a questão relativa à qualificação como imobilizado incorpóreo, em concreto as despesas de instalação, a importância entregue por um interessado ao anterior locatário, a fim deste desocupar um estabelecimento comercial para que se instale neste estabelecimento.

Neste caso particular, a sentença do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Braga julgou improcedente a intenção do sujeito passivo, considerando que de facto estaríamos perante uma «despesa de instalação» rejeitando no entanto a consideração da sua amortização pelo facto de aquele activo incorpóreo não estar sujeito a depreciação conforme determina o CIR e o DR 2/90.

Corroborando mediante a negação ao provimento do recurso, o STA confirmou a sentença recorrida, no entanto com uma motivação diferente. Efectivamente, aquele Tribunal não considerou aquela despesa como despesa de instalação, considerando que a despesa em causa se encontra a montante da instalação, tratando-se na verdade de uma despesa de pré-instalação e, como tal, não integra o conceito de imobilizado incorpóreo, não qualificando, nesta medida, a correspondente amortização como custo fiscal, sendo

⁶⁴ Relativos, respectivamente, aos recursos n.º 14062, em que foi relator o Conselheiro Jorge de Sousa, recurso n.º 1037/02, em que foi relator o Conselheiro António Pimpão e, finalmente, o recurso n.º 6572/02, em que foi relator o desembargador Casimiro Gonçalves.

⁶⁵ Ac. relativo ao recurso n.º 726/02, em que foi relator o Conselheiro Lúcio Barbosa.

que as despesas de instalação estariam circunscritas ao momento a partir do qual se registasse a disponibilidade jurídica do estabelecimento.

Porém, o referido Tribunal alegou que a lei não confere uma definição de “despesa de instalação” sendo que, à míngua da pertinente disposição legal, equiparando a situação presente a um trespasse, cuja amortização não é aceite pelo DR 2/90 (art.º 17.º n.º 13 a)), pelo que, no entender do Tribunal, uma vez que a situação descrita é anterior ao próprio trespasse, por força de razão também não seria amortizável, por carecer de uma depreciação efectiva, condição basilar, como vimos, do conceito fiscal de amortização.

É curioso, no entanto, analisar que o referido Tribunal na tentativa de integração do conceito de «despesa de instalação» considerou não haver uma tipificação legal enquadrando-o, por analogia ao conceito de trespasse. Ora, no entender do tribunal, se a própria lei exclui o trespasse dessa amortização, não repugna que uma situação que, pela natureza das coisas, é necessariamente anterior a esta, acabe por ter uma solução idêntica.

Interrogamo-nos se o enquadramento dado pela doutrina contabilística ao conceito em referência⁶⁶ não se mostra suficiente para o seu preenchimento, uma vez que, na realidade, os conceitos em análise são intrinsecamente contabilísticos, de cuja conceitualização aquele Tribunal parece desligar, sobretudo se tivermos em conta que a globalidade do DR 2 /90 disciplina questões de natureza contabilística, argumento que chegou a ser utilizado na desconsideração da sua inconstitucionalidade orgânica.

Por outro lado, apresentar aquela solução por se encontrar em sintonia do que acontece com o trespasse não nos parece a equiparação desejável.

Efectivamente, o facto de o legislador não aceitar a amortização do trespasse não se prende com a sua qualificação como um imobilizado incorpórea, porque essa é inequívoca, mas sim pelo facto de não se considerar que este activo sofra, por regra geral, uma depreciação efectiva, desconsiderando qualquer tipo de disponibilidade jurídica.

No que diz respeito ao argumento em si da disponibilidade jurídica do estabelecimento estamos, claramente, no âmbito de uma restrição ao conceito

⁶⁶ Aliás a LGT (art.º 11º n.º 2) reforça a ideia, como vimos, de que sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito (incluindo, julgamos nós, o próprio direito contabilístico, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei. De acordo com o POC as despesas de instalação correspondem às despesas com a constituição e organização da empresa, assim como as relativas à sua expansão, designadamente despesas com aumento de capital, estudos e projectos.

contabilístico de despesas de instalação que apenas refere despesas com a constituição e organização da empresa, não se retirando daí que os encargos inerentes à constituição sejam supervenientes ao da disponibilidade jurídica do estabelecimento, assistindo-se, nesta medida, a uma interpretação restritiva do conceito, interpretação que não foi efectuada pelo Tribunal Tributário, que se centrou na efectividade da depreciação associada.

Tentámos assim com estes dois exemplos⁶⁷ retratar as principais questões que são dirimidas ao nível do contencioso tributário, sempre no âmbito do contraponto entre considerações contabilísticas e fiscais.

Capítulo IV - Regime Fiscal das Mais-valias

1 - A mais-valia e o princípio da realização

Como vimos anteriormente, a diferença material entre as duas concepções de rendimento (rendimento acréscimo e rendimento-produto) materializa-se, fundamentalmente ao nível das mais-valias, que, sendo considerados ganhos de carácter ocasional, não são tidas em conta na concepção da primeira daquelas teorias, passando a integrar-se na teoria do rendimento acréscimo.

No entanto, como veremos, também ao nível das mais-valias existem restrições na sua consideração como acréscimo patrimonial, na medida em que só são tidas em conta as mais-valias realizadas, deixando de lado as mais-valias potenciais ou latentes, em virtude da dificuldade inerente à sua avaliação e dos custos administrativos inerentes, colocando, por outro lado, problemas reais ao nível da liquidez dos contribuintes.

Este é um princípio que, conjugado com o próprio princípio contabilístico da especialização dos exercícios, possui uma perfeita correspondência entre o plano contabilístico e fiscal.

No entanto, em termos fiscais, o conceito de mais-valia é mais “recortado” do que aquele que é definido para efeitos contabilísticos.

⁶⁷ São ainda frequentes situações de conflito no que diz respeito não propriamente à classificação contabilística dos bens, mas sim ao seu enquadramento ao nível das tabelas que contêm as taxas de amortização específicas a cada sector e genéricas, que se resumem, na maioria dos casos a uma tentativa, por parte do sujeito passivo, na atribuição de um código (referente à tabela) do qual resulte uma taxa de amortização mais favorável, por norma mais elevada, por forma a antecipar a concretização dos custos via amortizações.

2 - Mais-valias em sede de IRS

Em sede de IRS, as mais-valias são tipificadas no âmbito dos incrementos patrimoniais enquadrados na categoria G (art.º 9.º, n.º1, a)).

O legislador não tipificou, ao nível da sua incidência, a mais-valia de forma abstracta, optando por concretizar as situações objecto de tributação, à luz de um critério que se resume à frequência da sua verificação, à respectiva expressão quantitativa e à sua maior ou menor determinabilidade, por forma a conferir pragmatismo técnico ao nível da sua determinação.

Sendo assim o art.º 10.º elenca os factos geradores de mais-valias tributáveis em sede de IRS, em concreto:

- a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário⁶⁸;
- b) Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização **com redução de capital**, e de outros valores mobiliários e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia; (*) (Redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE)
- c) Alienação onerosa da propriedade intelectual (ex: direitos de autor) ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente **não seja**⁶⁹ o seu titular originário;

⁶⁸ Nos casos de afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida pelo seu proprietário (cujo valor de realização deverá ser, nos termos da al. c) do n.º 1 do art.º 44.º do CIRS o valor de mercado à data da afectação), o ganho só se considera obtido no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas (ex: abate ou transferência para o património individual), configurando-se assim num diferimento da tributação da mais valia, sendo que, aquando a ulterior alienação, terá de se apurar a mais-valia a tributar em sede da categoria G (“mais-valia pessoal”), da mais valia gerada no âmbito da categoria B (“mais-valia empresarial”).
No caso de transferência para o património particular do titular de rendimentos da categoria B de quaisquer bens afectos à actividade empresarial e profissional, considera-se valor de aquisição o valor de mercado à data da transferência. Esta é a data a ter em conta na aplicação do coeficiente de correcção monetária no caso de direitos reais sobre bens imóveis. Também nas circunstâncias anteriores, não deveremos menosprezar a aplicação da correcção monetária quando estejamos a falar (em sede de IRS) de bens imóveis).

- d) Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;
- e) Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do artigo 5.º.
- f) Operações relativas a warrants autónomos, quer o warrant seja objecto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação. (Aditada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE)
- g) Operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado activo subjacente, com excepção das remunerações previstas na alínea r) do n.º 2 do artigo 5.º. (**) (Aditada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE)

Note-se que este tipo de rendimentos só serão qualificados como mais-valias quando não sejam considerados, nos termos do n.º 1 daquele artigo, como rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, naquele que se configura como uma delimitação negativa da incidência, testemunhando a prevalência das categorias B, E e F, no acolhimento deste tipo de rendimentos.

Poderemos nesta fase distinguir no âmbito dos factos geradores elencados as mais-valias de carácter mobiliário das mais-valias de carácter imobiliário.

2.1 - Mais-valias mobiliárias

A este nível importa referir a exclusão tributária prevista no n.º 2 do art.º 10.º, mediante o qual são excluídos da incidência as mais-valias resultantes da alienação de:

⁶⁹ Caso a alienação daquele tipo de direitos se processe na esfera do seu proprietário original (do seu autor) então estaremos a falar de rendimentos da própria categoria B (art.º 3.º, n.º 2, al. c)). Já no que diz respeito aos rendimentos periódicos gerados em virtude de tal propriedade, se os mesmos beneficiarem o seu proprietário original serão igualmente rendimentos da categoria B (art.º 3.º, n.º 1, al. c)), no entanto se os mesmos beneficiarem uma terceira pessoa, serão já qualificados de rendimentos da categoria E (art.º 6.º, n.º 2, al. m)). Quando auferidos por titulares originários não residentes em Portugal aqueles rendimentos são tributados a uma taxa liberatória de 15%, de acordo com a al. c) do n.º 4.º do art.º 71.º do CIRS, sendo tributados a 20% caso não sejam auferidos pelo seu titular originário (art.º 71.º, n.º 3, al. d))

- Acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses⁷⁰;
- Obrigações e outros títulos de dívida.

Ao nível das acções, a actual redacção (dada pelo Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro) coloca fim a um sucedâneo diplomas normativos que regularam esta matéria. Inclusive, o regime fiscal deste tipo de mais-valias foi consideravelmente alterado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, em que previa a abolição daquela exclusão tributária, substituindo por uma isenção técnica para um saldo positivo inferior a 200.000\$00, não deixando, no entanto, de prever o seu englobamento para efeitos de determinação de taxa e, simultaneamente, previa que o valor excedente seria sempre englobado para efeitos de tributação atribuindo-lhe uma determinada percentagem em função do tempo de detenção das participações sociais.

No entanto, por força da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12, que estabeleceu um regime transitório de tributação aplicável a estes rendimentos para os anos de 2001 e 2002, o regime previsto na Lei n.º 30-G/2000 não chegou a ser aplicado.

O que é certo é que, o DL n.º 228/2002, responsável pela presente redacção, vem dar execução a uma autorização legislativa concedida ao Governo pela Lei n.º 16-B/2002, de 31/05, repondo as linhas essenciais do regime de tributação deste tipo de rendimentos.

Sendo assim, voltou tudo ao ponto inicial, em que a reserva de tributação das mais-valias de acções (certamente o tipo de ganhos mais representativos ao nível das mais-valias mobiliárias), às detidas durante um período inferior a 12 meses, visa tributar os ganhos de carácter especulativo, em detrimento daqueles que serão configurados no âmbito de uma estratégia de poupança/investimento.

O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, sendo que, com a excepção das alíneas a) (como veremos adiante), c) e d) do n.º 1 do art.º 10.º, o referido saldo é englobado na totalidade

⁷⁰ Sem prejuízo do disposto, os sujeitos passivos, nos termos n.º 11 do art.º 10.º, devem declarar a alienação onerosa das acções, ainda que detidas durante mais de 12 meses, bem como a data da respectiva aquisição – anexo G1 à declaração de rendimentos mod. 3).

O saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas **b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º**⁷¹ é tributado à taxa de 10%, sem prejuízo do seu englobamento por opção dos respectivos titulares residentes em território português, sendo que as mais-valias tipificadas nas alíneas **a) (imobiliárias), c) e d)** daquele art.º serão de englobamento obrigatório (tributadas assim por essa via) em **50% do seu valor**, conforme estatui o n.º 2 do art.º 43.º do CIRS.

O valor de realização deste tipo de bens será, por regra, o valor da contraprestação, conforme refere a al. f) do n.º 1 do art.º 44.º do CIRS, prevendo as restantes alíneas algumas situações particulares.

Por outro lado, e no que ao valor de aquisição (a título oneroso) diz respeito, prevê o art.º 48.º do CIRS que:

- Tratando-se de valores mobiliários cotados em bolsa de valores, o custo documentalmente provado ou, na sua falta, o da menor cotação verificada nos dois anos anteriores à data da alienação, se outro menos elevado não for declarado;
- Tratando-se de quotas ou de outros valores mobiliários não cotados em bolsa de valores, o custo documentalmente provado ou, na sua falta, o respectivo valor nominal;

Uma última nota para o facto de, por via da al. b) do art.º 51.º poderão ainda adicionar-se ao valor de aquisição, para efeitos da determinação da mais-valia correspondente, as **despesas necessárias e efectivamente praticadas**, inerentes à alienação, nas situações previstas nas alíneas b) (partes sociais) e c) (propriedade intelectual e industrial) do n.º 1 do artigo 10.º, reforçando o carácter de necessidade conferido como requisito por parte do legislador.

2.2 - Mais-valias imobiliárias

Como vimos, o ganho gerado pela alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis constitui um rendimento tributado no âmbito da categoria G, que obedecerá às regras do englobamento nos termos do art.º 22.º do CIRS em virtude do facto de não

⁷¹ Nos termos do n.º 3 do art.º 43.º do CIRS não relevam as perdas apuradas (que como veremos serão reportadas dentro da própria categoria de rendimentos) quando a contraparte da operação estiver sujeita no país, território ou região de domicílio a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças (“lista negra” dos paraísos fiscais).

estar sujeito a qualquer tributação liberatória, sendo que, por força do n.º 2 do art.º 43.º do CIRS, **aquele englobamento ocorre em 50% da mais-valia registada.**

Quando auferida por não residentes, este tipo de rendimentos é tributado a uma taxa especial de 25% nos termos do n.º 1 do art.º 72.º do CIRS, não beneficiando da redução da percentagem de englobamento acima descrita, pelo que os 25% incide sobre a totalidade da mais valia.

Valor de realização:

regra: o valor da respectiva contraprestação;

casos particulares:

- No caso de troca (permuta): o valor atribuído no contrato aos bens ou direitos recebidos, ou o valor de mercado, quando aquele não exista ou este for superior, acrescidos ou diminuídos, um ou outro, da importância em dinheiro a receber ou a pagar;
- No caso de expropriação, o valor da indemnização

Aqueles valores serão, no entanto, substituídos pelo valor que serviu de base ao IMT (que, por via de regra será o maior entre o valor declarado ou patrimonial), nos termos do n.º 2 do art.º 44.º do CIRS, disposição que, com a reforma da tributação do património assume uma maior relevância na medida em que, nos termos do art.º 15.º do DL 287/2003, de 12 de Novembro, que aprovou o CIMT e o CIMI, enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor.

Ora, se tivermos em conta que, as novas regras e determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos previstas no CIMI, apontam para valores que andarão à volta dos 80% do valor de mercado dos bens imóveis, facilmente concluímos pela relevância assumida por esta disposição que arrasta assim para a tributação do rendimento (o mesmo se irá verificar em sede de IRC) o impacto das alterações promovidas pela reforma da tributação do património.

Da mesma forma, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da IMT, isto é, por regra, o valor patrimonial (art.º 46.º n.º do CIRS), sendo que, caso a referida

aquisição se opere a título gratuito, utilizam-se a base tributável que serviu de base ao apuramento do Imposto do selo.

O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens imóveis é ainda corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição (por regra a que constar no título aquisitivo, como a escritura) e a data da alienação ou afectação.

Por último, ainda no âmbito da determinação da mais-valia imobiliária deverá ter-se em conta que se poderá adicionar ao valor de aquisição, reduzindo desta forma o montante da mais-valis, os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º;

Os encargos dizem respeito à valorização do próprio bem imóvel, isto é, são as despesas que, por natureza, trazem ao imóvel um valor adicional, como por exemplo as obras de beneficiação.

A Administração Fiscal tem vindo a considerar, como despesas necessárias e inerentes à aquisição e alienação, o Imposto Municipal sobre Transmissões e os encargos notariais e de registo predial, por, sem elas, a operação não se poder vir a realizar, seja ao nível da alienação como ao nível da sua anterior aquisição⁷²⁷³.

2.3 - Exclusão de tributação das mais-valias imobiliárias

Antes de mais, devemos ter em conta que, conforme estatui a informação 480/89 do SBDG, de 27/02, a compra e venda ou a construção de imóveis para venda pressupõe

⁷² Os encargos relacionados com a aquisição foi uma novidade introduzida pela Lei nº 87-B/98 (OE), de 31 de Dezembro, sendo que até aí essas despesas eram circunscritas à alienação do imóvel.

⁷³ Um despacho recente da DGCI, de 04/03/2005, relativo ao processo n.º 2483/2004, vem excluir deste conceito de encargos o pagamento de uma indemnização a um inquilino por parte do proprietário do imóvel tendo em vista a sua disponibilização, na medida, de facto, tal encargo não tem como correspondência um aumento do valor intrínseco do imóvel, embora o valor de mercado possa estar acrescido, não o qualificando como encargo de inerente à aquisição ou alienação, ou mesmo um encargo relacionado a sua valorização.

o exercício de uma actividade comercial ou industrial gerando, pois, rendimentos da actual categoria B.

Se tal não acontecer, as referidas operações produzirão rendimentos da categoria G – mais-valias – de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Código do IRS, desde que a aquisição dos imóveis transmitidos tenha ocorrido depois de 1 de Janeiro de 1989, nos termos do n.º 1 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro (diploma que aprovou o CIRS).

Nestes termos, conforme estatui o n.º 1 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88:

Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código.

Este regime transitório aproveita a aquisição de prédios rústicos ou urbanos, com a exclusão, nomeadamente, dos ganhos gerados pela alienação de terreno para construção, que já era objecto de tributação no âmbito do abolido imposto de Mais-Valias.

O legislador prevê ainda a exclusão da sujeição das mais-valias imobiliárias, condicionando-a ao reinvestimento do valor de realização que gerou a própria mais-valia.⁷⁴

Esta intenção do sujeito passivo deverá ser manifestada na declaração periódica de rendimentos do ano da alienação, evidenciando o valor que tenciona reinvestir.

Nestes termos, circunscreve o n.º 5 do art.º 10.º do CIRS àquela exclusão aos seguintes requisitos:

São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar em caso de reinvestimento do valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel (“antigo”), na aquisição da propriedade de outro imóvel (“novo”), de terreno para a construção de

⁷⁴ Chamamos a atenção para o facto de falarmos em reinvestimento do valor de realização e não propriamente em reinvestimento da mais-valia como vulgarmente, e erradamente, se refere.

imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino, e desde que esteja situado em território português.

Desde já constatamos que o legislador colocou como requisito o reinvestimento num novo imóvel que possua “exclusivamente o mesmo destino”, ou seja, a habitação que deverá ser própria (de propriedade do sujeito passivo) e permanente (ou seja, a sua primeira habitação, revelando, para efeitos fiscais, aquela onde o referido sujeito passivo possui o seu domicílio fiscal.

Note-se que, caso na aquisição do novo imóvel haja recurso ao crédito bancário, necessariamente que o valor que pode ser reinvestido será a parte restante, excluída do referido crédito.

Aquela exclusão já não se verifica caso o bem alienado seja um terreno para construção, pois neste caso particular não se preenche o requisito de “habitação própria e permanente” do bem alienado, apesar de o terreno para construção constituir um bem sobre o qual pode recair o reinvestimento do valor de realização de um imóvel esse sim destinado a “habitação própria e permanente.

Transcrevemos ainda de seguida um despacho de 20/4/1992, onde se ilustra uma situação em que o imóvel alienado possuía uma fracção afecta a habitação e outra afecta a comércio:

“O contribuinte possui um prédio em parte arrendado para comércio e para habitação e outra parte destinada a habitação próprio. Pretende vendê-lo e adquirir outro só para sua habitação. O valor do reinvestimento não tributável será só o respeitante à parte de habitação, devendo proceder-se à discriminação do valor patrimonial para apurar os valores correspondentes às fracções transmitidas.

Assim, ou o valor patrimonial já está discriminado consoante o arrendamento em separado e então o valor de realização e o valor de aquisição será calculado proporcionalmente ao que lhe corresponder, ou não está discriminado, servindo de valor para a liquidação, como valor de aquisição, e valor de realização, os valores declarados, sendo por via disso susceptíveis de serem alterados mediante avaliação.”

O legislador ainda coloca como requisito um limite temporal para o reinvestimento do valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel:

- no prazo de vinte e quatro meses contados da data de realização, devendo manifestar a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação o valor que tenciona reinvestir⁷⁵;
- pode ser utilizado no pagamento da nova aquisição efectuada nos doze meses anteriores.

Após circunscrever o imóvel alvo de reinvestimento e impor um período temporal para tal, o legislador procurou ainda assegurar que o imóvel adquirido, ou mesmo construído ou melhorado, fosse efectivamente afecto ao requisito primário que está na base deste “benefício fiscal”, ou seja, à “habitação própria e permanente do sujeito passivo”, para tal, deixa de se considerar o referido benefício quando, nos termos do n.º 6 do artigo em questão:

Reinvestimento em prédio para habitação:

- Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afecte à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado (24 meses + 6 meses);

Reinvestimento em terreno para construção:

- o adquirente não inicie, excepto por motivo imputável a entidades públicas, a construção até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado
- ou
- não requeira a inscrição do imóvel na matriz até decorridos 24 meses sobre a data de início das obras,

⁷⁵ Nos termos da alínea d) do n.º 5.º do referido art.º 10.º, “em caso de reinvestimento de montante diverso do declarado nos termos da alínea anterior, o sujeito passivo fica obrigado a entregar declaração de substituição, com os valores efectivamente reinvestidos, dentro do primeiro prazo normal que ocorra após o termo do período de 24 meses ...”

devendo em qualquer caso,

- afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização⁷⁶.

*Reinvestimento em construção*⁷⁷, *ampliação ou melhoramento de imóvel*:

- não sejam iniciadas as obras até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado
- ou
- não seja requerida a inscrição do imóvel ou das alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras,
devendo em qualquer caso,
- afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.

Caso o reinvestimento seja apenas parcial, a exclusão da tributação apenas atingirá a parte proporcional correspondente, não esquecendo que, nos termos do n.º 2 do art.º 43.º do CIRS, apenas 50% do saldo positivo da mais-valia obtida pelo sujeito passivo residente é englobado.

Uma última nota para o facto de que se a intenção de reinvestimento do sujeito passivo não chegar a ser concretizada, nos montantes por ele definidos, no prazo de 24 meses, deverá este entregar uma declaração de substituição, reportado ao ano da alienação dos bens, com os valores efectivamente reinvestidos, acarretando ainda os juros compensatórios que da liquidação adicional de imposto resultarem.

2.4 - Exemplo Prático

Proceda ao enquadramento da seguinte situação para efeitos de IRS:

Em Janeiro de 2005, o Sr. Aníbal vendeu por 150.000 a casa onde normalmente habita, juntamente com o seu agregado familiar, e que corresponde ao seu domicílio fiscal, adquirida em

⁷⁶ Facto que pode ser contrariado com o prazo geral de caducidade do imposto de 4 anos!

⁷⁷ Situação em que o sujeito passivo já é, eventualmente, proprietário de um terreno para construção, reinvestindo o valor de realização unicamente na construção do imóvel.

1996 por 80.000 (mais despesas de escritura e de registo no montante global de 3.000), tendo reinvestido em Fevereiro de 2005 o montante de 110.000 na aquisição da sua nova casa. Ambas as aquisições foram feitas com recurso ao crédito: i) no momento da venda tiveram que amortizar o valor em dívida inerente ao empréstimo contraído em 1994 no montante de 50.000; ii) relativamente à aquisição da nova casa, foi pedido um novo empréstimo do montante de 80.000.

Quais seriam ainda as implicações se o referido imóvel viesse a ser avaliado por um valor superior ao valor pelo qual fosse alienado.

Resposta:

O ganho obtido com a venda da casa onde habitavam é considerado um rendimento da **Categoria G - Incrementos Patrimoniais** (art. 9º) – **Mais-Valias** (art. 10º), uma vez que se trata da alienação onerosa de bens imóveis (al. a), n.º 1 do art. 10º), sendo que o ganho a tributar é constituído pela diferença entre o valor de realização (art. 44º) e o valor de aquisição (art. 46º), nos termos do art. 10º, n.º 4, al. a). O valor de aquisição será actualizado em função dos coeficientes de correcção monetária (art. 50º - ver Port. n.º 488/2005, de 20/05), acrescentando-se as despesas e encargos inerentes à aquisição (art. 51º). Sendo assim a **Mais-Valia a tributar** seria a seguinte: $150.000 - [(80.000 \times 1,26) + 3.000] = 46.200$.

Dado tratar-se duma Mais-Valia inerente à alienação de um imóvel destinado a habitação própria e permanente em que há reinvestimento do valor de realização noutro imóvel com o mesmo destino, o ganho poderá ser excluído de tributação (al. a), n.º 5 do art. 10º). Porém, temos o problema dos empréstimos. O valor de realização a reinvestir terá em conta a amortização do empréstimo contraído em 1996, pelo que apenas terá que ser reinvestido o montante de 100.000 ($150.000 - 50.000$) – valor a reinvestir = 100.000. Por outro lado, na aquisição da nova casa não será considerado reinvestimento a parte em que houver recurso ao crédito, logo, apenas será considerado reinvestido o montante de 30.000 ($110.000 - 80.000$) – valor reinvestido = 30.000 (**reinvestimento parcial**).

Assim, de acordo com o n.º 7 do art. 10º virá:

Mais-Valia = 46.200

Proporção do valor de realização reinvestido = $30.000 / 100.000 = 0,3 = 30\%$

Proporção da Mais-Valia reinvestida = $46.200 \times 30\% = 13.860$ (parte excluída de tributação)

Mais-Valia a tributar = $46.200 - 13.860 = 32.340$

Concluindo, como apenas será englobada 50% da Mais-Valia a tributar (n.º 2 do art. 43º), o **rendimento líquido da Categoria G** a englobar será de **16.170** ($32.340 \times 50\%$).

Como estamos perante a primeira transmissão do imóvel após a entrada em vigor da Reforma da Tributação do Património, este seria alvo de uma nova avaliação.

Caso o valor patrimonial tributário fosse superior a 150.000, então seria este o valor a ter em conta para a determinação da nova mais-valia de acordo com o determinado no n.º 2 do art.º 44.º (Redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro – OE).

Questionamo-nos agora se, para efeitos da determinação do reinvestimento aquele valor também prevalece.

Ora, o n.º 5 do art.º 10.º remete para o conceito de valor de realização. Este conceito é-nos fornecido precisamente pelo art.º 44.º, cujo n.º 2 remete para o VPT se superior, pelo que parece-nos que seria este valor a ter em conta na determinação da percentagem de realização para o caso em concreto, assim como para a determinação do valor de aquisição em sede do comprador e consequente acréscimo do encargo fiscal relativo ao IMT.

3 - Mais-valias em sede de IRC

Tendo em conta as considerações iniciais deste capítulo no que respeita à obediência ao princípio da realização no apuramento da mais-valia como facto gerador do imposto, esta constitui um ganho extraordinário⁷⁸, sempre com carácter de ocasionalidade, não constituindo o escopo fundamental da actividade desenvolvida pela empresa, desconsiderando-o assim como um rendimento-produto, mas salvaguardando, numa perspectiva mais abrangente, o seu carácter de rendimento-acréscimo.⁷⁹

⁷⁸ Daí que em termos contabilísticos tais ganhos (perdas) sejam registados numa conta de proveitos e ganhos extraordinários – 794 (custos e perdas extraordinárias – 694).

⁷⁹ O IRC adoptou a teoria do rendimento acréscimo, pois alargou a base de incidência a todo o aumento do poder aquisitivo, incluindo nela as mais-valias. Adoptou-se uma noção extensiva de rendimento de acordo com a teoria do incremento patrimonial, ressaltando-se as mais e menos-valias que se manifestem por simples relevação contabilística; Nestes termos decidiu o STA (por acórdão de 25/10/2000), que a redução do capital social, com redução proporcional do valor das quotas, como menos-valia potencial ou

Em termos esquemáticos podemos apresentar a forma de determinação da mais-valia (menos-valia) contabilística e mais-valia (menos-valia) fiscal da forma que se segue.

3.1 - Mais-valia (menos-valia) contabilística

FÓRMULA: $- MVC(mvc) = VR - [(VA \text{ ou } VAR) - (AA \text{ ou } AAR)]$

Legenda:

MVC(mvc): Mais-valia contabilística / menos-valia contabilística

VR: Valor de Realização

VA: Valor de Aquisição

VAR: Valor de Aquisição reavaliado

AA: Amortizações Acumuladas

AAR: Amortizações Acumuladas reavaliadas

Procedimentos contabilísticos:

- Anulação do VA ou do VAR: 694 OU 794 / 42
- Anulação das AA ou das AAR: 48 / 694 OU 794
- Registo do Produto da Venda: 11 OU 12 OU 26 / 694 OU 794.
- Quando há ganho o saldo aparece na conta "794 – Ganhos em Imobilizações".
- Quando há perda o saldo aparece na conta "694 – Perdas em Imobilizações".
- Os cálculos devem ser efectuados antes dos movimentos contabilísticos.

Nestes termos, por forma a se determinar o Lucro Tributável deverão ser expurgadas do Resultado Líquido as mais-valias contabilísticas (menos-valias contabilísticas) através de uma correcção fiscal negativa na linha 229 do Quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 (CF+; campo 215; Q/07 mod. 22).

latente, só será realizada quando houver alienação da participação social, com a correspondente contraprestação. Só há menos-valias realizadas quando houver perdas sofridas mediante transmissão onerosa (art.º 43.º, n.º 1, do CIRC)

3.2 - Mais-valia (menos-valia) fiscal

Em termos fiscais

O art.º 20.º do CIRC dá-nos o conceito de proveito fiscal, integrando junto deste as mais-valias realizadas (fiscais), em contrapartida, o art.º 23.º do CIRC, fornece-nos o conceito de custo fiscal, prevendo como custo as menos-valias realizadas (fiscais).

Resulta assim a necessidade de expurgar do resultado líquido do exercício as (mais)menos-valias contabilísticas, acrescentando/deduzindo as mais-valias/menos valias fiscais, efectuando estas correcções extra-contabilísticas nos seguintes campos da declaração de rendimentos de IRC mod. 22:

Campo 215 – Menos-valias Contabilísticas

Campo 216 – Mais-valias Fiscais (art.º 43.º)

Campo 229 – Mais-valias Contabilísticas

Campo 230 – Menos-valias Fiscais (art.º 43.º)

O conceito de mais-valia fiscal em sede de IRC é claramente mais abrangente do que aquele que integrava a categoria de rendimentos alusiva aos incrementos patrimoniais em sede de IRS, onde os factos geradores de mais-valias estavam exaustivamente tipificados.

No que ao IRC diz respeito, o conceito de mais-valias está explanado no n.º1 do art.º 43.º à luz do qual, por regra, constituem mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas relativamente a elementos do activo imobilizado (corpóreo, incorpóreo ou financeiro) mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere ...

São tributáveis não só as mais-valias obtidas com a transmissão onerosa de parte dos bens do activo imobilizado corpóreo mas também as obtidas na afectação permanente a fins alheios da parte restante daqueles bens, considerando quanto a estes, como valor de realização, o seu valor de mercado, como se define na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º do CIRC, naquilo que constitui, tal como se opera ao nível do IVA, a equiparação a uma transmissão onerosa de bens do seu auto-consumo externo.

Uma nota ainda para uma ficção jurídica de transmissão de bens que está prevista quer no CIRS (art.º 10.º, n.º 3. al. a)), assim como no CIRC (art.º 43.º n.º 5), e que tem o mesmo tratamento ao nível do próprio CIMT (art.º 2.º, n.º 2, al.a)) pelo que também estará sujeita a este imposto. Estamos a falar da ocorrência de um contrato de promessa de compra-venda, seguido de tradição (ex: um contrato de arrendamento ou a mera ocupação do imóvel).

É o n.º 2 do art.º 43.º que concretiza a fórmula para a determinação das mais-valias (menos-valias) fiscais, a saber:

$$MVF(mvf) = (VR - E^{(1)}) - (VA^{(2)} - AA^{(3)}) \times cdm^{(4)}$$

- (*) Sem prejuízo do disposto na parte final da alínea a) do n.º 5 do art.º 28.º (quota mínima)

As diferenças que distinguem as mais(menos)-valias fiscais das contabilísticas estão localizadas na fórmula acima apresentada, a saber:

(1) Em termos fiscais é possível deduzir os encargos inerentes à alienação do bem do activo imobilizado, tais como encargos relacionados com a sua instalação e montagem, no caso de bens corpóreos, ou mesmo encargos relacionados a alienação de participações sociais, no âmbito dos activos imobilizados financeiros.

(2) As mais-valias realizadas (fiscais) que relevam em sede de IRC não coincidem, em regra, com as mais valias contabilísticas, designadamente em caso de reavaliação do activo imobilizado, dado que, enquanto aquelas são determinadas em função do valor de aquisição, estas têm como base este valor reavaliado, naturalmente diferente.

(3) Da mesma forma, as amortizações praticadas referidas no nº 2 do artigo 43º do CIRC reportam-se ao valor de aquisição não coincidindo, havendo reavaliação, com as contabilizadas, não relevando o facto de terem excedido os limites legais.

Outro diferença marcante neste item é o facto de que as amortizações a ter em conta na determinação da mais(menos)-valia realizada ter por limite mínimo o correspondente à própria quota mínima de amortização, tal como nos refere o n.º 2 do art.º 43.º ao referir

“Sem prejuízo do disposto na parte final da alínea a) do n.º 5 do art.º 28.º”, ou seja, sem prejuízo das quotas mínimas.

(4) Finalmente, tendo em vista transportar o valor contabilístico (VA-AA) do bem para o mesmo momento do valor de realização, e em virtude do facto do CIRC apelar ao princípio do custo histórico e menosprezar, a este nível, qualquer reavaliação, houve necessidade de aplicar àquele valor contabilístico um coeficiente de desvalorização monetária, sempre que, nos termos do art.º 44.º, à data de realização tenham decorrido pelo menos 2 anos desde a data de aquisição do bem.

Esta correcção monetária não se aplica, como ao imobilizado financeiro, conforme refere o n.º 2 do art.º 44.º, sem prejuízo do caso particular dos investimentos financeiros em imóveis e partes de capital.

Os referidos coeficientes são publicados anualmente por intermédio de portaria, sendo as mais recentes as seguintes:

P 553/2002 - Coeficientes de desvalorização da moeda/2002 - (Legislação)

P 287/2003 - Coeficientes de desvalorização da moeda/2003 - (Legislação)

P 376/2004 - Coeficientes de desvalorização da moeda/2004 - (Legislação)

P 488/2005 - (Legislação)

3.3 - Reinvestimento dos valores de realização

O legislador, numa tentativa clara de fomento da actividade industrial e do reinvestimento dos ganhos obtidos, prevê um regime de tributação mais favorável a quem opte pelo reinvestimento do valor de realização gerado nas mais-valias decorrentes de :

- transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo;
- transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital.

À semelhança do aconteceu em sede de IRS, também o regime fiscal das mais-valias em sede de IRC conheceu um conjunto de avanços e recuos⁸⁰.

⁸⁰ Sobre este assunto ver a Circular 7/2002 da Direcção de Serviços do IRC de 02/04/2002.

Assim, à originária exclusão da tributação da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas de bens do activo imobilizado sucedeu um regime de diferimento da tributação dessa diferença, efectuando-se a tributação diferida pela via da reintegração fiscal dos bens objecto de reinvestimento ou da determinação da mais-valia fiscal relativamente aos mesmos.

A Lei n.º 30-G/2000 alterou o regime, consagrando um diferimento da tributação das mais-valias por 5 exercícios, desde que efectuado o reinvestimento nas condições estabelecidas no artigo 45.º do Código do IRC.

O referido regime foi novamente alterado pela Lei n.º 109-B/2001 (regime actualmente em vigor)⁸¹, passando o mesmo a consubstanciar-se numa exclusão parcial (50%) da tributação da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas.

Actualmente o tratamento fiscal conferido às mais-valias encontra-se mais simplificado, prevendo o art.º 45.º do CIRC, que as mais (menos)-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo, detidos por um período não inferior a um ano, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, é considerada em metade do seu valor, sempre que:

- no exercício anterior ao da realização;
- no próprio exercício;
- até ao fim do segundo exercício seguinte (...)

(...) o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos elementos seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado corpóreo afectos à exploração, com excepção dos bens adquiridos em estado de uso a

⁸¹ A Lei n.º 30-G/2000 consagrou, no n.º 7 do artigo 7.º, um **regime transitório** aplicável à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001, distinguindo consoante o reinvestimento se tenha concretizado ou venha a concretizar, no respectivo prazo legal, em bens do activo imobilizado reintegráveis ou não reintegráveis.

A Lei n.º 109-B/2001, que aprovou o OE para 2002, estabelece, no n.º 8 do artigo 32.º, relativamente à parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001 e cujo reinvestimento se concretize em bens do activo imobilizado não reintegráveis, um regime transitório diverso do previsto na Lei n.º 30-G/2000, **com carácter optativo, entre o regime previsto na alínea b) do n.º 7 do art.º 7.º da Lei n.º 30-G/200 ou o regime previsto na Lei n.º 109-B/2001.**

sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 58.º.

Tal como acontecia em sede de IRS, caso se opere um reinvestimento apenas parcial do valor de realização, a exclusão anteriormente referida aplica-se à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere.

3.4 - Mais-valias geradas pela transmissão de partes sociais

O art.º 23.º, nos n.ºs 5 a 7 (aditados pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12 (OE)), prevê um conjunto de limitações (normas de carácter anti-abuso) à aceitação como custo das menos-valias realizadas com a alienação 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:

- As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º (sujeita ao regime dos preços de transferência);
- As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com domicílio em país, território ou região com um regime de tributação claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria⁸² do Ministro das Finanças (“Lista negra” dos paraísos fiscais);
- As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação (estão aqui em causa, em especial, as sociedades integradas no regime especial de tributação do grupo de sociedades previsto no art.º 64.º do CIRC).

A referida não aceitação como custo ou perda do exercício verifica-se ainda, sempre que a entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objecto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso

⁸² Em concreto, a Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro.

relativamente a estes custos ou perdas e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão.

As partes de capital tenham sido **alienadas** a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º, **ou** a entidades com domicílio em país, território ou região com regime de tributação claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, **ou** entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação⁸³.

Ainda no que diz respeito às menos-valias decorrentes da transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remissão e amortização com redução de capital, o n.º 3 do art.º 42.º do CIRC prevê, com carácter de generalidade, que a diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas concorrem para a formação do lucro tributável em apenas 50%

No que diz respeito à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a alienação de partes de capital, o legislador prevê um regime idêntico ao das mais-valias realizadas mediante transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo, prevendo assim, à luz do n.º 4 do art.º 45.º do CIRC, a sua tributação em 50% em caso de reinvestimento do valor de realização nos termos e condições (com as devidas adaptações) referidas para as mais-valias imobiliárias, acrescendo ainda as seguintes condições:

O valor de realização correspondente à totalidade das partes de capital deve ser reinvestido, total ou parcialmente em:

- Aquisição de participações no capital de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial;
- Em títulos do Estado Português;
- Na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado corpóreo afectos à exploração nas condições referidas anteriormente.

⁸³ Mais uma vez se limita a possibilidades de remeter custos para o grupo de sociedades para assim absorvê-lo ao lucro do próprio grupo. Já no que aos outros dois motivos diz respeito (relações com paraísos fiscais ou preços de transferência) existe uma clara tentativa de remeter o lucro obtido com a alienação das partes de capital para outras entidades que beneficiem de condições fiscais mais privilegiadas ao reduzir o preço de venda (que constituirá o preço de aquisição das referidas sociedades).

Por outro lado,

- As participações de capital alienadas devem ter sido detidas por período não inferior a um ano;
- Corresponderem a, pelo menos, 10% do capital social da sociedade participada ou ter um valor de aquisição não inferior a € 20000000, devendo as partes de capital e os títulos do Estado Português adquiridos ser detidos por igual período.

A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (OE) ainda aditou (art.º 45.º; n.º 4 al. c)) algumas normas anti-abuso, limitando a aplicação deste regime quando a referida transmissão/aquisição de partes de capital envolvam uma entidade residente num “paraíso fiscal”, ou com quem a empresa detenha relações especiais (com a qual pratique os designados preços de transferência).

Note-se que se a titularidade das partes de capital for anterior à entrada em vigor do CIRC (01.01.89), as mais-valias e menos-valias realizadas com a respectiva transmissão onerosa não concorrem para a determinação do lucro tributável, face ao regime transitório definido no art.º 18.º-A do DL n.º 442-B/88, de 30.11.

Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS) e Sociedades de Capital de Risco (SCR)

Estas sociedades beneficiam de uma exclusão tributária para as mais-valias realizadas mediante a transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, de partes de capital de que sejam titulares, **desde que detidas por período não inferior a um ano**, não concorrendo igualmente para a formação do lucro tributável (aceites como custo fiscal) os encargos financeiros suportados com a sua aquisição⁸⁴.

⁸⁴ Nos termos da Circular n.º 7/2004 da DSIRC, relativamente ao exercício em que deverão ser desconsiderados como custos, para efeitos fiscais, os encargos financeiros, dever-se-á proceder, no exercício a que os mesmos disserem respeito, à correcção fiscal dos que tiverem sido suportados com a aquisição de participações que sejam susceptíveis de virem a beneficiar do regime especial estabelecido no n.º 2 do art.º 31.º do EBF, independentemente de se encontrarem já reunidas todas as condições para a

Nos termos do **n.º 3 do art.º 31.º do EBF** (com a natureza de uma norma anti-abuso) aquela exclusão deixa de se verificar quando:

- As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC;
- As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com domicílio, sede ou direcção efectiva em território sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças;
- As partes de capital tenham sido adquiridas a residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, e tenham sido detidas, pela alienante, por período inferior a três anos (o que, nos termos da Circular n.º 7/2004, se deverá considerar verificado, nomeadamente, sempre que a aquisição das partes de capital tenha sido efectuada a outra SGPS ou SCR);
- Quando a alienante tenha resultado de transformação de sociedade à qual não fosse aplicável o regime previsto naquele número relativamente às mais-valias das partes de capital objecto de transmissão, desde que, neste último caso, tenham decorrido menos de três anos entre a data da transformação e a data da transmissão.

O n.º 5 do art.º 38.º da Lei n.º 32-B/2002, por sua vez, prescreve que "a alteração introduzida no art.º 31.º do EBF aplica-se às mais-valias e às menos-valias realizadas nos períodos de tributação que se iniciem após 1 de Janeiro de 2003, sem prejuízo de se continuar a aplicar, relativamente à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001, o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 7 do artigo 7.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ou, em alternativa, no n.º 8 do artigo 32.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro." (Circular 7/2004).

3.5 - Manifestação da intenção de reinvestimento e Penalidades para a sua não concretização

aplicação do regime especial de tributação das mais-valias. Caso se conclua, no momento da alienação das participações, que não se verificam todos os requisitos para aplicação daquele regime, proceder-se-á, nesse exercício, à consideração como custo fiscal dos encargos financeiros que não foram considerados como custo em exercícios anteriores.

Em ambos os casos, os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração anual de informação contabilística e fiscal, do exercício da realização, comprovando na mesma e nas declarações dos dois exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados.

Para manifestar a intenção de reinvestimento para efeitos do n.º 1 e 4 do art.º 45.º do CIRC, deverá o sujeito passivo preencher obrigatoriamente o Quadro 10 do Anexo A à declaração anual de informação contabilística e fiscal, tendo por objectivo controlar o cumprimento das obrigações temporais do reinvestimento, equivalendo o seu preenchimento à própria opção pelo reinvestimento.

Caso essa comprovação não ocorra então o contribuinte está sujeito a uma penalidade que se materializa em considerar como proveito ou ganho no 2.º exercício seguinte, respectivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista para o caso dos bens do imobilizado corpóreo ou partes sociais, não incluída no lucro tributável, majorada em 15%, não sendo assim necessário a entrega de qualquer declaração de substituição.

3.6 - Casos particulares

Pelo interesse que se lhes encontra subjacente apresentaremos de seguida duas informações vinculativas relativas a mais-valias geradas pela permuta de bens e mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes

3.6.1 - Contrato de permuta - reinvestimento dos valores de realização

“No caso de permuta de bens do activo imobilizado, o valor de realização a considerar para efeitos do apuramento da mais-valia ou da menos-valia fiscal será o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos em troca, acrescido ou diminuído, consoante o caso, da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga, conforme o disposto na alínea a) do n.º 3 do art.º 43.º do Código do IRC.

Se os bens recebidos em troca tiverem a natureza de imobilizado corpóreo, o respectivo valor será elegível como reinvestimento, para efeitos do disposto no art.º 45.º do Código do IRC, desde que tais bens sejam recebidos no prazo de dois anos contados a partir da data da realização (data da celebração do contrato de permuta).

Se, findo o prazo estabelecido para a concretização do reinvestimento, os bens ainda não tiverem sido recebidos mas já se encontrarem em construção, deverá ser solicitada à empresa responsável pela construção declaração em que esta informe a percentagem de acabamento dos bens, sendo essa, também, a percentagem que se considerará de investimento concretizado e sendo, neste caso, aplicável o disposto no n.º 2 do art.º 45.º do CIRC para as situações de reinvestimento parcial' (Proc.º 589/96; despacho do Subdirector-Geral do IR , em 30.04.96).

3.6.2 - Mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes

Relativamente a este assunto transcrevemos, com as devidas adaptações legislativas, as conclusões da informação vinculativa n.º 124, da DGCI, de 08.02.94, de acordo com a qual:

- 1 – B é uma entidade sem sede nem direcção efectiva em território português, sendo por isso considerada sujeito passivo de IRC nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 2º do Código do IRC, se obtiver rendimentos neste território;
- 2 – no caso de alienação onerosa de imóveis situados em território português por parte de B verifica-se uma sujeição pessoal e real a IRC;
- 3 – se B optar pela deslocação ao nosso país de um seu responsável todas as vezes que existam escrituras para celebrar é nosso parecer não se considerar existência de um estabelecimento estável nos termos da n.º 7 do artigo 4º do Código do IRC, em virtude da actividade desta empresa não ser a venda de imóveis actividade essa a que se viu «obrigada» a exercer por forma a receber as importâncias que lhe são devidos pela consulente;
- 4 – no caso de a mesma empresa optar pela nomeação de um representante legal em Portugal com mandato exclusivo para intervir nas escrituras de compra e venda é igualmente nosso parecer que não se deve considerar a existência de um estabelecimento estável nos termos do n.º 5 do artigo e Código agora citados pois a mera alienação de imóveis recebidos por dação em cumprimento de dívidas não se consubstancia no exercício de uma actividade comercial, industrial ou agrícola;
- 5 – os rendimentos obtidos pela alienação dos imóveis situados em território português por B estão sujeitos a IRC segundo a alínea a) da n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC, sendo tributados segundo as regras da Categoria G previstas no Código do IRS, por remissão da alínea d) do n.º 1 do artigo 3º do Código do IRC;
- 6 – o pagamento de comissões a terceiros pela sua intervenção no processo de venda dos referidos apartamentos serão aceites como dedução no cálculo da mais ou menos-valia obtida com alienação daqueles imóveis nos termos da alínea a) do artigo 48º do Código do IRS, se tais

encargos forem efectivamente praticados e poderem ser comprovados a pedido da Administração Fiscal;

7 – não estando os rendimentos obtidos por B sujeitos a retenção na fonte segundo o artigo 75º fica esta entidade obrigada a cumprir as seguintes obrigações fiscais:

- entrega de declaração de inscrição no registo nos termos do nº 3 do artigo 75º do CIRC;
- designar representante, segunda o artigo 101º do mesmo Código;
- entrega de declaração simplificada de rendimentos (Mod. 21) como dispõe o artigo 97º ainda do mesmo Código.

Evidenciamos de seguida um exemplo prático alusivo das mais-valias geradas pela alienação de um activo corpóreo.

3.7 - Exemplos práticos

Exemplo 1:

Nos proveitos extraordinários contabilizados pela XBRL Lda., 5.000 referem-se à alienação de uma máquina adquirida em 2001 por 100.000, a qual tem vindo a ser amortizada à taxa de 5% (tendo uma taxa de amortização prevista na tabela anexa ao DR n.º 2/90 de 20%), tendo sido vendida em 2004 por 80.000 (+ IVA).

A máquina em causa produziu uma mais-valia contabilística (+VC) de 15.000, pois o valor da venda ascendeu a 80.000 (o IVA liquidado/dedutível é irrelevante para efeitos de contabilidade e de IRC) e o valor contabilístico era de apenas 85.000 (Valor Aquisição – Amortizações Acumuladas = 100.000 – 15.000). Tal +VC (conta 79 do POC) não é relevante para efeitos fiscais, pois, neste caso, o que importa é a mais-valia fiscal (+VF) (art. 43º, n.ºs 1 e 2), a qual difere da +VC em virtude da aplicação dos coeficientes de correcção monetária ao valor contabilístico (n.º 1, art. 44º), e da salvaguarda das quotas mínimas (art.º 43.º, n.º 2, parte final). Assim,

$$+VC = V.Realiz. - (V. Aq. - A. Ac.) = 80.000 - (100.000 - 15.000) = 5.000 \text{ P (C229, Q07) -}$$

$$CF- RLE = 5.000;$$

$$+VF = V. Realiz. - [(V. Aq. - A. Ac.) \times Coef.] = 80.000 - [(100.000 - 30.000) \times 1,08 \text{ (P 376/2004)}] = 4.400 \text{ P (C216, Q07) - CF+ RLE = 4.400.}$$

O valor das AA equivale à prática de uma quota mínima de amortização ($20\%/2=10\%$) conforme dispõe o n.º 2 do art.º 43.º do CIRC.

Observação: No exemplo verifica-se que a dedução no Q07 anula o Provento Extraordinário contabilizado (+VC) e que o acréscimo no Q07 permite que a tributação incida sobre a +VF, que é aquela que releva para efeitos fiscais. De notar que, se existisse reinvestimento da totalidade do valor de realização viria: $(C229, Q07) - CF - RLE = 5.000 (+VC)$ e $(C216, Q07) - CF + RLE = 2.200 (50\% * +VF)$ – art. 45º, n.º 1.

Em contrapartida, se apenas, por exemplo, **40% do valor de realização** fosse reinvestido num novo equipamento, então a exclusão da tributação dar-se-ia em

Mais-Valia Fiscal = 4.400

Proporção do valor de realização reinvestido = 40%

Proporção da Mais-Valia reinvestida = $4.400 \times 40\% = 1.760$

Mais-Valia a tributar = $1.760 \times 50\% + (4.400 - 1.760) = 3.520$

* De acordo com o n.º 1 e n.º 2 do art.º 45.º do CIRC.

Neste caso, viria: $(C229, Q07) - CF - RLE = 5.000 (+VC)$ e $(C216, Q07) - CF + RLE = 3.520$.

Exemplo 2:

Coloque-se ainda a seguinte hipótese, o referido bem, que agora possui um valor de aquisição de 60.000, mantendo-se os restantes dados, foi trocado por outro, do mesmo tipo, cujo valor de mercado é de 30.000, tendo a XBRL Lda pago ainda a quantia de 20.000.

Ora neste caso considera-se como valor de realização o valor de mercado do bem recebido em troca (30.000), acrescido pela quantia paga pela XBRL Lda. (20.000), totalizando 50.000.

Sendo assim ,

-VC = V.Realiz. – (V. Aq. – A. Ac.) = $50.000 - (60.000 - 9.000) = -1.000$ P (C215, Q07)

CF+ RLE = **1.000**; (menos-valia contabilística)

+VF = V. Realiz. – [(V. Aq. – A. Ac.) x Coef.] = $50.000 - [(60.000 - 18.000) \times 1,08]$
(P 376/2004) = **4.640**

No entanto, destes 50.000 apenas houve **reinvestimento parcial no montante de 30.000** (valor do bem recebido em troca), o que perfaz uma percentagem de realização de 60% (30.000/50.000)

Sendo assim,

Mais-Valia Fiscal = 4.640

Proporção do valor de realização reinvestido = 60%

Proporção da Mais-Valia reinvestida = $4.640 \times 60\% = 2.784$

Mais-Valia a tributar = $2.784 \times 50\% + (4.640 - 2.784) = 3.248$.

Logo a correcção fiscal a efectuar seria:

D (C216, Q07) CF+ RLE = 3.248. (mais-valia fiscal)

Capítulo V - Regime fiscal das Provisões

1 – Enquadramento contabilístico

1.1 – Relevância do princípio contabilístico da prudência

As divergências entre a contabilidade e o Direito Fiscal, resultantes, em especial no não acautelamento na lei contabilística das dimensões específicas da fiscalidade, encontra particular relevo ao nível das provisões.

Neste contexto interessa, antes demais, abarcar as provisões numa perspectiva contabilística, não deixando de referir as recentes transformações que a este nível se operaram, para depois podermos perspectivar o seu enquadramento fiscal.

O princípio da prudência é por muitos propugnado como um princípio prioritário sobre os restantes, constituindo a base das regras contabilísticas de valoração, sendo que, a este nível, o POC não prevê qualquer hierarquia, no entanto tal raciocínio poderá ser deduzido da própria 4.^a directiva quando esta refere, a dada altura, que “ (...) O princípio de prudência deve em qualquer caso ser observado (...) “, (4.^a directiva, artº 31.º, n.º 1, al. c)), subordinado, no entanto, ao macro princípio da imagem verdadeira e apropriada.⁸⁵

No entanto, no plano fiscal, o princípio contabilístico da prudência assume uma força imperativa inferior na medida em que, uma atitude excessivamente prudente por parte do decisor contabilístico terá como consequência, uma desvalorização da carga fiscal em virtude de uma menor valorização dos resultados por consequência da constituição e reforço de provisões, que constituem o melhor espelho deste princípio.⁸⁶

Num contexto de harmonização contabilística internacional, e do domínio crescente do modelo económico e contabilístico anglo-saxónico, assiste-se ao desvanecer do enquadramento conceptual conferido a este princípio por parte dos

⁸⁵ Facto que, por exemplo, no Plano Geral de Contabilidade espanhol, acolheu uma referência expressa ao contemplar que o princípio da prudência terá carácter preferencial sobre os demais princípios em caso de conflito entre eles.

⁸⁶ O reconhecimento contabilístico da prudência (como atitude ou como princípio) não tem sido uniforme ao longo do tempo sendo efectuado para além das provisões, através de reservas, contas de ordem, amortizações ou contingências (Cravo e Carmo, 2000).

modelos europeus-continentais, mais restritivo, em favor daquele adoptado nos modelos anglo-saxónicos.

A harmonização contabilística e a consequente adopção do justo valor, manifesta-se assim como o eclodir de uma nova fase na retrospectiva histórica deste princípio⁸⁷, que constituiu, desde a sua genes, o princípio basilar do sistema contabilístico europeu tradicional (Saboly, 2003).

“Evidentemente, que à aplicação do critério de prudência está sempre subjacente um juízo profissional e é verdade que as norma de contabilidade, visando obter informação financeira cada vez mais objectiva, são formulados de forma a reduzir ao mínimo o recurso ao julgamento profissional. Todavia, esse é um dos factores incontornáveis do modelo contabilístico – por muito pequena que seja a margem de manobra dada pela aplicação do critério de prudência, ela existe e continuará a existir no futuro” (Cravo e Carmo, 2000: 4)

O princípio a prudência constitui uma forma de se fazer frente à incerteza que rodeia o mundo dos negócios e a frequente tendência de optimismo por parte dos administradores e empresários. A prudência supõe, neste contexto, a inclusão de um determinado grau de precaução aquando da realização de juízos de valor necessários para se efectuarem estimativas em condições de incerteza, de forma a que os activos ou os proveitos não sejam sobrevalorizados e que as obrigações e os custos não sejam subvalorizados (IASB, 2001: § 37).

Neste sentido, o objectivo primordial deste princípio, assume-se como a salvaguarda do património empresarial face ao risco de ocorrência de resultados não realizados que, sendo distribuídos, representariam a delapidação daquele, isto é, a descapitalização da empresa.

“Mais importante que o rigor histórico da evolução do conceito de prudência, será concluir que a sua existência sempre esteve ligada à defesa de certos interesses. Ainda hoje a manipulação dos resultados é uma realidade e uma preocupação daqueles a quem compete zelar pela qualidade da informação financeira.” (Cravo e Carmo, 2000: 4)

⁸⁷ Saboly retrata os antecedentes históricos deste PCGA segmentados em 4 fases, a saber, a primeira fase (que retroage ao século XVIII), em que a prudência contabilística se manifesta como uma prática emergente com manifestações isoladas e parcelares. A segunda fase, que se estende durante o século XIX, caracteriza-se pela transformação do contexto económico e jurídico (sobretudo no que concerne ao desenvolvimento das sociedades por acções) conduzindo à implementação do princípio em causa e ao início da discussão doutrinal em torno deste tema. A terceira fase, já no século XX, caracteriza-se pela normalização deste princípio e sua tipificação, sendo que, em França, à semelhança da generalidade dos países da Europa-continental, assistiu-se à contribuição decisiva da fiscalidade, na busca da verdade fiscal das contas, na instalação deste princípio.

Lopes de Sá (referenciado por Cravo e Carmo, 2000) remonta a enunciação deste princípio aos séculos XVI e XVII, em concreto aos monges contadores Ludovico Flori e Ângelo Pietra, constituindo um dos mais antigos princípios contabilísticos.

Este objectivo de protecção do património possui, no entanto, tal preferência, que, por vezes, a sua aplicação desvirtua seriamente o objectivo da imagem fiel (Julve *et al*, 1989).

No âmbito da determinação dos requisitos qualitativos essenciais à fiabilidade da informação financeira, o quadro conceptual do IASB (2001)⁸⁸ determina que:

“A prudência é a inclusão de um certo grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao se efectuar as estimativas requeridas sob condições de incerteza, de tal forma, que os activos ou os rendimentos não sejam sobrevalorizados e os passivos ou os gastos não sejam subvalorizados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subvalorização deliberada de activos ou de rendimentos, ou a deliberada sobrevalorização de passivos ou de gastos, porque, de contrário, as demonstrações financeiras não seriam neutras e, por isso, não teriam a qualidade de fiabilidade” (IASB, 2001: § 37)

São várias as críticas dirigidas a este princípio, que muitos autores chegam a classificar como atitude, sendo que, a generalidade dessas críticas conflui numa conclusão comum, o efeito distorcionador ao nível dos resultados resultante da aplicação deste princípio.

No entender de Rubio e López (1985) a aplicação continuada do princípio da prudência, do princípio da continuidade e princípio da uniformidade (de acordo com o qual se considera que a empresa não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro (POC, §4))⁸⁹, conduz, para além da sub-estimação do resultado, a criação de reservas ocultas, prejudicando desta forma a fidelidade da representação e relevância da informação disponibilizada.

Kam (citado por Cabezas, 1996) aponta ainda a inconsistência como crítica a este princípio, na medida em que aquela infravalorização dos proveitos resultará, inevitavelmente, numa sobrevalorização de proveitos em períodos futuros, acrescentando que o conservadorismo foi convertido mais numa atitude contabilística do que propriamente num simples mecanismo usado em resposta à incerteza.

Necessariamente, a referida inconsistência irá calcular em causa a comparabilidade das contas anuais entre os distintos exercícios económicos.

⁸⁸ A estrutura conceptual do IASB foi aprovada pelo Conselho do IASC em Abril de 1989, para publicação em Julho de 1989 e foi adoptada pelo IASB em Abril de 2001, tendo por alcance os seguintes temas: objectivos das demonstrações financeiras, as características qualitativas que determinam a utilidade da informação das demonstrações financeiras; a definição, reconhecimento e medição dos elementos que constituem as demonstrações financeiras e os conceitos de capital e manutenção do capital.

⁸⁹ Caso o faça, em função do carácter derogatório do macro-princípio da imagem verdadeira e apropriada e a respectiva alteração seja materialmente relevante, e tal como acontece com qualquer disposição do POC, tal alteração, assim como os respectivos efeitos, deverão ser reflectidos na nota 1 ao ABDR.

A contradição deste princípio com outros PCGA⁹⁰ constitui igualmente um facto apontado por diversos autores, perigando assim o macro-princípio contabilístico que se lhe sobrepõe, ou seja, o da imagem verdadeira e apropriada.

De acordo com Cabezas (1996) uma alternativa para o tratamento da incerteza passaria por se informar sobre ela, de forma a que quem receba a informação contabilística possa formar as suas opiniões sobre o resultado provável que derivará dela, sem pretender adicionalmente proteger os investidores, credores ou demais usuários da informação contabilística.

De acordo com Cravo e Carmo (2000: 4):

“Do ponto de vista contabilístico, a prudência perdeu virtualidades ao ser associada à deliberada subavaliação de activos e proveitos e sobreavaliação de passivos e custos em favor de interesses específicos, nomeadamente de credores e proprietários. O objectivo da imagem fidedigna e a importância dos investidores como destinatários da informação condenam a prudência naqueles termos.”

Neste contexto, Cravo e Carmo (2000) sugerem que a melhor solução na resolução da incerteza no que concerne à efectivação de determinadas perdas ou ganhos contingentes passaria pela sua inclusão numa nova peça contabilística, a demonstração de resultados não realizados, na medida em que se torna difícil para os usuários externos da informação financeira quantificar a infravalorização dos activos.

Curiosamente, a reforma contabilística que se aproxima, decorrente da adopção das IAS e, conseqüentemente, do seu quadro conceptual, aponta, precisamente, como veremos adiante, nesse sentido.

Efectivamente, tal como afirma Tua Pereda (2000), subjacente ao quadro conceptual definido por aquele organismo, está o câmbio radical da ideia de resultado, desde o resultado tradicional, circunscrito à realização, nomeadamente dos seus proveitos, para a ideia de um resultado total (*comprehensive income*), correspondendo à soma algébrica de proveitos e custos do exercício incluindo as mais-valias e menos-valias ocorridas nos elementos do activo ou passivo, estejam ou não realizados.

A subjectividade inerente ao juízo profissional na realização de estimativas requeridas quando se defronta condições de incerteza, constitui a razão justificativa pela qual o legislador fiscal condicionou e limitou essa mesma subjectividades, impondo critérios de aceitação desse julgamento profissional, limitando-o, como é exemplo

⁹⁰ Com acontece com o princípio da especialização dos exercícios decorrente do diferimento de resultados não realizados, ou mesmo do princípio da correlação entre os proveitos e os custos, como consequência

evidente, as provisões aceites fiscalmente, cujo tratamento se remete para o próximo capítulo.

1.2 – Efeitos distorcionadores do princípio da prudência

Constatamos a supremacia deste princípio ao nível da normativa contabilística, como forma de se adoptar uma atitude prudente evitando assim a descapitalização da empresa e, conseqüentemente, a frustração dos interesses dos sócios e dos credores sociais, interesses este que não são, no entanto, necessariamente coincidentes com os da Fazenda Pública, ou seja, a arrecadação de impostos.

Ora, sendo os resultados o ponto de partida na determinação do lucro tributável e havendo um princípio que, baseando a sua aplicação em critérios de avaliação, necessariamente subjectivos, não será de estranhar a preocupação do legislador fiscal na sua regulamentação, de carácter limitativo.

Se, de facto, conforme aquilatamos das críticas que lhe são dirigidas, o princípio da prudência possui efeitos distorcionadores ao nível dos resultados e se a isto associarmos o facto de que o princípio da prudência é visualizado, em termos fiscais, como contrários aos interesses do fisco, cabe ao legislador fiscal, mais uma vez norteado pelo princípio da tributação segundo a capacidade contributiva (macro-princípio da fiscalidade), impor critérios delimitadores ao subjectivismo inerente às políticas de gestão a este nível, condicionando-a dentro de parâmetros que se encaixem naquele macro-princípio, através da imposição, nomeadamente, de limites à dedutibilidade de determinados gastos⁹¹, como são, nomeadamente, os inerentes às provisões ou mesmo à estimação da vida útil dos bens e a correspondente amortização e consideração da quota mínima.

O acolhimento incondicional por parte da legislação fiscal deste princípio mostrar-se assim perigosa, no entanto, não deixa ser recepcionado no âmbito do modelo fiscal, e em alguns aspectos, procede-se mesmo à integral projecção deste princípio, como acontece, nomeadamente, com a submissão das componentes positivas do lucro tributável, sobretudo os ganhos contingentes, à condição da sua realização, pelo seu reflexo ao nível do princípio da realização, havendo, a este nível, alguma sintonia entre

⁹¹ Note-se que, em determinadas circunstâncias é o próprio legislador a impor comportamentos de prudência junto da gestão, mediante esta técnica de limitação à dedutibilidade dos custos, não propriamente ao nível das políticas contabilísticas, mas sim ao nível das próprias políticas de gestão como acontece no caso da não dedutibilidade de custos contabilísticos por indemnizações de eventos que sejam seguráveis (artº 42.º n.º 1 al. e)).

o normativo fiscal e o normativo contabilístico interno e internacional, como veremos mais aprofundadamente aquando da análise das provisões.

Vemos assim o princípio da prudência a condicionar o princípio da especialização dos exercícios, e, conseqüentemente, o princípio da correlação entre custos e proveitos, como forma de se apurar o resultado à luz do preceito constitucional da capacidade contributiva, ou seja, na enunciação do lucro real.

Neste sentindo-se, recorde-se, não se verifica uma aplicação pura da teoria rendimento-acrécimo, uma vez que, neste caso, se restringe ao rendimento acréscimo realizado, conforme focamos no primeiro capítulo deste estudo, tendo por razão justificativa, como percebemos agora, a recepção do PCGA da prudência.

Uma atitude pouco prudente, poderá ter, como consequência, a descapitalização da empresa por força, nomeadamente, da distribuição de resultados não realizados. Como resultado poderá colocar-se em causa o princípio da responsabilidade dos gerentes perante os credores sociais face à insuficiência do património na satisfação dos respectivos créditos (CSC, artº 78.º n.º 1)⁹².

Em contrapartida, uma atitude de prudência excessiva poderá ser colocada em causa pela Administração Fiscal, se estiver a ser usada com o fim de minimização da carga fiscal, daí, a imposição, por parte do legislador, de uma série de limites, que passam fundamentalmente por limites à dedutibilidade como custo, da contabilização de determinados aspectos cujo critério ou valorimetria se encontra condicionada por aquele princípio.

1.3 - NIC/IAS 37 – provisões e contingências

No que concerne ao termo «contingências» a norma em referência não o explicita de forma autónoma tratando-as por excepção, ou seja, quando se constatar a existência de um passivo contingente que não deve ser reconhecido, mediante uma provisão, então o mesmo será apenas objecto de divulgação em nota anexa ao ABDR.

Por sua vez o FASB (1975) define contingência como “uma condição, situação ou conjunto de circunstâncias existentes envolvendo incerteza quanto ao possível ganho (ganho contingente) ou perda (perda contingente) para a empresa, sendo no final

⁹² “Os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.” (CSC, artº 78.º, n.º 1)

resolvida quando um ou mais acontecimentos futuros ocorram ou deixem de ocorrer.” (SFAS n.º 5, §1.º)

Neste sentido, as contingências poderão ser desdobradas em perdas contingentes e ganhos contingentes que irão originar, respectivamente, passivos contingentes e activos contingentes.

Na sua abordagem, o IASC procede à distinção entre provisões, activos contingentes e passivos contingentes. No entanto as provisões, definidas como “passivos de montante e prazos incertos”, distinguindo-se dos outros passivos pelas incertezas inerentes ao seu montante e prazo de liquidação, não deixam, em virtude de tal incerteza, de representar passivos contingentes, dada a natureza subjacente (incerteza) comum.

No entanto, aquele organismo reservou o termo contingente para os activos e passivos que não sejam reconhecidos (apesar de, em determinadas circunstâncias, serem divulgados em notas anexas) porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência, ou não, de um, ou mais, eventos futuros incertos não totalmente dentro do controlo da empresa. (Pires, 2001)

Desde logo, segundo a perspectiva do IASC que será, como veremos adiante, incorporada no próprio quadro conceptual das contas dos países da União Europeia, os activos contingentes⁹³ não devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras (isto é, beneficiarem do tratamento contabilístico no balanço ou na demonstração de resultados), devendo no entanto ser divulgados, caso seja provável a ocorrência de um influxo de benefícios económicos futuros, sendo que, quando a realização do ganho for virtualmente certo, então o activo subjacente não é contingente mas sim certo, pelo que terá, nessas circunstâncias, de ser reconhecido, registando-se o ganho e o activo subjacente.

O reconhecimento de um passivo contingente através de uma provisão depende da observância cumulativa das seguintes condições (IASC, 1999: §14):

i) uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;

⁹³ Definido naquela norma como “Um activo contingente é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa.” (IASC, 1999: §10)

A obrigação presente a que alude o reconhecimento da provisão poderá ser de dois tipos:

- legal: se resultar de uma imposição contratual ou legal;
- construtiva: se tiver por resultado uma conduta passada da empresa, que leva outras partes a crer que a empresa irá assumir determinadas responsabilidades e as irá liquidar.

ii) seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação;

Os diferentes níveis de probabilidade de ocorrência de um acontecimento futuro podem ser estruturados, à luz daquela norma, da forma que se segue (Cravo e Carmo, 2000):

- provável: se for mais provável a ocorrência do que a não ocorrência;
- possível: se for mais provável que não ocorra, sendo que, não sendo remota, torna-se necessária a divulgação da perda contingente em notas anexas;
- remota: trata-se de uma probabilidade de ocorrência ínfima, menor do que possível, de um enfluxo de recursos incorporando benefícios económicos futuros, sendo que nestas circunstâncias, não é necessário reconhecer ou mesmo divulgar qualquer contingência.

iii) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

A subjectividade inerente ao enquadramento probabilístico daquele exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos é acentuada pela estimativa ao nível da quantificação da obrigação subjacente que, tendo por base os riscos (que descreve a variabilidade de desfechos) e incertezas, deverá ser fiável, sendo que, a impossibilidade de se efectuar tal estimativa, adjectivada pelo IASC de “rara”, obriga à simples divulgação da perda como passivo contingente.

Sendo que, o IASC alerta para o facto de (IASB, 1999: 25):

“O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Excepto em casos extremamente raros, uma empresa será capaz de determinar uma gama de desfechos possíveis e pode por isso fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão.”

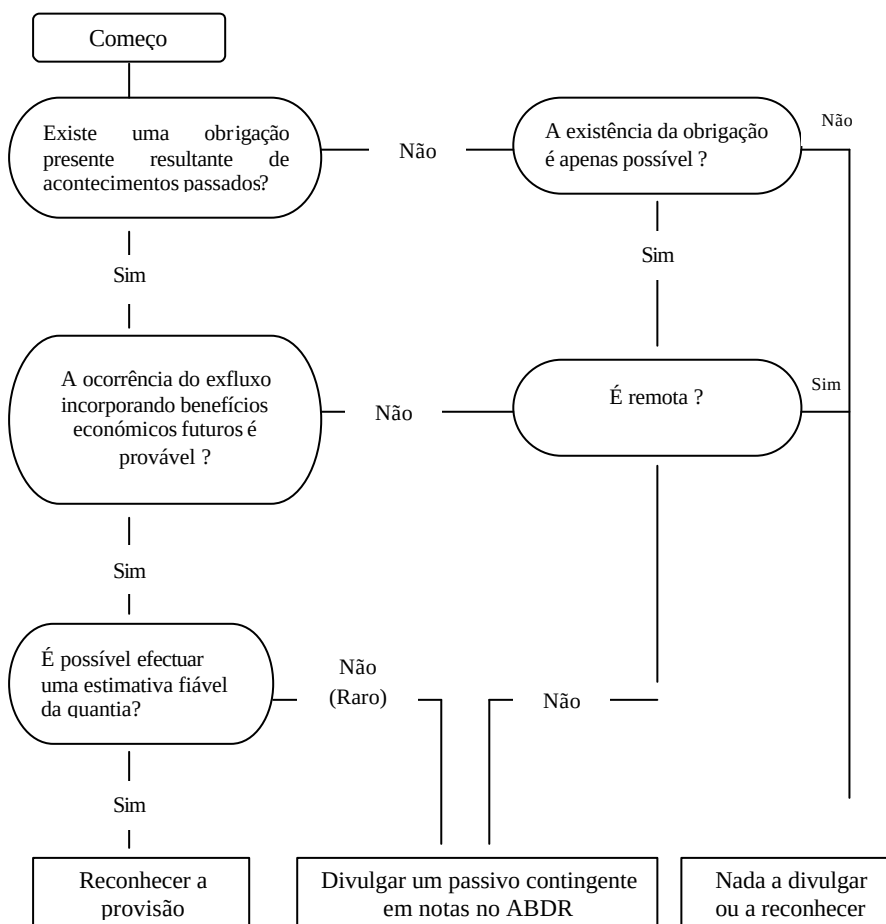
A quantia reconhecida como uma provisão deve assim reflectir, à luz daquele normativo, a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço sendo esta a quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento.

Esta estimativa é remetida para o juízo da gerência da empresa sendo que, caso a estimativa envolva diversas variáveis, o método estatístico a utilizar, designado por «valor esperado» poderá ter por base a ponderação de todos os desfechos face às probabilidades associadas a cada desfecho.

As probabilidades, que se materializam numa expectativa futura, poderão ser aferidas em função da experiência passada da empresa.

Em termos esquemáticas o tratamento contabilístico das perdas contingentes proposto pelo IASC pode-se apresentar da forma que se segue:

Figura n.º 8 – Árvore de decisão sobre o reconhecimento/divulgação das provisões e passivos contingentes



Fonte: IASB, IAS 37, 1998, Apêndice B (adaptado)

1.4 - POC e a Transposição da Directiva 2003/51/CE (Provisões Vs Ajustamentos)

Face à contradição, no plano conceptual, que existe entre o normativo nacional e o normativo internacional, exigia-se uma evolução do POC no sentido do normativo internacional, em particular a IAS 37, sobretudo ao nível da clarificação do conceito de provisão como uma responsabilidade e diminuindo a sua importância como compensação da perda de valor dos activos (Pires, 2001)

O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade introduziu o requisito de que, a partir de 2005, todas as sociedades cotadas elaborem as suas contas consolidadas em conformidade com as NIC adoptadas para efeitos de aplicação na Comunidade.

Uma vez que as sociedades que não estejam abrangidas por aquelas normas continuarão a basear-se nas directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE enquanto fonte primária dos requisitos contabilísticos a respeitar a nível comunitário, é importante assegurar a igualdade das condições de concorrência entre as empresas comunitárias que aplicam as NIC e aquelas que não o fazem.

Nestes termos, aquele regulamento determinava que, para a adopção de uma norma internacional da contabilidade (NIC) tendo em vista a sua aplicação na Comunidade, é necessário que a norma respeite as exigências mínimas da Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, relativa às contas anuais de certas categorias de sociedades ” e da Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983, relativa às contas consolidadas”

Sendo assim, torna-se necessário que, face à adopção das NIC, a Directiva 78/660/CEE e a Directiva 83/349/CEE, reflectam os desenvolvimentos da contabilidade internacional.

Neste contexto, na comunicação da Comissão intitulada «Harmonização contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional» apela-se à União Europeia para que desenvolva esforços tendentes a manter a coerência entre as directivas contabilísticas comunitárias e a evolução da NIC.

È neste contexto que surge aquela directiva que, para o caso particular em apreço, propugna que o Estados-Membros deva ter a faculdade de alterar a apresentação da

conta de ganhos e perdas e do balanço em conformidade com a evolução registada a nível internacional.

Os Estados-Membros deveriam colocar em vigor as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para darem cumprimento à directiva 2003/51/CE até 1 de Janeiro de 2005, pelo que a CTOC emitiu em 30/06/2004 uma proposta de alterações ao POC que reflectissem aquelas disposições, com implicações directas, entre outras matérias, ao nível do enquadramento conceptual das provisões.

Esta proposta viria a ganhar corpo com o DL 35/2005, de 17 de Fevereiro, que transpõe assim para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, que alterou as Directivas n.ºs 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho.

Em traços gerais, deixam de ser tidas em conta as provisões reflectidas no Activo, que passam a ser redenominadas por “Ajustamentos”, passando a dedicar-se a conta 67 – Provisões de exercício, exclusivamente para as provisões com reconhecimento no passivo, sendo que os “ajustamentos, juntamente com as amortizações, passam, em termos de contas de resultados, a ser reflectidas na conta 66 – Amortizações e ajustamentos do exercício”.

Esta profunda alteração ao nível do reconhecimento das provisões deriva do requisito imposto pela IAS 37 de que se excluem do conceito de provisões as quantias escrituradas como ajustamentos de valores de activos.

Efectivamente aquela norma reconhece que, em alguns países, tal como acontece com o nosso, o termo «provisão» é também usado no contexto de itens tais como depreciação, imparidade de activos e dívidas de cobrança duvidosa: estes são ajustamentos às quantias escrituradas de activos e não são tratados naquela Norma, daí que o IASC defina provisão como um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

Daquela definição também depreendemos que as provisões se distinguem de outros passivos pela incerteza inerente ao seu montante e ao prazo da sua liquidação.

Por outro lado, cria-se uma nova conta no POC denominada por “77 - reversões de amortizações e ajustamentos” que visa recolher, no final do período contabilístico, as reduções ou anulações de amortizações e ajustamentos que não tenham características de custos financeiros (estes serão reconhecidos na conta “788 – reversões e outros proveitos e ganhos financeiros”) que, até então, eram reconhecidos ao nível dos resultados extraordinários por via da conta “796 - Reduções de amortizações e de

provisões”, redenominada agora como “796 – Redução de provisões”, acolhendo, em exclusivo as provisões agora denominadas como tal.⁹⁴

Como se comprova, para além das alterações ao nível do enquadramento conceptual das provisões, assistimos ao emagrecimento dos resultados extraordinários, uma vez que os custos e proveitos associados, respectivamente, ao reforço ou decréscimo dos ajustamentos e das provisões, passam agora a ser reflectidos ao nível dos resultados operacionais.

Nestes termos:

“A estrita aplicação do princípio da prudência aos elementos do activo leva a que sejam reconhecidas as diferenças entre as quantias registadas a custo histórico e as quantias decorrentes da avaliação a preço do mercado, se inferior àquele. Entre as alternativas da redução directa na respectiva conta de activos e o reconhecimento indirecto daquela redução, entende dever optar-se por este último formato que traduz uma quase ausência de ruptura face aos procedimentos que têm vindo a ser seguidos em Portugal” (CNC, 2004: 2)

A proposta de alteração ao POC inclui como nota explicativa à reformulada conta 2.9 – “Provisões”, que passa a agrupar a generalidade das provisões⁹⁵, a definição de provisões, transpondo o exposto na Directiva 2003/51/CE, à luz do qual:

“Esta conta serve para registar 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. Será debitada na medida em que se reduzam ou cessem os motivos que originam a sua constituição” (CNC, 2004)

Apresentamos de seguida um quadro resumo dos assentos contabilísticos devidamente adaptados ao DL 35/2005:

⁹⁴ Em face de tal contexto, as alterações decorrentes da transposição, para o POC, da directiva 2003/51/CE, apenas terá por consequência, em nosso entender, da correspondente redenominação das provisões que tenham por base correcções do activo em «ajustamentos», mantendo a metodologia própria de cálculo até então adoptada, até porque a exaustiva regulamentação, a este nível, proposto pela IAS 37 que lhe está subjacente, não resolve, em nada, as razões de base à divergência entre os normativos contabilísticos e fiscais a este nível.

⁹⁵ Cujo desdobramento, com reconhecimento do saldo inicial, aumentos, reduções e saldo final, é remetido para a nota .º 34 ao ABDR, enumerando as diferentes provisões em: 291 – Provisões para pensões; 292 – Provisões para impostos; 293 – Provisões para processos judiciais em curso; 294 – Provisões para acidentes de trabalho; 295 – Provisões para garantias a clientes; 298 – Outras provisões;

Provisões e ajustamentos (assentos contabilísticos)

Conta	Constituição ou reforço	Redução ou anulação
19 – Ajustamentos de Aplicações de tesouraria	684 a 19	19 a 7881
28 – Ajustamentos de dívidas a receber	666 a 28	28 a 7722
29 – Provisões	672 a 29	29 a 796
39 – Ajustamentos de existências	667 a 39	39 a 7723
49 – Ajustamentos de Investimentos financeiros	684 a 49	49 a 7882

2 - Óptica fiscal das provisões**2.1 – Transposição do DL 35/2005**

Antes demais torna-se imperativo avaliar as consequências do DL 35/2005 no panorama fiscal.

Em face de tal contexto, as alterações decorrentes da transposição, para o POC, da directiva 2003/51/CE, apenas terá por consequência, em nosso entender, da correspondente redenominação das provisões que tenham por base correcções do activo em «ajustamentos», mantendo a metodologia própria de cálculo até então adoptada, até porque a exaustiva regulamentação, a este nível, proposto pela IAS 37 que lhe está subjacente, não resolve, em nada, as razões de base à divergência entre os normativos contabilísticos e fiscais a este nível.

Por outro lado é a própria IAS 37 que faz apelo a uma forma de neutralidade contabilístico-fiscal⁹⁶, estipulando no seu art.º 14.º que, para efeitos fiscais, as entidades obrigadas a adoptar as IAS deverão manter a contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística nacional.

Uma vez que a legislação fiscal ainda mantém a mesma terminologia continuaremos a usá-la, com as devidas salvaguardas anteriormente referidas.

⁹⁶ Terminologia adoptada por Guimarães (2005), “O DL 35/2005 – Análise de alguns aspectos contabilísticos e fiscais”, publicado no Jornal de Contabilidade da APOTEC, n.º 339.

2.2 – Provisões aceites para efeitos fiscais

A subjectividade inerente ao princípio da prudência testemunhada no esquema de decisão acerca da qualificação de uma contingência como provisão colocaria, inevitavelmente, a determinação da base tributável num plano igualmente subjectivo e arbitrário.

Para evitar a deterioração da base tributável com custos deste tipo, o legislador fiscal estabelece uma série de normas que evitam a aplicação dos critérios contabilísticos, inspirados pelo princípio da prudência, em casos concretos, no entanto, não estabelece, com carácter geral, uma cláusula que limite os efeitos inadequados que o princípio da prudência pode causar no plano tributário.

Face a este panorama, a lei fiscal, arrefecendo a imagem verdadeira e apropriada, procura, antes de mais, evitar uma imagem enganosamente favorável, não sendo de estranhar que o caso das provisões evidencie uma particular densidade normativa por parte da lei fiscal, dedicando-lhe uma disciplina específica que se pode considerar autónoma em relação às disposições contabilísticas, com vista a reduzir a margem de discricionariedade que é conferida ao decisor contabilístico (Sanches, 1995), sendo que, apesar da maior objectividade incutida pelo IASB a esta temática, não se reduziu, a níveis aceitáveis numa perspectiva fiscal, aquele grau de abertura no momento da decisão.

A acrescer às razões relacionadas com a repressão da evasão fiscal encontra-se a própria praticabilidade do controlo exercido pela Administração Fiscal, que se teria de efectuar casuisticamente, ao nível do controlo dos critérios utilizados na estimativa dos riscos subjacentes à criação das provisões.

De qualquer das formas, o regime fiscal das provisões actualmente em vigor, decorrente da adopção do CIRC, testemunha uma aproximação da realidade fiscal à realidade contabilística, salvaguardado um afastamento inevitável decorrente das considerações acima descritas.

Efectivamente foi abandonado o método estatístico que caracterizava, nomeadamente, a determinação das provisões para créditos de cobrança duvidosa e depreciação de existências, e que passava pela aplicação de taxas e limites⁹⁷,

⁹⁷ As referidas taxas e limites, fixados pela Administração como parâmetros a usar ao abrigo do critério de razoabilidade permitido pelo artº 26.º do CCI, diziam respeito, respectivamente, ao montante da

fundamentado no critério de razoabilidade estatuído no artº 26.º do CCI e agora abandonado, a aplicar, respectivamente, aos créditos constantes no balanço final e ao valor das existências que figuram nesse mesmo balanço.

À semelhança do que é preceituado pelo POC, o legislador fiscal passou a adoptar o método das variações das contingências⁹⁸, avaliando-se a necessidade de reforço, redução ou anulação dos saldos de provisões provenientes dos exercícios anteriores, rompendo-se assim com os princípios orientadores do CCI nesta matéria que assentavam numa visão mais conflitual entre o económico/contabilístico por um lado, e o tributário/fiscal pelo outro. (Pereira, 2003)

Tal como já acontecia em sede do CCI, no CIRC optou-se, nesta matéria⁹⁹, não pelo enunciado de critérios gerais a que deveriam obedecer as provisões para serem admissíveis como custos fiscais, à semelhança do que acontece no quadro conceptual definido pelo IASB agora transposto para o plano normativo contabilístico nacional mediante a directiva 2003/51/CE, mas, pelo contrário, pela enumeração exhaustiva das provisões que o Fisco aceita para esse fim.

Nestes termos, após se enunciar como situação exemplificativa, aquando da enunciação da hipótese geral do custo fiscal, o caso das provisões (artº 23.º n.º 1 al. h) do CIRC), procede-se, no artº 34.º do mesmo Código, que só se consideram, para efeitos fiscais, as provisões aí indicadas, ou seja¹⁰⁰:

- i) provisão para créditos de cobrança duvidosa, evidenciados como tal na contabilidade, resultantes da actividade normal da empresa; (artº 34.º, n.º 1, al. a))

dotação anual que aparece contabilizado como custo e ao saldo que passa para o ano seguinte (saldo do início do exercício-utilização-reposição ou anulação+constituição ou reforço) (Pereira, 1983)

Nestes termos, estamos perante uma decisão da Administração Fiscal, materializada em ofícios circular (v.g. ofício-circular n.º 5520, de 21/06/1965) que se situa numa zona de discricionariedade técnica o que impede a sua sindicabilidade pelos tribunais, salvo se invocar o vício de desvio do poder ou qualquer erro nos pressupostos, conforme acórdão do STA de 05-04-1989 (processo n.º 005249).

⁹⁸ Referindo-se a esta metodologia contabilística Pinheiro Pinto (1991: 35) refere que: “A solução agora adoptada equivale, no fundo, a tratar as provisões em regime de inventário intermitente, paralelamente ao que acontece com os produtos acabados e intermédios e com os produtos e trabalhos em curso”.

⁹⁹ A opção legislativa em matéria de provisões preceituada no Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 30/11, diploma que aprovou o CIRC, mantém-se, na sua essência, até aos dias de hoje, sendo, provavelmente, uma matéria fiscal que menos alterações sofreu desde aquela reforma fiscal, sendo que a redacção actual dos artigos que se lhe encontram subjacentes, praticamente, se mantém inalterada.

¹⁰⁰ A CDRF (1996) abria ainda a possibilidade para a dedutibilidade fiscal de uma provisão para cobertura de custos de reparação e revisão dos bens durante o período de garantia, para os sectores em que tal se justificasse.

- ii) provisão para depreciação de existências; (artº 34.º, n.º 1, al. b))
- ii) provisão para ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso; (artº 34.º, n.º 1, al. c))
- iv) provisão para reconstituição de jazigos; (artº 34.º, n.º 1, al. e))
- v) provisão para a recuperação paisagística de terrenos; (artº 34.º, n.º 1, al. f))

A tentativa por parte do legislador fiscal de incutir maior objectividade no cálculo das provisões resultou, não raras as vezes, na inclusão de determinados requisitos que se vêm reflectindo em dificuldades e desentendimentos entre os contribuintes e a Administração Fiscal, questões que serão exploradas de seguida aquando da análise das provisões tipificadas pelo CIRC.

2.2.1 - Provisões para créditos de cobrança duvidosa (Ajustamentos de dívidas a receber)

O tratamento fiscal a conferir a este tipo de provisões é contemplado, em termos gerais, no artº 34.º anteriormente mencionado e, em particular, no artº 35.º - “Provisões para créditos de cobrança duvidosa¹⁰¹”, onde é parametrizado o risco de incobrabilidade (que se situa entre dois extremos, ou seja, o risco simplesmente eventual e a perda irremediável) subjacente à constituição da provisão.

O artº 34.º n.º 1 do CIRC define como provisão fiscalmente dedutível as que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que **no fim do exercício**¹⁰² possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade.

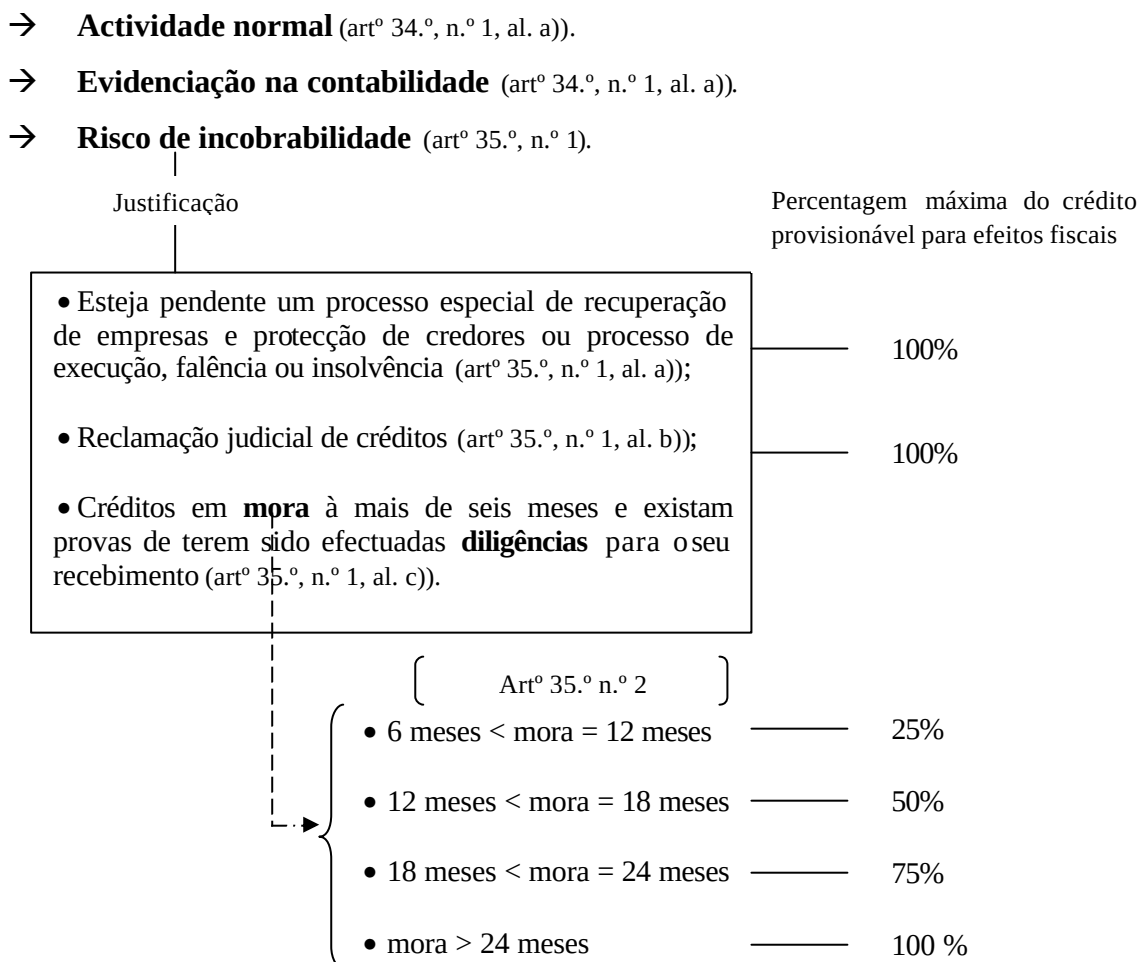
Sendo que será o art. 35.º do CIRC quem irá delimitar o conceito de «cobrança duvidosa» assim como as condições em que se consideram devidamente justificado o risco de incobrabilidade subjacente ao crédito de cobrança duvidosa que, nesses termos poderá ser provisionado.

¹⁰¹ Na delimitação conceptual de «crédito duvidoso» devemos distingui-lo do conceito de crédito incerto, ou seja, um crédito que reúne incerteza quanto ao seu montante ou à sua realização, condicionantes que não são reunidas no caso do crédito em análise, na medida em que a incerteza se esgota na sua cobrabilidade (realização) e não no seu montante, sendo que o crédito incobrável deve ser constatado, como veremos, como uma perda não devendo ser considerado mediante uma provisão deste género. (Cozian, referenciado por Lousa, 1986).

¹⁰² Entende-se que no fim do exercício se reporte, normalmente, a 31 de Dezembro, sem prejuízo do facto de o contribuinte poder optar por um exercício fiscal diferente do ano civil.

Esquemáticamente podemos desagregar o tratamento fiscal deste tipo de provisões da forma que se segue.

Figura n.º 9 – Requisitos à dedutibilidade das provisões para cobrança duvidosa



Fonte: Elaboração própria

Note-se que as alíneas a), b) e c) do artº 35.º são de aplicação disjuntiva por se tratar de normas alternativas (em face da utilização da expressão «seguintes casos») e não cumulativas, bastando por isso que a provisão se subsuma a alguma das citadas alíneas para que possa ser aceite como tal e logo um custo do exercício. Subsunção esta que deverá ser enquadrada de forma sistemática, começando desde logo pela alínea a) e, caso esta não se aplique, prosseguindo, sucessivamente, nas restantes alíneas.

Nestes termos, à luz do princípio da especialização dos exercícios, se num dado exercício o risco de incobrabilidade de um crédito estiver justificado nos termos da alínea a) do referido artigo – por o devedor ter pendente processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores ou processo de execução, falência ou

insolvência¹⁰³ – não é lícito ao contribuinte deixar de o considerar como tal nesse exercício, para vir pretender inscrevê-lo como tal, em exercícios seguintes, agora ao abrigo da alínea c) daquele artigo, provisionando-o em função da mora.¹⁰⁴

Este é, aliás, o entendimento da jurisprudência testemunhado pelo acórdão do TCA de 17-12-2003 (TCA, 2003)¹⁰⁵.

Caso contrário estaríamos na presença de uma violação do princípio da especialização dos exercícios para o qual o legislador remete no artº 18.º do CIRC com a consequente possibilidade de manipulação dos resultados que o regime fiscal das provisões visa, precisamente, minimizar.

O n.º 3 do artº 35.º prevê ainda um conjunto de situações particulares que pela sua natureza são impeditivas da consideração para efeitos fiscais das provisões constituídas tais como:

Não são considerados de cobrança duvidosa:

- Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval (dentro do espírito de que o Estado é um bom pagador, ainda que tardio!);

Na medida em que o risco de incobrabilidade dos créditos não se considera, por parte do legislador, aplicável ao Estado, que é tido como um bom pagador. Na LIS espanhola, este requisito encontra-se alargado às entidades de Direito Público (substituindo, mediante a ley 43/95, o anterior conceito de “entes públicos”, assumindo-

¹⁰³ Note-se que esta terminologia terá de ser necessariamente reformulada em face da publicação do novo Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRP), aprovado pelo DL 53/2004, de 18 de Março, que revoga o anterior Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril, testemunhando a supressão da dicotomia recuperação/falência, a par da configuração da situação de insolvência como pressuposto objectivo único do processo, torna também aconselhável a mudança de designação do processo, que é agora a de «processo de insolvência».

¹⁰⁴ Para o caso particular dos créditos em mora à mais de 24 meses e provisionados em 100% do respectivo valor, em que, relativamente aos mesmos, são estabelecidos novos prazos de pagamento em acordo de credores celebrado no âmbito de processo especial de recuperação da empresa e protecção de credores, caso ainda o referido processo se encontre concluído, a partir do exercício da sua conclusão deixam de se verificar qualquer dos pressupostos subjacentes ao risco de incobrabilidade (alíneas a) a c) do artº 35.º), pelo que a provisão entretanto reconhecida deixa de o ser, sendo o respectivo montante considerado proveito fiscal do exercício em que tais pressupostos deixaram de verificar-se e sendo, portanto, objecto de tributação em IRC nesse exercício. Caso o referido processo se encontra ainda pendente, não obstante o acordo de credores, a provisão continua a ser reconhecida, para efeitos fiscais, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 34º do Código do IRC. Consequentemente, não haverá, também, qualquer tributação do respectivo montante, conforme é referido no OFCD n.º 51 624, da DSIRC, de 22-10-1996.

¹⁰⁵ Acórdão do TCA de 17-12-2003, relativo ao processo 162/03, cujo relator foi Eugénio Martinho Sequeira.

se agora, com um conceito mais preciso). No normativo nacional, o conceito adoptado «Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais», é claramente ainda mais restrito do que adoptado na legislação espanhola, na qual o regime fiscal de provisões português se encontra claramente influenciado. Efectivamente, colocamos aqui a questão relativamente às entidades detidas por capitais públicos sociedades, tais como as entidades públicas empresariais, sobre as quais o risco de incobrabilidade andar, certamente, muito próximo do evidenciado por aquelas entidades descritas na al. a) do n.º 3 do artº 35.º, mas que se encontram, ao contrário do que acontece, por exemplo, no plano normativo espanhol, dele excluídas.

- Os créditos cobertos por seguro¹⁰⁶, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;

Relativamente aos créditos segurados, risco de incobrabilidade que lhes poderá estar subjacente encontra-se já salvaguardado pela componente coberta pelo aludido seguro, compreendendo-se desta forma a sua exclusão.

As restantes limitações prendem-se com relações especiais estabelecidas entre devedor e credor (a entidade credor é detida, pela entidade devedora ou detém, nessa mesma entidade, uma participação superior a 10% do capital), que poderiam ser causadoras de manipulação, por efeito do posterior reconhecimento, em função da mora, da provisão de um crédito, eventualmente ficcionado, uma manipulação do lucro tributável, sendo que esta limitação não se aplica às circunstâncias definidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artº 35.º, situações em que os referidos créditos, mesmo tendo em conta as referidas relações especiais, poderão ser provisionados em 100%.

- 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;

¹⁰⁶ De acordo com o artº 18.º do DL 169/81, de 20/6, a COSEC detém a exploração exclusiva, em Portugal, do seguro directo de créditos e do seguro de riscos de investimento directo português no estrangeiro.

- Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.

A constituição de uma provisão que não respeita os requisitos acima enunciados ou que ultrapasse os limites definidos para os créditos em mora resultará numa **correção fiscal positiva no campo 203 do quadro 07 da DR mod. 22**, sendo que, necessariamente, **a sua posterior redução ou anulação resultará num proveito contabilístico que, de igual forma, não será tido em conta para efeitos fiscais**, resultando, então, numa correção fiscal negativa no referido quadro¹⁰⁷.

Iremos de seguida proceder à análise dos requisitos estatuídos naqueles articulados com particular relevância para aqueles, cuja recepção por parte do contribuinte se apresenta mais problemática, em concreto os conceitos de: **actividade normal; evidenciação na contabilidade; mora; diligências efectuadas e créditos incobráveis**.

i) Actividade normal

Em termos da percepção por parte da Administração Fiscal daquilo que se considera como actividade normal deparamo-nos, no nosso entender, com uma interpretação claramente restritiva, mesmo quando em comparação com a posição adoptada em sede do CCI¹⁰⁸, por parte daquela instituição, no âmbito dos seus procedimentos de aplicação da lei.

Efectivamente, o CIRC não refere qual a amplitude do conceito «actividade normal». Para termos a percepção de tal entendimento por parte da administração fiscal teremos de recorrer a pareceres e despachos produzidos nesse sentido.

No âmbito do CCI, os «créditos resultantes da actividade normal» eram tidos como os saldos dos devedores de clientes e fornecedores, incluindo, entre outros, os créditos sobre o Estado e entidades públicas quando tenham a referida qualidade de

¹⁰⁷ Sendo assim, se um dado contribuinte constituir um “Ajustamento de aplicações de tesouraria”, tal custo não será reconhecido fiscalmente (correção fiscal positiva). Em contrapartida, aquando da sua redução/anulação, o respectivo proveito contabilístico também não será reconhecido fiscalmente (correção fiscal negativa).

¹⁰⁸ O CCI já tipificava que apenas seriam de considerar como provisões para efeitos fiscais as que “(...) tiverem por fim a cobertura de créditos de cobrança duvidosa, calculadas em função da soma dos créditos resultantes da actividade normal da empresa existentes no fim do exercício” (CCI, artº 33.º, al. c)).

clientes e fornecedores, pressupondo, de igual forma, os créditos titulados por letras, assim como aos adiantamentos a fornecedores¹⁰⁹ (Pereira, 1983).

Esta visão do conceito de «actividade normal», de âmbito mais largo, no entender de Lousa (1986) do que o previsto pelo próprio POC/77, viria a ser contrariada pela Administração Fiscal, no âmbito do novo regime fiscal das provisões instituído pelo CIRC, face à doutrina até então vigente em sede do CCI.

Desde logo, a possibilidade de provisionar créditos titulados por letras (a receber, descontadas e não vencidas, à cobrança) foi excluído como se deduz pela leitura do despacho de 9/08/90 (Proc. IRC 603/90, E.G./SAIR 7390/90) ao estabelecer que “Para efeitos de cálculo de provisão para créditos de cobrança duvidosa não devem ser considerados aqueles que são titulados por letras”, sendo que, para efeitos da consideração da provisão, a mora só é calculado após a data de vencimento inscrito na letra, pressupondo que esta não foi reformada.

Esta posição é reafirmada pelo OFCD 23 298-DSIRC, de 06-05-1996, nos seguintes termos:

“Não é, pois, relevante, o facto de, anteriormente ao aceite das letras, os créditos já se encontrarem vencidos, na medida em que, traduzindo-se o aceite de letras, também, no estabelecimento de novos prazos de pagamento, enquanto aquelas se não vencerem, não se poderá considerar que existe mora no pagamento.”

São diversas as críticas dirigidas a esta posição da Administração Fiscal, das quais destacamos a efectuada pelo professor Rogério Fernandes Ferreira (1992: 174) de acordo com o qual:

“(…) a mora existe e pelo facto de haver emissão de letras as dívidas originais (que são as que importa considerar) não deixarão de ter entrado em mora o que é razão para ponderar a natureza duvidosa de tais dívidas, impondo-se a constituição da competente provisão”

Efectivamente, o facto do crédito estar titulado por uma letra não invalida a sua natureza de incerteza quanto à tempestividade da sua realização, mesmo quando tal esteja indexada à mora.

Sendo assim, a dívida originária, em substância, deveria sobrepor-se à existência ou não de um título de crédito (forma), prevalecendo, nesta medida o princípio da substância sobre a forma (Guimarães, 1997).

¹⁰⁹ Excluindo os adiantamentos a fornecedores de imobilizado, assim como os créditos sobre despachantes e transitários, os saldos devedores de empregados, não resultantes de vendas ou prestações de serviços, como, por exemplo, a apropriação ilícita de importâncias que lhe foram pagas por clientes da empresa (Despacho de 8-8-1985) (Pereira, 1983).

Esta interpretação restritiva, comparativamente à que era praticada em sede de CCI, pode igualmente ser aferida, pelo tratamento fiscal conferido aos adiantamentos a fornecedores (que não os de imobilizado)¹¹⁰.

Nestes termos, a Administração Fiscal pronunciou-se no parecer n.º 115/95 do CEF (Proc.º n.º 1244/ de 95/07/12), em que delimita o conceito de actividade normal em função dos créditos que são originados por vendas de bens e prestações de serviços que sejam próprios dos objectivos ou finalidade principais da empresa, afastando, de forma linear, os créditos que resultem de meras operações de carácter financeiro (adiantamentos ou entregas por conta), alargando este entendimento aos créditos relacionados com juros de mora.

Estamos diante de um entendimento claramente restritivo face à actual realidade subjacente às relações comerciais, em que a componente financeira da operação, como acontece sobretudo com os adiantamentos, constituem, não raras as vezes, não só práticas comuns como indispensáveis à realização dos contratos e da consequente obtenção de proveitos, configurando uma prática típica de uma actividade normal.

ii) Evidenciação na contabilidade

Relativamente a este requisito enunciado no artº 34.º do CIRC, parece-nos consensual que a posição da Administração Fiscal, de carácter claramente mais flexível a este nível, passa por um entendimento de que aquela evidenciação contabilística não se esgota na subconta 218 – “Clientes de cobrança duvidosa”, facto que, a ser verdade, condicionaria, claramente, a verdade contabilística em função de considerações puramente fiscais, pelo que, pelo menos neste aspecto particular das provisões.

¹¹⁰ Efectivamente, relativamente ao crédito resultante deste tipo de adiantamentos, já em sede do CCI se entendia, (tal como em sede de IRC) por força do despacho n.º por força do despacho de 25 de Agosto de 1981 – processo n.º 313-1, E.G. 15270/76, que não poderiam ser anulados por contrapartida de uma provisão por não serem considerados de actividade normal. Note-se que os créditos decorrentes da transmissão onerosa de bens do activo imobilizado da empresa não constituíam proveitos tributáveis em sede de CI, quer pela natureza deste imposto, quer por expressa exclusão do artigo 25º do CCI, que remetia estas operações para o regime do imposto de mais-valias. Não gerando a transmissão onerosa dos elementos do activo imobilizado da empresa, ganhos sujeitos a CI, os créditos resultantes da falta de pagamento da contrapartida devida por tal transmissão, ainda que de cobrança duvidosa, não podiam constituir a provisão prevista na alínea c) do nº 1 do artigo 33º do CCI e, portanto, custo do exercício (artº 26º, nº 8 do mesmo diploma legal) (Ac. TCA, de 21 de Outubro de 1997, Recº 61 989, in CTF/388/Outubro/Dezembro/97, página 483).

Esta posição da Administração Fiscal, retratada por Guimarães (1997: 336), viria a ser corroborada pela jurisprudência tal como se pode aferir mediante a análise conclusiva do acórdão de 2-10-2001 do TCA, de acordo com o qual:

“O artº 33.º n.º 1 *in fine* do CIRC não obriga à transferência dos créditos em mora superior a 6 meses da subconta “21.1 – Clientes c/c” para a subconta “21.8 – Clientes de cobrança duvidosa” porque a evidenciação contabilística das dívidas de cobrança duvidosa pode ser feita no Anexo (nota 23) ao Balanço e à Demonstração de resultados.”¹¹¹

iii) A mora e a especialização dos exercícios

Na esfera puramente contabilística o princípio da especialização dos exercícios constitui uma condicionante constitutiva das provisões, desde logo porque determina que o reconhecimento/divulgação da contingência subjacente deve ser efectuado no exercício em que se verifiquem as condições que indicam as perdas futuras, desde que estas sejam susceptíveis de avaliação racional, sem esperar que se produza a corrente financeira consequente (Cravo e Carmo, 2000).

No entanto, na esfera puramente fiscal, aquele reconhecimento encontra-se tipificado em critérios objectivos estatuidos desde o artigo 34.º ao artigo 38.º e, no caso concreto das provisões para cobrança duvidosa, a sua tempestividade e quantificação encontra-se, como vimos, delimitada no artº 35.º do CIRC, definindo como sintoma do risco de incobrabilidade a **mora do crédito há mais de seis meses**.

No âmbito da tentativa por parte do legislador de simplificação de uma realidade cuja tradução contabilística, é, como vimos, complexa e subjectiva, este optou por abandonar o método estatístico aquando da vigência do CCI, adoptando o método da “variações de contingências”, em que, no caso concreto da provisão em análise, passa pela dedutibilidade fiscal da provisão contabilizada em função da variação ocorrida na mora e respectiva percentagem entre dois exercícios consecutivos.

Nestes termos, se a razão subjacente ao reconhecimento da provisão se encontra no princípio da prudência, face à necessidade de se integrar nas contas um grau de precaução ao se efectuar as estimativas exigidas em condições de incerteza, a

¹¹¹ Para além desta solução Guimarães (1997) ainda propõe que aquela evidenciação contabilística seja efectuada numa subconta dos clientes conta corrente, como 211x – Clientes c/c – com cobrança duvidosa, ou mesmo em mapas extra-contabilísticos onde se evidencie a antiguidades dos saldos. Estes mapas, assim como o ABDR constituiriam parte integrante do processo de documentação fiscal “dossier fiscal” a constituir nos termos do artº 121 do CIRC e portaria n.º 359/2000 de 20/06.

tempestividade do seu reconhecimento encontra-se precisamente fundamentada pelo princípio da especialização dos exercícios.

Sendo assim, existe uma relação directa entre a mora e as percentagens dos créditos a provisionar, pelo que, quanto maior a mora, maior a percentagem a aplicar sobre os créditos.¹¹²

Por sua vez, o princípio da especialização dos exercícios enunciado no artº 18.º obriga o reconhecimento do custo quando incorrido, sendo que, para o caso particular das provisões para créditos de cobrança duvidosa, tal ocorre aquando a constatação do risco de incobrabilidade que, em termos puramente fiscais, se poderá justificar em função da mora desse mesmo crédito, sendo que esta mora deverá ser aferida em função da sua data de vencimento.¹¹³

Face ao efeito manipulador dos resultados em que o princípio da prudência se poderá, como vimos, reflectir, só uma consideração rigorosa do princípio da especialização dos exercícios o poderá disciplinar.

¹¹² É ainda curioso analisar que esta metodologia de cálculo das percentagens máximas aceites fiscalmente para este tipo de provisões, tendo por parâmetro de referência a antiguidade dos saldos após vencimento teve, por influência, a metodologia adoptada na LIS espanhol (em concreto o artº 82.º desse regulamento, aprovado pelo Real Decreto n.º 2631/1982, de 15 de Outubro, que previa exactamente as mesmas taxas em função dos mesmos períodos temporais definidos no nosso n.º 2 do artº 35.º do CIRC), conforme já proponham Lousa (1986) e Pereira (1983) aquando da sua análise sobre a necessidade de revisão do então regime fiscal de provisões baseado numa metodologia estatística.

No entanto a “Ley 43/1995, de 27 de diciembre”, viria a reformular aquela metodologia de cálculo das provisões, sendo que agora não é possível qualquer dotação parcial da provisão, sendo que a incobrabilidade do crédito se encontra justificada quando forem recorridos 12 meses, quando a provisão pode ser constituída a 100%, pressupondo que deverá decorrer mais do que um exercício económico para que a empresa possa constituir uma provisão, que poderá representar a totalidade do crédito.

Provavelmente, tal como no passado, deveríamos reaproximarmo-nos face à solução espanhola, até porque as dotações parciais de uma provisão não se coadunam com a natureza da própria provisão, na medida em que ou é provável a ocorrência da contingência ou, pelo contrário, não é provável, não devendo ser, nesta medida, reconhecida contabilisticamente. O mesmo acontece quando perspectivamos esta provisão, como um mero ajustamento dos valores do activo,¹¹² tal como passará a ser incorporada no POC, e aqui por força de razão, na medida em que o que está em causa é, à data de referência do balanço, ou mesmo em face de acontecimentos subsequentes e até à data de elaboração das contas, aferir se existe ou não risco de cobrança, na sua globalidade e não em termos parciais.

De certa forma, como vimos, os entendimentos administrativos e jurisprudenciais acabaram por reconhecer esta possibilidade, no entanto continuamos circunscritos a um período de 24 meses, ao contrário dos 12 meses em Espanha.

No entanto, tal como acontecia em Espanha, e, de certa forma como continuou a acontecer e como acontece em Portugal, pode-se apelidar este pressuposto como arbitrário, não correspondendo a nenhum critério objectivo, mas unicamente uma opção aleatória por parte do legislador, que poderiam, da mesma forma, optar por qualquer outro critério.

¹¹³ Nos termos do ofício-circulado nº 023 332, de 3 de Junho de 1994, do SAIR, para efeitos fiscais, só haverá mora quando o credor não concorda com o deferimento do prazo normalmente estabelecido para o pagamento da dívida.

Nestes termos, a não constituição ou constituição por montantes inferiores de provisões num determinado exercício poderá fazer deslocar para os exercícios futuros custos ou perdas pertencentes a este e, em contrapartida, a constituição de provisões desnecessárias ou em montante excessivo difere a tributação dos resultados.

“Considera-se justificado que a lei fiscal ainda continue a enunciar as provisões que são aceites para a determinação do lucro tributável e que, com o objectivo de impedir um desvirtuamento da finalidade das provisões, fixe, sempre que possível, critérios objectivos de constituição ou reforço das mesmas, dos quais decorre, como consequência, quando o contribuinte não constitua a provisão que, de acordo com esses critérios, deveria ser constituída, a não aceitação para efeitos fiscais, no exercício em que se vier a efectivar, do custo ou perda não objecto de provisão.” (Pereira, 1988: 169-170)

iv) Diligências efectuadas

É entendimento da Administração Fiscal, em concreto mediante o teor da Saída Geral n.º 040645, Proc. N.º 1333/95, de 23.10.1995, da DSIRC, que aquelas provas podem materializar-se em qualquer documento que evidencie a realização de diligências ou por qualquer outro meio legalmente admitido, nomeadamente, a prova testemunhal, da realização das diligências necessárias, ou mesmo, de acordo com o nosso entendimento, por via electrónica, como o e-mail, desde que guardadas as mensagens relativas aos recibos de leitura.

Neste sentido, a enunciação deste requisito assume-se, cada vez mais, de importância residual até porque, a este nível, partilhamos das interrogações efectuadas por Castanheira (1995) e Guimarães (1997) no sentido de saber até que ponto estas diligências não são um procedimento tipicamente de gesta, sendo o gestor o principal e imediato interessado na sua prossecução.

Aliás, tal como refere Guimarães (1997), é o próprio CSC que impõe o dever de diligência nas operações de gestão em que o administrador deve actuar de forma criteriosa e ordenada, no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores, sendo o interesse da Administração Fiscal, neste aspecto, perfeitamente supletivo.

Situações particulares

- Constituição de uma só provisão numa percentagem de 50%, 75% ou 100%

Relativamente à constituição de uma provisão, de uma só vez, numa percentagem de 50%, 75% ou mesmo de 100%, em que não se respeitou a dotação parcial da provisão em função da sua morosidade conforme os períodos temporais acima definidos coloca-se a questão sobre a sua dedutibilidade.

Originalmente, o entendimento da Administração Fiscal era o explanado no código comentado editado aquando da reforma fiscal do rendimento, à luz do qual:

“Face à definição de critérios objectivos de constituição ou reforço das provisões definidas nos artigos 33.º a 35.º e à periodização do lucro tributável definida no n.º 1 do artº 18.º, a constituição das provisões é obrigatória para efeitos fiscais, pelo que, quando o sujeito passivo não constitua a provisão que, de acordo com os critérios definidos, deveria ter constituído, originará a não aceitação para efeitos fiscais, no exercício em que se vier a efectivar, do custo ou perda não objecto de provisão (DGCI, 1990: 176)

Este entendimento seria, no entanto, contrariado pelos tribunais, em concreto, entre outros, pelo Acórdão do STA de 30-04-2003.

A Administração Fiscal possuiu, na situação de facto relatada no aludido acórdão, o entendimento que, face aos factos comprovados, o contribuinte só poderia ter provisionado no exercício de 1993 os créditos que, até ao final de 1992, não estivessem em mora à mais do que seis meses. E a mora no caso dos créditos provisionados já se verificava em exercícios anteriores ao de 1993, fundamentando com o facto de que a constituição das provisões é obrigatória para efeitos fiscais no exercício em que se verifica a mora.

Neste contexto, contrapôs o STA que:

“Não se retira, nem do princípio da especialização dos exercícios, nem das disposições legais em apreço, que a simples mora do devedor de seis meses e um dia implique, só por si, o risco de incobrabilidade, e torne exigível ao credor a constituição da provisão logo no exercício seguinte, sob pena de não poder constitui-la” (STA, 2003)¹¹⁴.

Nestes termos, à luz daquela decisão jurisprudencial, para que a provisão seja recusada como custo fiscal não basta invocar que os créditos estavam em mora há mais de seis meses aquando da constituição da provisão importando que a Administração Fiscal comprove que a incobrabilidade dos créditos teria sido verificada em exercícios anteriores e tal estivesse evidenciado na contabilidade do contribuinte, pois nestas circunstâncias é que se estaria a violar o princípio da especialização dos exercícios dado

¹¹⁴ Acórdão do STA de 30-04-2003, relativo ao processo 0101/03, cujo relator foi a Conselheira Baeta de Queiroz.

que a referida provisão seria custo imputável aos exercício(s) anterior(es) à data do registo contabilístico da incobrabilidade do crédito.

Apesar do entendimento da Administração fiscal incluído naquele acórdão, já o SAIR tinha em 11-01-90 produzido uma informação à luz do qual¹¹⁵:

“De acordo com a avaliação que o sujeito passivo faça do risco de incobrabilidade poderá constituir a provisão por uma qualquer percentagem sobre os respectivos créditos, desde que o montante anual acumulado não exceda as percentagens fixadas, podendo, todavia, a Administração Fiscal proceder às correcções que se mostrem adequadas quando fundamentalmente demonstrar que a imputação de custos a exercícios futuros teve em vista a obtenção de um ganho fiscal”

Esta viria a ser a posição corroborada pelo Ofício n.º 2248, de 19.01.98 da DSIRC, chegando mesmo a considerar que se determinado crédito se encontrar em mora, mas com base na avaliação do risco e incobrabilidade e das diligências efectuadas para a sua cobrança se concluir que o mesmo não é duvidoso, não deverá ser efectuado o registo do crédito como de cobrança duvidosa nem da respectiva provisão.

Se posteriormente as diligências efectuadas evidenciarem dúvidas quanto à referida cobrabilidade do crédito, a respectiva provisão, efectuada de acordo com os créditos em mora do artº 35.º do CIRC, é aceite fiscalmente, mesmo que a mora ultrapasse os 24 meses sem que ainda tivesse sido (parcialmente) provisionado, podendo-o ser, nessa altura, na totalidade.

É óbvio que a actuação da inspecção tributária se centra nos critérios padronizados pelo legislador em função da mora, esvaziando, de certa forma, o alcance da primeira parte do referido ofício, no entanto, não deixa de ser significativo a aproximação que, pelo menos ao nível das provisões, se tem efectuado entre a contabilidade e a fiscalidade, tendo-se assistido, face à flexibilização de alguns conceitos e o alargamento do sentido de alcance da mora, à possibilidade de uma maior aceitação dos critérios contabilísticos de reconhecimento da provisão para créditos de cobrança duvidosa.

Deste contexto, acabamos por constatar algum esvaziamento da importância do artº 18.º do CIRC na definição do momento da constituição da provisão.

Este esvaziamento leva mesmo a autores como Sanches (2001:23)¹¹⁶ a afirmar que relativamente àquele momento de feitura da provisão o artº 18.º do CIRC dificilmente será aplicável, na medida em que:

¹¹⁵ Posição reafirmada pela Saída Geral n.º 040645, Proc. N.º 1333/95, de 23.10.95, da DSIRC, de acordo com o qual, “Caso o crédito seja reconhecido como de cobrança duvidosa apenas ao fim de 24 meses, deverá ser registado como tal na contabilidade e constituir a provisão a 100%, sendo a mesma aceite como custo fiscal.”

“(…)Verificados os pressupostos de realização de uma provisão o decisor contabilístico está investido de um poder-dever: uma permissão normativa que é, ao mesmo tempo, um escrito dever de conduta.

E a decisão de fazer a provisão neste ou naquele ano – nos casos em que haja um espaço para a decisão da empresa – vai ser feita segundo os princípios que regem a feitura de provisões e não imputação, em abstracto e em termos gerais, dos custos e proveitos de determinados exercícios.”

Julgamos, no entanto, que não podemos ir tão longe no esvaziamento do alcance do artº 18.º, tal como se comprova como vimos, pelo entendimento de que a simples mora de seis meses e um dia não exige, só por si, a constituição de uma provisão deste tipo, facto ainda corroborado pelo acórdão que abaixo se reproduz e que sintetiza este paralelismo entre o artº 18.º e artº 35.º, ambos do CIRC:

“I. Os artigos 34.º, n.º 1, alínea a), e 18.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas não exigem que a provisão para créditos de cobrança duvidosa seja constituída no exercício em que esses créditos entre em mora.

II. Para que a provisão seja recusada como custo fiscal não basta, pois, invocar que os créditos já estavam em mora há mais de seis meses aquando da constituição da provisão, importando que a Administração afirme, e isso se prove no processo de impugnação judicial, que a incobrabilidade dos créditos foi verificada em exercícios anteriores aquele em que ocorreu essa constituição, e isso evidenciado na contabilidade do contribuinte, pois só neste caso há ofensa do princípio da especialização dos exercícios, a justificar o não atendimento da provisão como custo fiscal do exercício (STA, 2003)¹¹⁷”

Não deixa no entanto de constituir uma clara perda da importância do princípio da especialização dos exercícios no reconhecimento do custo inerente à contingência consubstanciado na sua provisão, decorrente da arbitrariedade que, como vimos, o seu enquadramento puramente contabilístico assume.

- Créditos em mora provisionados a 100% - Uma vez que se encontram em mora há mais de dois anos e provisionados a 100% e como tal a provisão aceite na sua totalidade como custo nos anos da constituição, possuindo a empresa fortes razões para os considerar incobráveis e, dada a sua insignificância individual ou qualquer outro motivo se não justifique o levantamento de procedimentos para atestar a sua incobrabilidade nos termos do art.º 39.º do CIRC, poderão ser abatidos no seu activo através da utilização da provisão constituída, sem prejuízo de no futuro,

¹¹⁶ Em anotação ao Acórdão de 02-06-1999 do STA.

¹¹⁷ Acórdão do STA de 30-04-2003

caso venham a ser recebidos, serem considerados como proveitos (Inf. 1308/90, do SAIR e Saída Geral n.º 011412, de 27.02.98, da DSIRC).

Porém, a anulação do crédito dificilmente será justificada se o sujeito passivo continuar a manter relações comerciais ou financeiras como devedor, devendo integrar no processo de documentação fiscal, previsto no art.º 121.º do CIRC, todos os documentos justificativos da anulação do crédito.

- Constituição de provisão por valores não reconhecidos para efeitos fiscais: Nas situações em que a avaliação do risco para efeitos de gestão determine a constituição de provisões por valores que não são reconhecidos para efeitos fiscais, face aos requisitos estabelecidos no art.º 35.º do CIRC, reconhece-se aos sujeitos passivos a possibilidade de, posteriormente, virem a ser reconhecidos esses valores, à medida que tais requisitos se venham verificando (Inf. n.º 45286 de 23.09.96 da DSIRC), mediante correcção no quadro 07 da decl. mod. 22 correspondente.
- Constituição de provisões por montantes inferiores às percentagens previstas no art.º 35.º do CIRC: De acordo com a avaliação que o sujeito passivo faça do risco de incobrabilidade poderá constituir a provisão por uma qualquer percentagem sobre os respectivos créditos, desde que o montante anual acumulado não exceda as percentagens fixadas, podendo, todavia, a Administração Fiscal poderá proceder às correcções que se mostrem adequadas quando fundamentadamente demonstrar que a imputação de custos a exercícios futuros teve em vista a obtenção de um ganho fiscal (Inf. de 11.01.90 do SAIR)

Concluímos, face à análise conjuntural da temática das provisões para cobrança duvidosa que, em rigor, não assistimos, de forma perfeita, a um abandono das teses estatísticas que dominavam, nesta matéria, assim como noutras, o espírito do legislador, na medida em que aquele espírito estatístico continua a documentar-se pela consideração de percentagens de dotação das provisões decorrentes de intervalos temporais em se poderá encaixar a mora.

Apesar disso, é indesmentível, face à realidade do modelo de tributação definitivamente adoptado pela reforma fiscal de 1989, e anteriormente caracterizado,

com a consequente adesão à ferramenta contabilística no processo de quantificação da base tributável sustentada pela emissão dos princípios contabilística que a norteiam, a aproximação do cálculo destas provisões à metodologia contabilística na qual se inspirou, em particular ao aludido método das variações das contingências.

Ou seja, estamos na presença de um regime híbrido decorrente de uma legítima necessidade de simplificação/delimitação de uma realidade, confessamos que difícil de quantificar, sobretudo quando essa realidade é, ela mesma, contingente.

Exemplos práticos:

a) Na demonstração de resultados respeitante ao exercício de 2004, de uma determinada empresa estão incluídos 10.500 € que se referem a um crédito sobre um cliente, considerado de cobrança duvidosa, desse montante, em mora há 7 meses contados a partir da data da emissão da factura (31/05/2004), a qual prevê um prazo de pagamento de 60 dias.

Resolução:

Partindo do princípio que não se verificam as condições previstas nas als. a) e b) do n.º 1 do art. 35º, apenas seria aceite fiscalmente esta provisão para créditos de cobrança duvidosa se a mora se verificasse há mais de 6 meses, conforme o disposto no art. 35º, n.º 1, al. c) e, nesse caso, corresponderia a apenas 25% do valor do crédito (al. a), n.º 2, art. 35º) e não à totalidade do mesmo conforme se verifica na situação em apreço.

Tal não é o caso, pois o que se verifica é que a mora efectiva é de apenas 5 meses contados a partir do final do prazo de pagamento (60 dias). Assim sendo, não é aceite fiscalmente a totalidade da provisão contabilizada como custo contabilístico, devendo ser acrescido tal montante ao RLE (C208, Q07) - - **RLE = 10.500.**

b) Na referida demonstração de resultados estão incluídos 20.000 € que foram provisionados de uma só vez a 100%, respeitante a um crédito em mora há 30 meses, titulado, desde o início do exercício de 2004 por uma letra.

Resolução

Conforme informação do SAIR de 11-01-90, corroborada, como vimos, com decisões jurisprudenciais (entre outros, Acórdão do STA de 30-04-2003, relativo ao processo 0101/03, cujo relator foi a Conselheira Baeta de Queiroz), nada obsta que a provisão seja constituída de uma só vez em 100%, pois tal facto não viola, em rigor o princípio da especialização dos exercícios, desde que, no entanto, não demonstre a Administração Fiscal que a incobrabilidade dos créditos teria sido verificada em exercícios anteriores e tal estivesse evidenciado na contabilidade do contribuinte.

No entanto, relativamente ao caso em concreto, a provisão não será aceite na totalidade na medida em que não se encontra efectivamente em mora, desde logo porque se encontra titulado por uma letra, pelo que só após o vencimento dessa mesma letra, desde que não se verifique a sua reforma ou desconto, é que se inicia a contagem da respectiva mora.

Logo aquele montante (20.000 €) deve ser acrescido ao RLE (**C208, Q07**) - - **RLE = 10.500.**

2.2.2 – Provisões para depreciação de existências (Ajustamento de existências)

O princípio contabilístico do custo histórico refere que os registos contabilísticos (neste caso particular os relativos a existências) devem basear-se em custos de aquisição ou de produção. A desvalorização desta componente do activo circulante, tendo por referência o seu valor de mercado, terá por reflexo uma provisão para depreciação de existências.

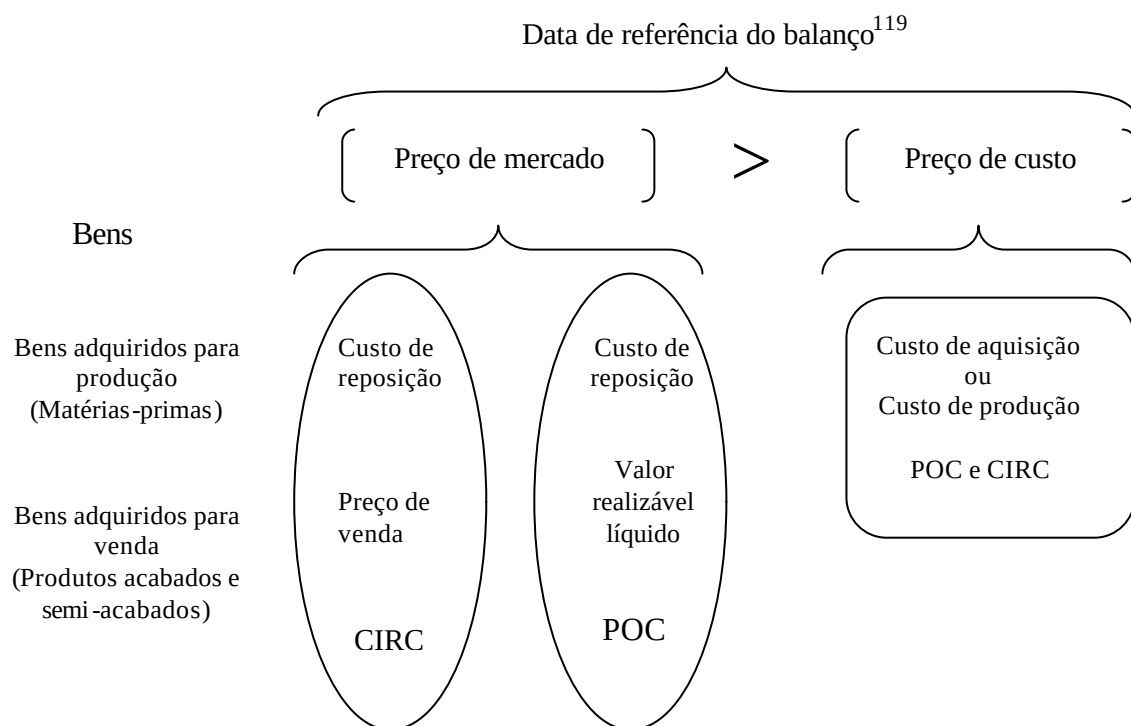
Nestes termos refere o POC (ponto 5.3.4) no sentido em que se o custo de aquisição ou de produção for superior ao preço de mercado, será este o utilizado, no entanto este ajustamento efectua-se, em sede daquele diploma, por via indirecta, à semelhança da generalidade das provisões inseridas no activo do balanço (em concreto na conta “39 – Ajustamento”).

Em contrapartida, o normativo internacional, em concreto a IAS n.º 2, também reproduz aquele entendimento ao estatuir que ‘Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido dos dois o mais baixo.’ (IAS n.º 2, §6)

No entanto, ao contrário do que é preceituado no POC, o ajustamento subjacente àquela depreciação verifica-se, no âmbito do IASB, tendo por suporte o princípio contabilístico do justo valor, efectua-se de forma directa, no saldo acumulado das respectivas rubricas.

No plano fiscal, a redacção actual do n.º 1 do artº 36.º do CIRC prevê que a provisão a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artº 34.º (provisão para depreciação de existências) corresponderá à diferença entre o custo de aquisição ou de produção das existências constantes do balanço no fim do exercício e o correspondente preço de mercado à mesma data, quando este for inferior àquele, redacção que se encontra claramente inspirada na doutrina contabilística¹¹⁸.

Figura n.º 10 – Requisitos à dedutibilidade da provisão para depreciação de existências



Fonte: elaboração própria

No que concerne às componentes do preço de custo (custo de aquisição ou custo de produção, consoante se trate, respectivamente, de elementos adquiridos a terceiros a título oneroso ou de elementos fabricados ou construídos pela própria empresa) o

¹¹⁸ De acordo com os critérios valorimétricos definidos pelo POC (capítulo 5.3), as existências deverão ser valorizados ao valor mais baixo de entre o custo de aquisição ou produção e o preço de mercado, sendo que, caso aquela diferença seja positiva, mesmo que a respectiva diferença, à data do balanço, decorra de obsolescência, deterioração física parcial, quebra de preços, bem como outros factores análogos, a mesma deverá ser reconhecido por intermédio de uma provisão para depreciação de existências, corrigindo-se, desta forma, os valores do activo.

¹¹⁹ Nos termos do artº 51.º do EBF o valor de dotação para a provisão para depreciação de existências poderá ser majorada, a partir de 1998, em 1,3. Este benefício está condicionado à entrega, até ao fim do primeiro mês do período de tributação relativo ao exercício de opção, de uma comunicação nesse sentido à DGCI.

legislador fiscal não os preceituou no âmbito do regime fiscal das provisões vindo a concretizá-lo na regulamentação das amortizações e, em concreto, no artº 2.º do Decreto Regulamentar (DR) 2/90.

Concluímos, no entanto, que ao nível destes conceitos existe uma perfeita similitude entre disposições contabilísticas e disposições fiscais

Nestes termos, o POC atribui à produção o custo relacionado com os factores intervenientes no processo produtivo, em concreto, a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem.

Em contrapartida, para o custo de aquisição contribuem o respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual e no local de armazenagem (que o DR 2/90 sintetiza na “entrada em funcionamento”).¹²⁰

É no entanto ao nível do enquadramento conceptual do preço de mercado que maiores interrogações se colocam na constituição das provisões e na visualização do seu reflexo para efeitos fiscais, interrogações de tal índole que chegam mesmo a condicionar a constituição, por parte dos contribuintes, deste tipo de provisões, em virtude das dificuldades existentes em justificar ou comprovar os preços de mercado a adoptar. (Guimarães, 2004)

Ora, estamos na presença de uma situação em que a indefinição da lei fiscal e a consequente indefinição da posterior actuação do aplicador da lei, em concreto a Administração Fiscal, condiciona determinados comportamentos nos contribuintes, que no caso em apreço se materializa no facto de grande parte do sujeitos passivos simplesmente optar pela não constituição das aludidas provisões, algo perfeitamente inconcebível em qualquer sistema fiscal.

Ao nível da definição do preço de mercado podemos problematizar dois aspectos que nos parecem fundamentais.

Por um lado, os diferentes conceitos de preço de mercado evidenciados pela legislação fiscal e pelo direito contabilística, em particular no que diz respeito aos bens

¹²⁰ Aquela coincidência de posições estende-se à não consideração, no âmbito do custo de aquisição, do IVA que nos termos legais, em concreto nos termos do artº 20.º e 21.º do CIVA, seja dedutível.

adquiridos para venda¹²¹, na medida em que o POC define o valor realizável líquido como preço de referência a ter em conta, enquanto que a legislação fiscal lhe atribui, simplesmente, o valor de venda.

Por outro lado, constatamos a falta de qualquer consideração efectuada pelo legislador ao nível do meio de prova necessário para corroborar aquele preço.

Relativamente ao primeiro aspecto, como constatamos pela análise da figura acima revelada, enquanto que o CIRC define que a provisão deverá ser calculada tendo por base a diferença entre o preço de venda e o preço de custo, já o POC define que a mesma provisão deverá ser aferida em função da diferença entre o preço realizável líquido e o mesmo preço de custo.

O POC define valor realizável líquido de um bem o seu esperado preço de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e venda, alinhando, em perfeita sintonia, com o estatuído na IAS n.º 2 do IASB, quando este define aquele valor como o “(...) o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de acabar e os custos estimados necessários para efectuar a venda. (IAS n.º 2, §4)”

Nestes termos, a constituição de uma provisão, à luz dos critérios estritamente contabilísticos, será, tendencialmente, excessiva, dela decorrendo as consequentes correcções fiscais, quando encarada sob a perspectiva fiscal, precisamente na medida em que o valor de venda será superior ao valor realizável líquido dos custos previsíveis com ela relacionados, logo, o valor de depreciação inferior.

Ou seja, mais uma vez nos deparamos com uma clara limitação à dedutibilidade dos custos imposta pelo legislador fiscal, condicionando, uma vez mais, a opção por critério fiscais em prejuízo do alcance de uma imagem verdadeira e apropriada, sendo que, neste caso particular, seria de efectuar uma reconciliação plena do critério fiscal com o critério contabilístico.

Por outro lado, existe uma clara dificuldade por parte do sujeito passivo, sobretudo em actividades relacionadas com a moda, imobiliário, retomas, etc. na comprovação do preço de mercado, dada a latitude deste conceito, que não atende às particularidades de cada sector.

¹²¹ Relativamente aos bens adquiridos para produção, o POC define que o preço de mercado deverá ser aferido em função do preço de reposição, ou seja, o custo de reposição de um bem o que a empresa teria de suportar para o substituir nas mesmas condições, qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização. O IASB não faz, no entanto, qualquer referência a este preço, circunscrevendo-se ao valor realizável líquido como preço de referência do mercado.

Na concretização do preço de mercado, em concreto no preço de venda reportado aos bens adquiridos para venda, teremos de recorrer ao preceituado no n.º 3 do artº 26.º do CIRC ao definir que na valorização dos preços de venda se deverá ter em conta: os elementos oficiais, circunstância em que, por exemplo, os bens são alvo de uma cotação oficial; os últimos que, em condições normais, tenham sido praticados pela empresa e, finalmente, os preços correntes no mercado à data do Balanço, possuindo como requisito a sua idoneidade e controlo inequívoco.

Obviamente que aquele articulado não nos fornece a solução para o caso particular das estimativas inerentes à constituição das provisões para depreciação de existências, sendo que, da solução adoptada pelo legislador, decorrente da reforma fiscal e que resultou, sem margem para dúvida, numa aproximação conceptual à realidade contabilística, resultou uma clara omissão sobre a qualidade da prova e da sua idoneidade na óptica fiscal, problema que se poderá agudizar tendo em conta a natureza particular do sector em que a actividade se inscreve e do peso que esta problemática poderá ter na avaliação dos seus activos.

Nestes termos se pronunciou Pereira (2003: 18):

“O grande problema que o legislador indirectamente criou, e para o qual omitiu a solução, prende-se na verdade e exclusivamente com a produção da prova, da qualidade da mesma, daquilo que deverá constituir o suporte material legal da variável preço de mercado, relevante quer em termos económicos, quer em termos tributários.”

A este nível, como resulta evidente, o problema não seria resolvido se, definitivamente, o legislador, em plena aproximação ao texto contabilístico, substituísse o preço de venda pelo valor realizável líquido que pressupõe, na sua aritmética, aquele preço.

O IASB (IAS n.º 2), na delimitação daquele valor realizável líquido, defende que a sua estimativa deverá ter por suporte as provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas as estimativas quanto à quantia dos inventários que se espera realizar. Estas estimativas tomarão em consideração alterações de preços ou de custos directamente relacionados com acontecimentos que ocorram após o fim do período até ao ponto em que tais acontecimentos confirmem as condições existentes no fim do período.

Ou seja, se em matéria contabilística se apela, se mais considerações, para a fiabilidade das estimativas, em matéria fiscal adverte-se para a sua idoneidade, conceitos que, em substância, e neste caso particular, se assumem como coincidentes.

O problema reside na falta de informação objectiva e inequívoca, que nos transporta para a ambiguidade tão vasta que permite quer a estimativa de um grande risco fiscal associado, quer à condução de procedimentos administrativos mais ou menos fraudulentos, cujo desiderato final é tão só o de iludir a autoridade tributária, com total desrespeito pelos princípios que norteiam e balizam a mente do legislador à data da definição do objecto da lei (Pereira, 20001).

Necessariamente aquela ambiguidade suscitada pelo legislador ir-se-à reflectir em igual ambiguidade ao nível da aplicação da lei por parte da Administração Fiscal, inserindo, *à priori*, um sentimento de insegurança ao nível das consequências fiscais das opções do decisor contabilístico, condicionando, como sabemos, a opção por este tipo de provisões, incorrendo-se, neste caso por omissão e não por comissão, no desvirtuamento do macro princípio contabilístico da imagem verdadeira e apropriada

Estamos na presença de uma matéria, em concreto a avaliação do preço de mercado de referência para o cálculo da provisão em caso de desvalor dos bens, que deveria ser individualizado no sentido de incorporar as características próprias de cada sector, da sazonalidade da sua actividade e das especificidades técnicas e comerciais dos seus produtos.

Nestes termos, apontaríamos como uma solução desejável, no sentido de restringir aquela ambiguidade, um acordo prévio entre cada sector ou sub-sector de actividade e a Administração Fiscal, no sentido de serem alinhavadas algumas prerrogativas e balizas na estimativa daquele preço.

2.2.3 - Provisões para processos judiciais em curso

Este tipo de provisões, as verdadeiras provisões nos termos da nova terminologia conferida pelo DL n.º 35/2005, enquadrando-se, contabilisticamente, na conta “293 – Provisões – Processos judiciais em curso”, são dedutíveis para efeitos fiscais quando, em respeito à conjugação do princípio da especialização dos exercícios com o princípio da prudência forem respeitados, simultaneamente, os seguintes requisitos:

- destinarem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso...

- por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício¹²².

Quanto ao valor da provisão a constituir, na sequência do Parecer n.º 115/95 do CEF, para cálculo dos custos estimados deverá levar-se em consideração as indemnizações e outros encargos, nomeadamente honorários a advogados, a apagar pela empresa a terceiros em consequência de desfecho (desfavorável) de acções judiciais, não exigindo a redacção do preceito que os processos judiciais em curso tenham sido instaurados por iniciativa de terceiros, impondo apenas a condição de se tratar de obrigações e encargos relacionados com processos judiciais em curso e sejam derivados de factos que não afastem a sua consideração como custo do exercício.

2.2.4 - Provisões para reconstituição de jazigos

O tratamento fiscal deste tipo de provisões encontra-se preceituado, na generalidade, na al. e) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC e, em particular, no art.º 36.º daquele diploma.

A provisão para reconstituição de jazigos deverá ser analisada à parte das provisões, já que têm a característica de reserva conforme se depreende da leitura do n.º 4 do art.º 37.º do CIRC, tendo por objectivo fomentar a investigação em prospecção ou pesquisa de petróleo em território português por parte das empresas, através do recurso ao auto-financiamento.

No que à sua quantificação diz respeito, estabelece aquele articulado que aquela reserva deverá ter por limit o mais baixo dos seguintes valores:

- 30% do valor bruto das vendas do petróleo realizadas no exercício a que diz respeito a provisão; e
- 45% da matéria colectável apurada, excluindo a própria provisão.

Ao nível do quadro 07 da mod. 22, o tratamento fiscal deste tipo de provisão é o seguinte:

¹²² Julgamos que se encontra aqui subjacente, fundamentalmente, a filosofia da indispensabilidade do custo.

Constituição ou Reforço:

- Dedução no C237 do Q07 da DR22 do IRC

Redução ou Anulação:

- Acréscimo no C225 do Q07 da DR22 do IRC

Um último apontamento para o facto de não ser susceptível de beneficiar do regime de reinvestimento dos valores de realização previsto no art.º 45.º do CIRC, o investimento em que tiverem sido utilizadas as provisões para reconstituição de jazigos, conforme estabelece o n.º 3 daquele artigo.

2.2.5 - Provisão para a recuperação paisagística de terrenos

Apenas podem constituir provisões desta natureza, **as empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas** - art.º 34.º, n.º 1, alínea e) do CIRC;

Não é susceptível de beneficiar do regime de reinvestimento dos valores de realização previsto no art.º 45.º do CIRC, o investimento em que tiverem sido utilizadas as provisões para a recuperação paisagística de terrenos.

2.2.6 - Provisões em empresas seguradoras e instituições de crédito

De acordo com o art.º 34.º, n.º 1, al. d), são dedutíveis para efeitos fiscais as provisões que:

“(...) no âmbito da disciplina definida pelo Banco de Portugal, e por força de uma imposição de carácter genérico e abstracto, tiverem sido obrigatoriamente constituídas pelas empresas sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e de outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da União Europeia, com excepção da provisão para riscos gerais de crédito, bem como as que, no âmbito da disciplina definida pelo Instituto de Seguros de Portugal, e por força de uma imposição de carácter genérico e abstracto, tiverem sido obrigatoriamente constituídas pelas empresas de seguros submetidas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia, incluindo as provisões técnicas legalmente estabelecidas;”

À luz do despacho de 6/12/89, PROC N.º 2008/89,

“a circular nº 129/DSB do Banco de Portugal refere que se consideram custos do exercício, para efeitos fiscais, as provisões constituídas pelas instituições de crédito, destinados à cobertura de responsabilidades com reformas do seu pessoal. A alínea d) do nº 1 do artigo 33.º, ao estabelecer a aceitação como custo fiscal das provisões constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal e pelo ISP às empresas submetidas à sua fiscalização, refere-se às provisões específicas inerentes às actividades bancária e seguradora. Assim, as provisões para pensões de reforma e sobrevivência não respeitando, exclusivamente, às referidas actividades deverão estar sujeitas ao regime fiscal aplicável aos restantes sujeitos passivos de IRC.”

2.3 – Provisões não aceites fiscalmente

O POC prevê um conjunto de provisões, tais como provisões para aplicações de tesouraria, provisões para pensões, impostos, acidentes de trabalho, garantias a clientes, deixando ainda em aberto uma conta (6728) para outras provisões não especificadas que não estão elencadas no CIRC, logo não deverão ser aceites para efeitos fiscais impondo-se, aquando da sua constituição ou reforço, uma correcção fiscal positiva no campo **C208 Q07**.

Por sua vez, no **C228** – “Redução de provisões tributadas”, serão deduzidas as reduções de provisões anteriormente “tributadas” e contabilizadas na conta 796 – Reduções de provisões, e que estão a afectar positivamente o resultado líquido.

Se não se procedesse assim, no período em que foram criadas não tinham sido aceites como custos ou perdas fiscais (foram acrescidas, como vimos, no C208) e no período em que eram reduzidas/utilizadas seriam consideradas proveitos ou ganhos fiscais, o que seria manifestamente injusto e iníquo, daí a sua dedução neste campo.

3 - Créditos incobráveis

3.1 – Enquadramento contabilístico-fiscal

O reconhecimento contabilístico da incobrabilidade de um crédito¹²³, inscrito no activo, pressupõe, desde logo, que este seja dele expurgado na medida em que deixa de constituir um activo na forma em que definido na estrutura conceptual do IASB.¹²⁴

O regime fiscal dos créditos incobráveis encontra-se preceituado no **artº 39.º**¹²⁵ do CIRC, à luz do qual, o reconhecimento directo, em custos ou perdas do exercício, na conta “692 – Dívidas incobráveis”, apenas será aceite fiscalmente se, de forma cumulativa, se respeitarem os seguintes requisitos:

- a incobrabilidade dos créditos tiver por suporte uma decisão judicial (que poderá ser comprovado mediante certidão) de acordo com a qual se comprove a impossibilidade de reconhecimento dos créditos no âmbito de processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência;

- não seja admissível, ou sendo-o esta se mostre insuficiente, a constituição de provisão para créditos de cobrança duvidosa nos termos do artº 35.º (pressupondo assim uma articulação entre os art.ºs 35.º e 39.º do CIRC para avaliação da incobrabilidade do crédito para efeitos fiscais).

¹²³ Contabilisticamente, a consideração de determinado crédito como incobrável pressupõe a anulação do referido crédito (pelo movimento a crédito da conta 218 – Clientes cobrança duvidosa” ou a conta “211 – Clientes c/c” dependendo em qual delas estiver reflectido o crédito) por contrapartida de uma conta de custos ou perdas extraordinárias (“692-Dívidas incobráveis”), sendo que, caso o referido crédito tivesse sido, no todo ou em parte, provisionado, a referida provisão deverá ser anulada, mediante uma conta de proveitos e ganhos extraordinários (“7722 – Reversões de amortizações e ajustamentos – De dívidas de terceiros”), sendo que a contrapartida a débito daquela conta seria a conta de provisões (“28 – Ajustamentos de dívidas a receber”).

¹²⁴ De acordo com aquela estrutura conceptual um activo constitui um recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se esperam que fluam para a empresa benefícios económicos futuros. Necessariamente, a consideração do crédito como incobrável implica a desconsideração dos benefícios económicos futuros.

¹²⁵ De acordo com aquele articulado “Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados custos ou perdas do exercício na medida em que tal resulte de processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência, quando relativamente aos mesmos não seja admitida a constituição de provisão ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente.” (CIRC, artº 39.º).

A vinculação da consideração do custo do crédito incobrável para efeitos fiscais à não admissibilidade da constituição, no passado, total o parcial de uma provisão, está directamente relacionada com o princípio da prudência e o princípio da especialização dos exercícios.

Se a provisão for constituída “atempadamente”, em termos contabilísticos a consideração do crédito como incobrável não terá qualquer efeito ao nível dos resultados uma vez que, face ao princípio da prudência, o custo já foi reconhecido quando se obteve conhecimento da contingência.

Nestes termos, se é lançado um custo na conta “692-Dívidas incobráveis” para reconhecer a incobrabilidade do crédito, tal custo irá ser contrabalançado por um proveito na conta “7722 – Reversões de amortizações e ajustamentos – De dívidas de terceiros”, pela anulação da provisão respectiva.

Se a provisão constituída ainda não totalizar o crédito incobrável, então resta ainda um custo a reconhecer nesse exercício.

No entanto, face à possibilidade de manipulação de resultados que daí poderia resultar, o legislador fiscal condicionou a aceitação do custo inscrito na conta “692-Dívidas incobráveis” à constituição atempada, respeitando a especialização dos exercícios, da provisão.

3.2 – Exemplo prático

A empresa XPTO Lda. possuía, desde 1/06/2003, um crédito no montante de 15.000 (ignoramos o IVA pressupondo que seria uma operação isenta nos termos do art.º 9.º do CIVA). No dia 1/05/2005, a referida empresa obteve junto do Tribunal de Barcelos uma certidão comprovativa do trânsito em julgado da sentença onde se reconhecia a impossibilidade de recebimento da totalidade do crédito.

O crédito, registado na conta “218 – clientes de cobrança duvidosa”, estava provisionado pelo valor de 11.250, cumprindo-se todos os requisitos para a sua provisão.

Nestes termos, contabilisticamente, seriam efectuados os seguintes registos:

692-Dívidas incobráveis	
a 218 – clientes de cobrança duvidosa	15.000

28 – Ajustamentos de dívidas a receber

a 7722 – Reversões de amortizações e ajustamentos 11.250

Em 31/12/2004 o crédito estava em mora à 19 meses, à qual corresponde uma percentagem de provisão de 75%, limite respeitado no exemplo em causa.

Por força do disposto no art.º 39.º e no n.º 2 do art.º 34.º, ambos do CIRC, o custo registado na conta “692”, assim como o proveito registado na conta 7722, são aceites fiscalmente, constatando-se que, pelo facto do crédito ainda não estar totalmente provisionado, a parte restante que faltava provisionar (15.000 – 11.250) é custo do exercício em que for reconhecida a sua incobrabilidade, em respeito ao princípio da especialização dos exercícios.

Chamamos, no entanto, a atenção para o facto de nos termos do despacho de 5/04/1974, relativo ao processo n.º 333.3.2/20 833, se a incobrabilidade do crédito resultou de falência decretada por sentença transitada em julgado, obviamente que o custo do exercício é de imputar àquele em que tal incobrabilidade se verifique. Mas a sentença que decretou a falência não satisfaz, por si só, o condicionalismo que o artigo 34º do CCI (actual artº 39.º do CIRC) impõe. **A incobrabilidade do total ou de uma fracção do crédito materializa-se somente com a distribuição e rateio final do produto da liquidação devidamente confirmadas e autorizadas. É, pois, no exercício em que se dá este evento que o valor do crédito perdido se considera custo.**

3.3 – Conclusões

Concluimos assim que da análise dos requisitos resulta uma constatação óbvia, o reconhecimento fiscal da incobrabilidade do crédito deverá resultar da conjugação do preceituado no artº 39.º com os requisitos definidos no artº 35.º do CIRC, resultando, dessa conjugação, a obrigatoriedade, face ao princípio da especialização dos exercícios, do reconhecimento do custo via provisões, quando estas, à luz das disposições fiscais, se tornem necessárias, sob pena de o crédito, resultante de uma actividade normal, não provisionado por opção de gestão, apesar de reunidos os condicionalismos ao seu

reconhecimento, não vir ser aceite, aquando do reconhecimento da incobrabilidade (na conta 692), como custo fiscal.

Finalmente, chamamos ainda a atenção para uma informação vinculativa que, na sequência do que já era disposto no despacho da DGCI de 21/01/1991, estabelece a possibilidade de, não se possuindo os meios de prova previstos no art.º 39.º do CIRC, mesmo assim se pode anular a provisão constituída a 100% de créditos com mais de 2 anos, flexibilizando assim o disposto no art.º 39.º, dada a percepção dos atrasos que este tipo de processos sofrem em tribunal.

Transcrevemos de seguida a referida informação vinculativa:

“Face ao disposto na alínea b) do n.º 3 do art.º 35.º do Código do IRC, a percentagem dos saldos dos créditos incobráveis não cobertos por seguro são susceptíveis de serem provisionados apenas em função da mora, de acordo com a alínea c) do n.º 1 do art.º 35.º do CIRC, não podendo ser considerados directamente como créditos incobráveis porque o art.º 39.º do mesmo diploma não pode ser accionado, por falta de base legal.

Os créditos em mora há mais de 2 anos e provisionados a 100% podem ser **anulados**, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência.

Para o efeito deverá o sujeito passivo integrar no dossier fiscal todos os documentos justificativos da anulação dos créditos.

Caso ocorra o recebimento de alguns valores dos créditos anulados, o proveito será relevado contabilisticamente e tributado no exercício em que tal se verifique.” (Proc. n.º 1759/93, despacho do SDGIRC em 08.11.93, e Proc. n.º 3783/2002, despacho da Directora de Serviços do IRC em 04.09.04).

Capítulo VI - Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis

1 – Enquadramento

A reforma da tributação do património operada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, introduziu, no CIRC a introdução de uma norma anti-abuso, identificada pelo art.º 58.º-A.

Nos termos do n.º 1 do artigo 58º-A do Código do IRC, os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam, no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

Ainda assim, pode a DGCI proceder a correções sempre que disponha de elementos comprovativos de que o valor de transmissão foi superior ao referido valor patrimonial.

A introdução desta norma permite uma articulação entre o CIMT e o CIRC, na medida que evita o acordo entre o adquirente e o alienante do imóvel, em que estes forjavam o valor da transacção para poderem diminuir a carga fiscal de ambos.

Em sede de IRS (Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares) a importância do valor dos imóveis prende-se, quer com a quantificação dos ganhos de mais valias quer com a determinação do lucro tributável nas actividades empresariais que tenham por objecto a aquisição e/ou a alienação de bens.

Sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este que deve ser considerado para efeitos de determinação do lucro tributável.

Neste caso:

- O alienante deve efectuar um ajustamento na declaração periódica de rendimentos do exercício em que se verificou o proveito decorrente da transmissão do imóvel, correspondente à diferença entre o valor patrimonial tributário definitivo e o valor constante do contrato;

- O adquirente deve registar, contabilisticamente, o imóvel pelo valor patrimonial referido e efectuar as amortizações sobre esse valor, bem como considerá-lo para determinação de qualquer resultado tributável;

2 - Perspectiva do alienante

Na perspectiva do alienante, o acréscimo a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 58.º-A do Código do IRC, é uma correcção apenas de natureza fiscal, isto é, não tem reflexos directos na contabilidade da empresa, excepto na diferença de imposto que pode originar.

Como já vimos, o sujeito passivo deve efectuar um ajustamento positivo na declaração periódica de rendimentos do exercício a que é imputável o proveito obtido com a transmissão onerosa do imóvel, correspondente à diferença entre o valor patrimonial tributário definitivo e o valor constante do contrato.

Veja-se o seguinte exemplo em que o sujeito passivo procedeu à venda de 5 fracções, tendo sido o VPT das fracções A e B notificado em 2004, e os VPT das restantes notificado, respectivamente, em 15 de Junho de 2005, 10 de Janeiro de 2006 e 14 de Fevereiro de 2007:

Fracção	Ano inscrição	Valor venda	VPT	Diferença
A	2004	10	12	2
B	2004	15	12	0
C (15 Jun 2005)	2005	16	20	
D (10 Jan 2006)	2006	18	18	
E (14 Fev 2007)	2007	20	26	

Resolução:

- Com referência às notificações do VPT fixado no exercício de 2004 deverá proceder à correcção, no quadro 7 da Declaração Mod. 22, de 2 unidades referente à fracção A, não revelando para este efeito o facto de se ter verificado uma diferença de valor de sentido inverso na alienação da fracção B.
- Como se tomou conhecimento da VPT antes da entrega da Declaração Mod. 22, deverá esta reflectir os ajustamentos necessários.
- Caso o sujeito passivo conteste o valor em causa, fazendo prova do preço efectivo da transmissão, conforme previsto no artigo 129º do Código do IRC, esta contestação tem efeitos suspensivos na liquidação do IRC, no que respeita ao acréscimo do ajustamento positivo. Neste caso, o sujeito passivo não acresceria o valor no campo 257 do Quadro 07 da declaração modelo 22, mas indicaria o mesmo no campo 416 do Quadro 11.
- Com referência à notificação do VPT fixado no exercício de 2007, referente à fracção E, deve entregar em Janeiro de 2008 uma Declaração Mod. 22 de substituição referente ao ano de 2004, procedendo no quadro 07 ao acréscimo de 6 unidades

3 - Perspectiva do adquirente

O sujeito passivo adquirente, desde que registe contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial tributário definitivo, deve tomar tal valor para a base de cálculo das reintegrações e para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao mesmo imóvel.

Ou seja, o SP adquirente opta ou não pelo registo contabilístico do imóvel pelo VPT definitivo (atente-se que na perspectiva do alienante a correcção, que se esgota numa esfera extra-contabilística), possui carácter obrigatório), no entanto... tal é condição legal para tomar aquele valor como custo de aquisição da mercadoria vendida (no caso de aquisição do imóvel para revenda) ou as reintegrações e posterior +/- valia fiscal (se o bem integrar o imobilizado).

O acréscimo do valor dos bens imóveis resultante da aplicação das regras fiscais determina um aumento no valor dos elementos do activo (matéria-prima, mercadoria, imobilizado corpóreo ou imobilizado financeiro), dando lugar à concomitante inscrição de igual montante numa rubrica de capital próprio – conta 57 Reservas.

Esta reavaliação resultante de aplicação das regras fiscais tem enquadramento na alínea b) do nº 1 do artigo 21º do CIRC (variação patrimonial positiva não tributada).

Quando se trate de correcção ao valor das reintegrações do imóvel, as relativas a exercícios anteriores serão consideradas como custo do exercício em que o valor patrimonial tributário se tornar definitivo, conforme previsto no nº 5 do artigo 58º-A do Código do IRC.

A consideração do valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável, conforme determinado na parte final da alínea b) do nº 3 do artigo 58º-A do Código do IRC, implica que será também este o valor a considerar numa futura transmissão do imóvel, quer o mesmo se tenha destinado ao imobilizado (caso em que influenciará o cálculo das mais-valias fiscais), quer se tenha destinado a existências.

Note-se que, se o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel não estiver determinado até ao final do prazo estabelecido para entrega da declaração modelo 22 de IRC do exercício a que respeita a transmissão, terá de ser entregue uma declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos.

Caso prático:

O sujeito passivo “Já Comprei Casa, SA”, adquiriu em 2004, um imóvel pelo valor de € 200.000,00.

Em Janeiro de 2006, foi-lhe notificado o resultado da avaliação: € 260.000,00, sendo este o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel.

Enquadramento fiscal:

Nos exercícios de 2004 e 2005, praticou amortização de € 4.000,00 (2% X 200.000,00). No exercício de 2006, contabiliza a diferença por contrapartida de uma Reserva (variação patrimonial positiva, não tributada).

Neste exercício contabiliza uma amortização de € 7.600,00 (2% X 260.000,00 + 2 X 1.200,00, relativas aos exercícios de 2004 e 2005), a qual será fiscalmente aceite.

4 – polémica despoletada pela adopção do VPT

Este género de abordagem relativamente à correcção dos valores constantes no contrato pelos valores patrimoniais tributários (quando estes forem superiores) tem causado uma discussão alargada relativamente à correcção contabilística proposta pelo legislador e ao correspondente registo na contabilidade. A problemática da compatibilização da alínea a) e b) do n.º 3 do Art.º 58-A do CIRC, com o ponto 5.4.1 do Plano Oficial de Contas.

Iremos de seguida analisar algumas posições divergentes sobre esta matéria, a saber:

A CTOC ¹²⁶(Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas):

“Em suma, a redacção actual do artigo 58.º - A do CIRC, mormente o registo contabilístico previsto na alínea b) do seu n.º 3, é incompatível com o cumprimento das normas contabilísticas a que os sujeitos passivos de IRC estão obrigados.

Por esta questão de coerência de princípios, e para compatibilização do prescrito no (CIRC) com as regras de valorimetria previstas no POC, a diferença entre o valor patrimonial tributável definitivo do imóvel e o valor do contrato também deveria ser tratada ao nível da correcção na declaração de rendimentos por parte do adquirente, não lhe sendo, conseqüentemente, exigida a correspondente contabilização.

Os registos contabilísticos relativos à aquisição de bens imóveis independentemente da rubrica do activo que vão integrar devem ser registados pelo custo de aquisição e aquando da determinação do valor tributável definitivo pela Administração Fiscal, caso exista diferença, tal deve ser relevada no Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados, devendo as Demonstrações Financeiras evidenciar, nos termos definidos na Directriz Contabilística n.º 28 – Impostos sobre o rendimento, o desfasamento existente entre a base de determinação do resultado contabilístico e fiscal.”

O Director-geral dos Impostos respondeu a esta questão no despacho de 02 de Junho de 2005, transmitido à CTOC em nota da DSIRC, onde o seu n.º 7 tem o seguinte teor:

¹²⁶ Ver www.ctoc.pt

“Por último e no que se refere ao tratamento fiscal – no adquirente – do acréscimo dos bens imóveis resultante da aplicação de regras de avaliação fiscais, refira-se que tal acréscimo determina uma aumento no valor dos elementos do activo (matéria-prima, mercadoria, imobilizado corpóreo ou imobilizado financeiro), dando lugar à concomitante inscrição de igual montante numa rubrica do capital próprio.

Tudo se reconduz, pois, ao efeito de uma reavaliação de elementos do activo para um valor patrimonial resultante da aplicação de regras fiscais, devendo por isso ter idêntico tratamento fiscal com a subsunção dessa variação patrimonial positiva ao disposto na última parte da alínea b) do n.º 1 do art.º 21.º do CIRC, o que vale por dizer que não influencia o lucro tributável do exercício em que se manifestar na contabilidade.

E como qualquer variação patrimonial resultante de uma reavaliação, poderá a mesma vir a ser utilizada, após considerada realizada, nomeadamente para incorporação no capital social.”

Parecer emitido pelo Conselho Científico da APOTEC em seguimento à reunião havida em 06 de Julho de 2005¹²⁷:

“(…) Parece-nos inquestionável a solução acolhida nesta disposição para o tratamento da eventual diferença positiva entre o valor patrimonial tributário e o valor declarado pelas partes, no tocante ao sujeito passivo alienante, consistente na correcção extra-contabilística do seu resultado.

O mesmo não acontecerá em relação ao sujeito passivo adquirente, sendo certo que não nos parece existir coerência entre o que diz o n.º 2 e o que vem estatuído na alínea b) do n.º 3, ambos do referido artigo 58-A.

Depois de no n.º 2 se ter dito que, no caso de o valor constante no contrato ser inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este que conta para o adquirente, sem qualquer limitação ou condicionante, a alínea b) do n.º 3 sugere que só à assim se o sujeito passivo adquirente registar contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial tributário definitivo.

De qualquer modo, suscita-se a questão de saber se é ou não possível registar o imóvel na contabilidade, não pelo seu custo histórico de aquisição, mas pelo valor patrimonial tributário que lhe vier a ser fixado, e, caso seja possível, a de saber qual a conta a utilizar como contrapartida para o registo da diferença entre esses valores.

Afigura-se-nos que um registo desta natureza desrespeita necessariamente o princípio do custo histórico, segundo o qual os activos devem ser registados pelo valor efectivo de aquisição ou de produção.

Ora, de harmonia com o próprio Código de IRC – alínea a) do n.º 3 do artigo 17º -, a contabilidade deve “estar organizada de acordo com a normalização contabilística”.

Quanto à contrapartida de um eventual registo no activo da apontada diferença entre o valor declarado de aquisição, teria de ser uma conta de proveitos ou ganhos ou uma conta de capital próprio.

¹²⁷ Consultar Jornal da Contabilidade, Outubro 2005;343:393.

(...) pela ofensa do princípio do custo histórico que um tal registo implicaria, entendemos que a consideração do valor patrimonial tributário deveria ser assumida extra-contabilisticamente, pela via da correcção das reintegrações ou amortizações e do cálculo das mais valias ou menos valias fiscais ou dos resultados das vendas.

Há quem entenda, porém, que uma opção deste tipo esbarraria com a disposição do n.º 3 do artigo 1.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, segundo a qual “as reintegrações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais quando contabilizadas como custo do exercício a que respeitam”.

(...) Somos, assim, defensores de uma alteração do regime fiscal presentemente estabelecido e que contraria as disposições contabilísticas vigentes, nos termos seguintes:

- a. Estabelecer que, no caso de o valor patrimonial tributário ser superior ao valor declarado da transacção, o valor que releva fiscalmente, não só não só para o alienante como para o adquirente, é o valor patrimonial tributário, sem qualquer exigência, neste último caso, de registo contabilístico do imóvel por este último valor;
- b. Previsão de correcção, nas declarações de rendimentos do adquirente, das reintegrações ou amortizações dos bens adquiridos e de quaisquer, resultados associados a esses bens por força da relevância fiscal do valor patrimonial tributário e não do valor de aquisição, abrindo uma derrogação à exigência do n.º 3 do artigo 1.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro;
- c. Exigência de que no processo de documentação fiscal previsto no artigo 121.º do Código do IRC e regulamento através da Portaria n.º 356/2000, de 20 de Junho, sejam integrados os cálculos conducentes às correcções a praticar ao lucro tributável nas situações em que o valor patrimonial tributário for superior ao valor declarado da aquisição.

Sugerimos, face ao exposto, a alteração da redacção da alínea b) do n.º 3 do artigo 58-A do Código de IRC, nos termos seguintes:

“O sujeito passivo adquirente deverá tomar o valor patrimonial tributário definitivo para a base de cálculo das reintegrações e para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente aos imóveis adquiridos, efectuando as correcções que se imponham nas declarações de rendimentos dos exercícios a que se reportam, não se aplicando nestas situações o disposto no n.º 3 do artigo .º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro”.

Ao mesmo tempo, propomos a alteração do mapa anexo à Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho, no sentido de acrescentar ao processo de documentação fiscal previsto no artigo 121.º do Código do IRC uma nota explicativa do cálculo das diferenças decorrentes da utilização no cálculo das reintegrações e de outros resultados tributáveis em IRC do valor patrimonial tributário definitivo quando superior ao valor efectivo da aquisição, nos termos previstos na alínea b) do n.º 3 e no n.º 5 do artigo 58.º-A do Código de IRC.”

Parecer da Comissão de Normalização Contabilística (CNC)¹²⁸:

(...) Em concreto sobre a matéria da compatibilidade entre a norma da alínea b) do n.º 3 do artigo n.º 58º-A do CIRC que permite o cálculo das reintegrações com base no valor patrimonial tributário definitivo desde que seja este o valor contabilisticamente registado e a

¹²⁸ Parecer da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) emitido em 2004.11.10, sobre o Valor Patrimonial Tributário – Registo Contabilístico, no Site

norma constante do ponto 5.4.1. do POC que estabelece que “*o activo imobilizado deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção*”, a CNC entende que para efeitos de mensuração e consequente registo contabilístico dos imóveis abrangidos pela disposição do art.º 58º-A do CIRC:

- Não existe compatibilização possível, já que, face ao aludido ponto 5.4.1. do POC, e à Directiva Comunitária acima referida, um imóvel não pode ser registado pelo valor patrimonial tributário.
- Nem pode vir a ser invocada, a Directriz Contabilística n.º 16 – Reavaliação de activos imobilizados tangíveis, já que esta Directriz trata dos ajustamentos à quantia assentada de um activo, efectuados com base na variação do poder aquisitivo da moeda ou no justo valor. Em qualquer dos casos, é exigido que quando um elemento integrante de um agrupamento de activos, de natureza e uso semelhante, for reavaliado, todo o agrupamento o deve ser e, sobretudo, a situação em apreço não se enquadra em nenhum diploma na esteira dos que no passado permitiram as designadas “reavaliações fiscais”, nem ocorre qualquer desfasamento temporal que permita admitir uma reavaliação com base no justo valor.

Consequentemente, afigura-se-nos que o texto da alínea b) do n.º 3 do artigo 58º-A deveria ser adaptado caso se pretenda manter a possibilidade (apenas para efeitos fiscais) do cálculo das reintegrações de qualquer resultado tributável em IRC ser baseado no valor patrimonial tributário definitivo (quando este seja superior ao do contrato) e não no valor contabilístico, como implicitamente decorre do n.º 2 do mesmo artigo.

Adicionalmente refira-se que a problemática do desfasamento entre bases contabilísticas e bases tributárias já se encontra adequadamente tratada contabilisticamente através da Directriz Contabilística n.º 28 – Imposto Sobre o Rendimento.”

Artigo elaborado pela Comissão Técnica dos Impostos da OROC¹²⁹:

“Não é muito claro que do texto do art.º 58º-A resulte, neste caso, a possibilidade da empresa alienante poder vir a entregar uma declaração Modelo 22 de substituição para corrigir os valores de aquisição do bem, respectivas amortizações acumuladas e montante das mais/menos valias fiscais apuradas na alienação, mas nós entendemos que o deverá poder fazer, sob pena de poder vir a ficar duplamente penalizada se, desta segunda alienação do bem, voltar a resultar valor patrimonial tributário superior ao valor da transacção.”

Visão também particularmente crítica sobre a solução adoptada pelo legislador fiscal é a de José Alberto Pinheiro Pinto¹³⁰ (2005), não quanto à solução estritamente fiscal adoptada pelo n.º 2 do art.º 58º-A, mas sim quanto à ingerência contabilística

¹²⁹ O artigo sob o título “Comentários ao art.º 58-A do CIRC, publicado na Revista dos Revisores & Empresas n.º 31, de Outubro/Dezembro de 2005, pp.39-43 e é da autoria daquela comissão representada por Maria Isabel Ferreira Carneiro, Luís Manuel Gonçalves Almeida e José Fernando Morais de Araújo.

¹³⁰ in Revista TOC n.º 69, Dezembro 2005, pp. 49.

plasmada na al. b) do n.º 3 daquele articulado, propondo uma correcção meramente extra-contabilística, à semelhança da proposta na al. a)

Refere aquele autor que “Ainda que o contribuinte não possa ou não queira demonstrar que o preço praticado numa transacção foi efectivamente o declarado, não se pode presumir que o não foi, apenas porque a avaliação do bem de acordo com as regras fiscais estabelecidas conduziu a números diferentes.”

Pinheiro Pinto critica igualmente a “solução contabilista” proposta pela Administração Fiscal ao remeter o ajustamento para a conta de Capital Próprio (57 – Reservas). Desde logo, face à possibilidade daquele não ser efectivamente o preço praticado, Pinheiro Pinto avança com a hipótese mais provável de serem os sócios da empresa adquirente do imóvel a pagar a diferença, remetendo então a sua contabilização para suprimentos, em vez do ajustamento em capital próprio., Conclui aquele autor que “O valor patrimonial tributário tem a origem que tem, tem o significado e os objectivos que tem, mas não pode ter dignidade contabilística, nem isso, como vimos, é necessário.

Daí que reiteremos os desejos de que o artigo 58.º-A do Código do IRC venha a ser revisto, no sentido de passar a prever que a solução fiscal presentemente nele acolhida para o valor do bem em relação ao adquirente não tenha qualquer interferência no registo contabilístico da aquisição, procedendo-se às correcções que sejam necessárias no quadro 07 da declaração modelo 22 do IRC.”

Opinião adversa tem o Prof. Casalta Nabais, de que “(...) *avaliado um bem ou um direito pela administração fiscal e fixado definitivamente o correspondente valor, este impõe-se em relação a todos os impostos que haja de liquidar com base nesse valor, a menos que específica disposição legal disponha em sentido contrário*”¹³¹.

De acordo com aquele autor, se a tributação das empresas pelo rendimento real é regra no nosso sistema fiscal, esta não exclui nem pode excluir qualquer tributação empresarial com base em rendimentos normais.

Segundo alguns autores, a contabilidade assenta muitas vezes em elementos mais construídos e ficcionados do que efectivamente verificados, não respeitando a

¹³¹ Ver *As Bases Constitucionais da Reforma da Tributação do Património*, José Casalta Nabais, in *Fisco* n.º 111/112, Janeiro 2004 p. 16.

imagem verdadeira e apropriada (IVA) que está contemplada no POC (item 3.2 “Características Qualitativas”) nos seguintes termos¹³²:

“ A qualidade essencial da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras é a de que seja compreensível aos utentes, sendo a sua utilidade determinada pelas seguintes características: Relevância; Fiabilidade; Comparabilidade.

Estas características, juntamente com os conceitos, princípios e normas contabilísticas adequadas, fazem com que surjam demonstrações financeiras geralmente descritas como apresentando uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa”.

No seguimento desta ideia, Joaquim Fernando Cunha Guimarães colocou a seguinte questão¹³³:

Qual é a contabilidade mais verdadeira? A anterior, claramente baseada em preços negocia dos para evasão fiscal, ou a actual, baseada no valor patrimonial tributário claramente mais próximo dos valores de mercado? Qual, efectivamente, o valor que conduz a uma melhor IVA?

(...) “a IVA está para a Contabilidade assim como a Justiça está para o Direito” e referimos que o “mecanismo derogatório” previsto na nota 1 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados, constitui uma “cláusula de salvaguarda” da IVA (...)

(...) nos casos em que o VTP é superior ao valor do contrato, o “critério de valorimetria” fiscal do VPT contribuirá, na óptica da AF, para uma “IVA” mais adequada ou uma melhor “IVA”.

(...) De notar que embora o art.º 17 n.º 3, alínea a) do CIRC apele, efectivamente, à normalização contabilística e, por conseguinte, à estrutura conceptual subjacente, nomeadamente a “IVA”, o CIRC interpreta os princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) da forma que lhe é conveniente para apuramento do lucro tributável em IRC.

A este propósito refere Rogério Fernandes Ferreira¹³⁴:

(...) Há, todavia, que assinalar que as correcções de valor consignado no citado artigo 58.º-A em nada afectam a imagem verdadeira e apropriada, antes pelo contrário. Assim, se na contabilidade se registou, inicialmente, uma compra e venda de um imóvel por valor falso (embora declarado pelas partes), ter-se-á que proceder às correcções da lei, assente em critérios e parâmetros que permitam alcançar valores muitíssimos próximos dos reais, tornando assim a contabilidade mais exacta, o que não estava a suceder com a prática entretanto usual, assente em mentiras das partes perante notários e autoridades fiscais.

(...) “se o sujeito passivo registar contabilisticamente o imóvel pelo valor patrimonial”, há quem pense que o adquirente está perante uma mera faculdade – corrigir, ou não, o valor declarado na escritura.

¹³² Ainda o IMT, Independente, de 20 de Maio de 2005, p.15

¹³³ Ver www.infocontab.com, acedido no dia 28/07/2006.

¹³⁴ Ver Fernandes Ferreira, Rogério: “O Perturbante IMT – Exame do Artigo 58.º-A do CIRC, op. Cit, p51.

Não é assim. O normativo transcrito quererá apontar aos contribuintes com obrigação legal de contabilizar (só estes) que o devem fazer em conformidade com o indicado na lei.”

Capítulo VII - Método de equivalência patrimonial – considerações contabilísticas e fiscais

Para percebermos o enquadramento fiscal desta temática temos de, obrigatoriamente, perspectivar o seu alcance contabilístico. Só assim poderemos enquadrar as correcções fiscais a operar em sede de IRC.

1 - Enquadramento contabilístico

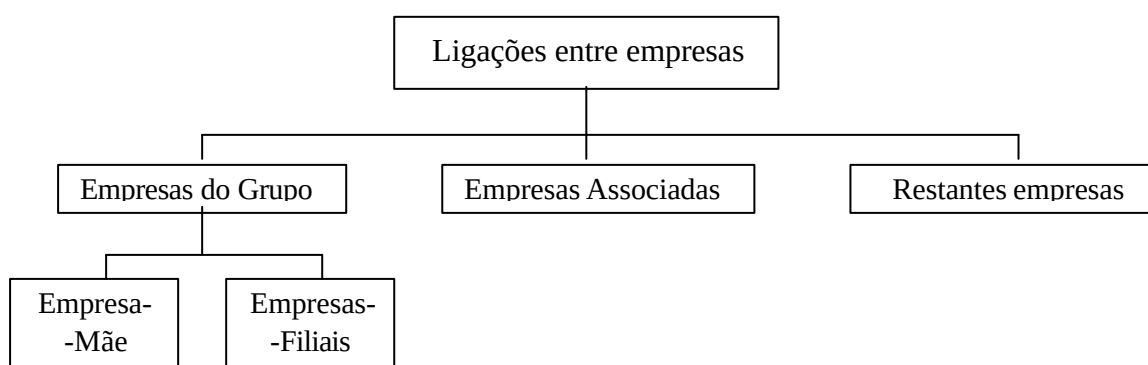
1.1 - Ligações entre empresas

A caracterização dos investimentos financeiros de carácter permanente poderá efectuar-se da forma que se segue:

- Investimentos em partes de capital em filiais e em associadas;
- Restantes investimentos;

Sob o ponto de vista contabilístico, as ligações entre empresas são caracterizadas à luz do Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho (tratamento distinto do consignado no CSC), que transpõe para o direito interno as normas de consolidação de contas previstas na 7.^a Directiva da UE, aditando ao POC, no que a esta matéria diz respeito, o capítulo 2.7 – “Tratamento das ligações entre empresas”, do qual se retira o seguinte esquema (Costa e Alves, 1999: 831):

Figura n.º 11: ligação entre empresas



Em que,

Empresas do grupo: são as empresas que fazem parte de um conjunto compreendido por empresa-mãe e empresas filiais;

Empresas-mães: são as que, por si só ou em conjunto com uma ou mais empresas, dominam ou controlam outra ou outras empresas;

Empresas filiais: são aquelas sobre as quais uma empresa (empresa-mãe) detém o poder de domínio ou de controlo, por exemplo, uma participação do poder de voto superior a 50%.¹³⁵

Empresas associadas: são aquelas sobre as quais uma empresa participante exerce uma influência significativa sobre a gestão e a sua política financeira, presumindo-se que existe uma tal influência sempre que a participante detenha 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares do capital e não possa ser considerada como empresa-mãe.

Sendo assim, se a empresa participante detiver uma participação compreendida entre 20% a 50% do poder de voto numa participada, presume-se que exerce sobre ela uma influência significativa, denominando-se a empresa participada de associada.

Caso aquela participação seja superior a 50 % está-se perante uma situação de influência dominante ou controlo, sendo que a empresa participada se domina de empresa filial.

1.2 - Critérios valorimétricos

1.2.1 - POC/89

Estabelece o ponto 5.4.3.1 do POC que os investimentos financeiros representados por partes de capital em empresas filiais e associadas serão registados de acordo com um dos seguintes critérios¹³⁶:

¹³⁵ O capítulo 2.7 do POC enumera outras situações em que se pode verificar aquela poder de domínio.

¹³⁶ Esta alternativa não se coloca no caso particular das contas consolidadas, em que será sempre utilizado o método de equivalência patrimonial, pelo que apenas existe a opção nas contas individuais.

- Pelo seu valor contabilístico (custo de aquisição), sem quaisquer alterações;
- Pelo método da equivalência patrimonial.

1.2.2 - Directriz Contabilística n.º 9

A DC 9 – “Contabilização nas contas individuais da detentora, de partes de capital em filiais e associadas” visa clarificar a aplicações dos critérios de valorimetria acima explicitados, esclarecendo que os investimentos financeiros relativos a partes de capital em filiais e associadas serão contabilizados no momento da aquisição pelo respectivo custo, seja qual foro método adoptado - custo de aquisição ou equivalência patrimonial. No entanto esta directriz, ao contrário do POC que indicava uma aplicação alternativa dos critérios valorimétricos, considera que por via de regra se deve utilizar, para este tipo de investimentos financeiros, o método de equivalência patrimonial.

O método do custo será aplicado quando:

- a) existam restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora; ou
- b) as partes de capital sejam adquiridas e detidas exclusivamente com a finalidade de venda num futuro próximo.

Nos demais casos será de utilizar o método da equivalência patrimonial.

1.3 - Método do custo

O método do custo consiste num critério valorimétrico de acordo com o qual o investimento financeiro numa filial ou associada é sempre registado na empresa detentora pelo respectivo custo de aquisição.

Se à data da referência do balanço (por via de regra 31/12) as referidas participações detiverem um valor de mercado inferior a esse mesmo custo, deverá ser constituído um ajustamento, da forma que se segue:

6843 – “Custos e perdas financeiros - Ajustamentos de aplicações financeiras - Partes de capital”

a 491 – “Ajustamentos de investimentos financeiros - Partes de capital.”

Por sua vez, neste critério valorimétrico, o rédito (proveitos e ganhos na terminologia do POC) gerador pelos investimentos financeiros permanentes são reconhecidos na data em que os lucros/dividendos sejam colocadas à disposição da empresa participante.

1.4 - Método da equivalência patrimonial

O método de equivalência patrimonial (MEP) consiste num método de valorimetria segundo o qual o investimento financeiro numa filial ou associada é registado na empresa detentora em dois momentos:

- na data da compra ao custo de aquisição;
- posteriormente, no final de cada ano, ajusta-se o custo de aquisição em função da valorização/desvalorização dessa participação tendo em conta a proporção a que esta corresponde nas variações do capital próprio da empresa participada, estes ajustamentos poderão ser positivos ou negativos, conforme a seguir se demonstra:

41 (custo de aquisição)

$$\begin{array}{lcl}
 & & \left\{ \begin{array}{l} \text{lucro **imputável** à participação;} \\ \text{cobertura de prejuízos da participação que tenha sido deliberada;} \\ \text{quantia correspondente à proporção nas **variações positivas** do} \\ \text{capital próprio da participada;} \end{array} \right. \\
 \left[\begin{array}{c} \\ + \\ \\ - \end{array} \right. & & \\
 & & \left\{ \begin{array}{l} \text{lucro **atribuído** à participação} \\ \text{prejuízo imputável à participação (até ao limite do saldo da conta)} \\ \text{quantia correspondente à proporção nas **variações negativas** do} \\ \text{capital próprio da participada (até ao limite do saldo da conta)} \end{array} \right.
 \end{array}$$

Ao contrário do que acontecia na metodologia anterior, neste critério, o rédito (proveito financeiro) é reconhecido quando aprovadas as contas da participada e apurado o resultado líquido positivo, sendo debitada a conta 411 – Partes de Capital, por contrapartida da conta 782 – Ganhos em empresas do grupo e associadas, pelo valor da sua participação no resultado, independentemente da sua distribuição.

Caso o resultado líquido seja negativo então será debitada a conta 682 – Perdas em empresas do grupo ou associadas por contrapartida da conta 411 - Partes de Capital,

visando assim manter-se a correspondência entre o saldo da conta 411 e o valor que proporcionalmente lhe corresponde na participada.

Vejamos de seguida um exemplo prático ilustrativo daquilo que vimos referindo.

1.5 - Exemplo prático

Em 01/01/X1 a Empresa Alfa adquiriu 75%, nos direitos de voto da Empresa Beta, SA. A participação foi adquirida 500, ignorando-se o eventual trespasse / «goodwill» contido naquela quantia.

Admitamos ainda 3 hipóteses:

- a) em 19X1 a Empresa Beta, SA teve um lucro de 60;
- b) em 19X1 a Empresa Beta, SA teve um prejuízo de 20;
- c) em 19X1 a Empresa Beta, SA teve um lucro de 80 e aumentou o seu capital social em 20 por incorporação de reservas

Pedido: Contabiliza a aquisição e cada uma das hipóteses registadas.

Resolução

Pela aquisição da participação:

41	Investimentos Financeiros		
41.1	Partes de capital		
41.1.1	Empresas do Grupo		
41.1.1.1	Empresa Beta, SA	500	
12	Depósitos à ordem		
12.1	Banco Lusitano		500

1.^a hipótese:

41	Investimentos Financeiros		
41.1	Partes de capital		
41.1.1	Empresas do Grupo		
41.1.1.1	Empresa Beta, SA	45	
78	Proveitos e Ganhos Financeiros		
78.2	Ganhos em empresas de grupo		

e associadas

45

Se em 19X2 se verificar que o lucro efectivamente atribuído foi de 40 há que efectuar o seguinte lançamento:

25	Accionistas		
25.2	Empresas do grupo		
25.2.3	Resultados atribuídos		
25.2.3.1	Empresa Beta, SA	30	
59	Resultados transitados	15	
41	Investimentos Financeiros		
41.1	Partes de capital		
41.1.1	Empresas do Grupo		
41.1.1.1	Empresa Beta, SA		30
55	Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas		
55.2	Lucros não atribuídos		15

Posteriormente, aquando da colocação à disposição:

2524 (d) 25,5 (30-4,5)
 2421 (d) 4,5 (15% de retenção na fonte)
 2523 (c) 30

... aquando do recebimento:

12 (d)
 2524 (c) 25,5

2.^a hipótese

68	Custos e perdas financeiras		
68.2	Perdas em empresas de grupo	15	
41	Investimentos Financeiros		
41.1	Partes de capital		
41.1.1	Empresas do Grupo		

41.1.1.1 Empresa Beta, SA 15

Se em 19X2 a Empresa Alfa cobrir o prejuízo o lançamento a efectuar será:

41	Investimentos Financeiros		
41.1	Partes de capital		
41.1.1	Empresas do Grupo		
41.1.1.1	Empresa Beta, SA	15	
25	Accionistas		
25.2	Empresas do grupo		
25.2.3	Resultados atribuídos		
25.2.3.1	Empresa Beta, SA		15

3.ª hipótese

41	Investimentos Financeiros		
41.1	Partes de capital		
41.1.1	Empresas do Grupo		
41.1.1.1	Empresa Beta, SA	60	
78	Proveitos e Ganhos Financeiros		
78.2	Ganhos em empresas de grupo e associadas		60

Uma vez que a empresa Alfa adopta o método de equivalência patrimonial, o referido aumento de capital efectuado pela empresa Beta não tem qualquer reflexo nos registos contabilísticos da mencionada empresa Alfa uma vez que apenas as variações patrimoniais positivas, e não as meramente permutativas/qualitativas, são relevantes na valorização da participação.

2 - Enquadramento fiscal

Analizado o tratamento contabilístico, veremos agora quais as considerações fiscais a operar, nomeadamente em sede de IRC.

O art.º 18.º n.º 1 testemunha a recepção tácita por parte do CIRC do princípio da especialização dos exercícios, a saber:

“Os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.”

Estabelece ainda o n.º 7 do referido art.º que:

“Os proveitos ou ganhos e os custos ou perdas, 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 ser considerados como proveitos ou ganhos para efeitos fiscais os lucros atribuídos no exercício em que se verifica o direito aos mesmos.”

Ou seja, assistimos, no plano fiscal, a uma derrogação do princípio acima enunciado, facto que, contabilisticamente, é salvaguardado pelo método de equivalência patrimonial, em que, como vimos, o proveito é reconhecido quando gerado em sede da empresa participada e assim reflectido na valorização da participação por parte da empresa participante.

No entanto, em termos fiscais, apenas se reconhecem os proveitos ou os custos aquando da sua efectiva imputação à participação, ou seja, no exercício da contabilização, que coincide com o da obtenção do resultado pela participada, da parte do resultado positivo da participada que lhe corresponder, ter-se-á que deduzir no campo 235 do Q07 o montante levado a crédito da conta 782 – Ganhos em empresas do grupo; se o resultado for negativo, ter-se-á que acrescer no campo 222 do Q07 o valor contabilizado a débito da conta 682 – Perdas em empresas do grupo.

No exercício em que a Assembleia-Geral da participada proceder à distribuição do resultado do exercício deverá ser acrescido o valor distribuído no campo 222 do Q07, uma vez que concorre para a formação do lucro tributável, em harmonia com o determinado no n.º 7 do art.º 18.º do CIRC, e nele não se encontra reflectido.

Retomando o exemplo anteriormente adoptado, deveriam efectuar-se as seguintes correcções fiscais:

1.ª hipótese:

O proveito contabilizado em 19X1 na conta 782 não é reconhecido fiscalmente, logo, $CF^- (C235, Q07) = 45$.

Em 19X2, aquando da atribuição dos dividendos, estamos um proveito fiscal que não o foi em termos contabilísticos, logo, $CF^+ (C222, Q07) = 30$.

Tratamento idêntico seria adoptado para a 2.^a e 3.^a hipótese.

Capítulo VIII - Regime de transparência fiscal

1 - Caracterização

O regime de transparência fiscal previsto na nossa legislação tem como principais objectivos, conforme se prevê no ponto 3 do relatório preambular do CIRC:

- A neutralidade fiscal, em que a tributação regista-se directamente na figura dos sócios;
- Combate à evasão fiscal, face à possibilidade de os sócios constituírem sociedades intermediárias com a finalidade de fuga ao imposto;
- Eliminação da dupla tributação economia dos lucros, na medida em que não será a sociedade a ser tributada mas sim directamente os seus sócios ou membros

Este regime possui carácter obrigatório, nos termos do **art.º 6.º do CIRC**, para as seguintes sociedades, residentes, adjectivadas de sociedades transparentes:

- a) Sociedades civis não constituídas sob a forma comercial: sociedades sem personalidade jurídica, que se confundem com os próprios sócios mediante a comunhão de interesses sobre os bens por ela detidos;
- b) Sociedades de profissionais, o que pressupõe que todos os sócios sejam pessoas singulares (ex: sociedades de ROC's, TOC's, advogados, médicos de uma determinada especialidade, etc), desde que:
 - se constituam para o exercício de uma actividade profissional;
 - a referida actividade deverá constar na lista a que alude o art.º 151.º do CIRS;
 - Todos os sócios deverão ser profissionais dessa mesma actividade.

Note-se ainda que, as **sociedades unipessoais**, desde que satisfaçam os requisitos anteriormente referidos, são consideradas sociedades profissionais

- c) Sociedades de simples administração de bens: são sociedades que limitam a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras actividades e cujos proveitos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos (art.º 6.º, n.º 4, al. b));

O presente diploma impõe ainda que estas sociedades sejam maioritariamente detidas, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, por um grupo familiar¹³⁷, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público

Estas sociedades transparentes, constituindo sujeitos passivos de IRC, deverão imputar directamente aos sócios a matéria colectável apurada nos termos do art.º 15.º, n.º 1 al. a) do CIRC, devendo estes integrá-la no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante os casos, mesmo que não ocorra distribuição de lucros.

Para o caso particular das sociedades civis e de acordo com o n.º 2 do artigo 66.º do Código do IRC, no âmbito da transformação de sociedades civis não constituídas sob forma comercial sob qualquer das espécies previstas no Código das Sociedades Comerciais, ao lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a transformação até à data desta é aplicável o regime de transparência fiscal, previsto pelo n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC. Significa que, durante o período em que decorre a transformação da sociedade, o lucro tributável apurado nos termos do Código do IRC, será imputado aos seus sócios, nos termos definidos pelo n.º 3 do artigo 6.º do CIRC.

Relativamente aos prejuízos anteriores à data da transformação, apurados nos termos do Código do IRC, podem ser deduzidos nos lucros tributáveis da sociedade resultante da transformação, até ao fim do sexto exercício posterior, contado a partir do exercício a que os mesmos se reportam, tal como estabelece o n.º 3 do artigo 66.º do CIRC.

¹³⁷ Grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive (art.º 6.º, n.º 4, al. c))

No caso particular dos sócios (pessoas singulares) das sociedades de transparência fiscal, a matéria colectável a imputar irá somar ao rendimento já líquido da categoria B, conforme dispõe o n.º 1 e n.º 2 do art.º 20.º do CIRS.

O n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS define o âmbito dos rendimentos empresariais, enquanto o artigo 28.º, no seu n.º 1 estipula as formas de determinação desses rendimentos, através da aplicação das regras decorrentes do regime simplificado ou com base na contabilidade, excluindo dessas formas de determinação os rendimentos dos sócios das sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, ao indicar para estes o regime de imputação especial definido no artigo 20.º do Código do IRS. Este regime considera o rendimento atribuído a cada sócio como rendimento líquido da categoria B, o que significa que será esse o valor a tributar, por aplicação directa das taxas de IRS, em vigor e, portanto, não será objecto de quaisquer deduções específicas previstas para essa categoria de rendimentos.

No caso particular dos sócios/membros, sujeitos passivos de IRC, (recorde-se que esta imputação verifica-se, tal como no caso das pessoa singulares, em termos fiscais, independentemente da sua efectiva atribuição), deverão proceder às correspondentes correcções fiscais (positiva, no caso de imputação de matéria colectável pelas sociedades transparentes – campo 205 do quadro 07 da mod. 22,).

A “posterior” efectiva distribuição dos dividendos deverá ser ignorada para efeitos de englobamento.

Desta forma, ao se imputar aos sócios a matéria colectável que, como já vimos, constitui o LT deduzido dos prejuízos fiscais, concluímos que os prejuízos apurados por este tipo de sociedades são reportados dentro da própria sociedade e não imputados aos respectivos sócios.

Quanto ao exercício em que se deve imputar a matéria colectável aos sócios, entende-se, tal como sucede nos ACE/AEIE, que deverá coincidir com o exercício a que essa matéria colectável (lucro tributável no caso dos ACE/AEIE) diz respeito.

No entanto, no exercício em que a sociedade transparente proceder à distribuição dos lucros já imputados em exercícios anteriores, os sócios pessoas colectivas (sujeitos a IRC) deverão deduzir, no campo em branco 237 do Q07, os lucros distribuídos, desde

que os mesmos se encontrem incluídos no resultado líquido do exercício, designadamente através da conta 78, de forma a evitar a sua dupla tributação.

- d) Agrupamentos Complementares de Empresas - ACE's (reguladas pelo DL n.º 430/73, de 25/08) e Agrupamentos Europeus de Interesse Económico - AEIE's (reguladas pelo DL n.º 148/90, de 09/05).

Conforme dispõe o **n.º 2 do art.º 6.º**, os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos do CIRC, dos ACE's e dos AEIE's, com sede ou direcção efectiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são também imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável, independente da deliberação da sua distribuição ou não¹³⁸.

Nestes termos, ao contrário do que acontece com as restantes sociedades transparentes, este tipo de sociedades imputa aos membros o lucro tributável (C205, Q07 do membro) ou o prejuízo fiscal (C227, Q07 do membro).

No exercício em que os lucros forem efectivamente distribuídos deverá ter-se em conta o já referido para as sociedades transparentes, no que à correcção fiscal negativa diz respeito.

Os membros deverão proceder às correspondentes correcções fiscais (positiva, no caso de imputação de lucro tributável – campo 205 do quadro 07 da mod. 22, ou negativa, no caso de prejuízo fiscal imputado – campo 227 do quadro 07 da mod. 22).

Caso, no entanto, se registe no exercício seguinte uma cobertura de prejuízos por parte dos membros do ACE/AEIE, se este afectar negativamente o resultado líquido desses mesmos sócios, dever-se-á acrescer no campo em branco (C225 do Q07) o montante dos prejuízos cobertos de forma a evitar que o lucro tributável seja duplamente influenciado (no ano da imputação do prejuízo e no ano da sua cobertura por parte do membro).

As sociedades de transparência fiscal estão sujeitas a retenção na fonte nos termos do art.º 88.º do CIRC.

¹³⁸ Tal como acontece nas sociedades transparentes, a imputação da matéria colectável/lucro ou prejuízo do exercício é efectuada aos sócios ou membros nos termos do acto constitutivo ou, na falta de elementos, em partes iguais (n.º 3 do art.º 6.º do CIRC).

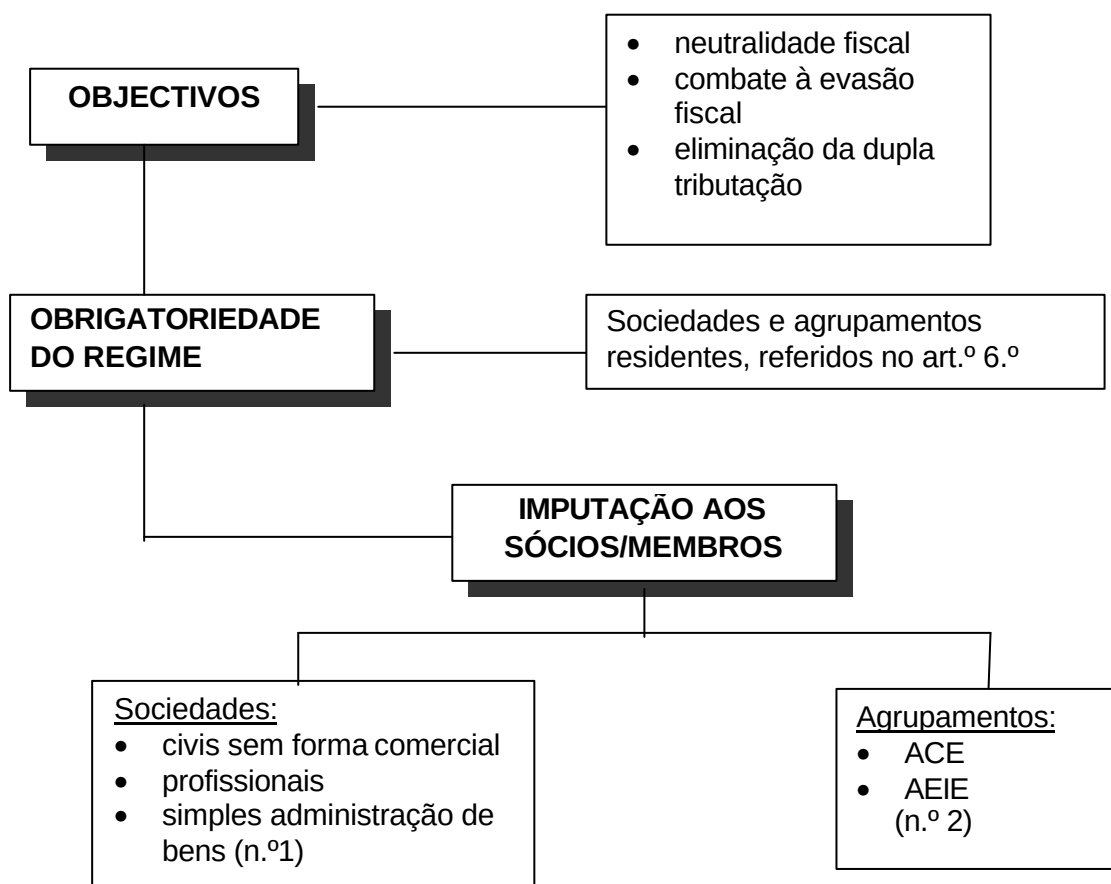
No entanto, **a imputação dos rendimentos aos sócios, tal como definida no art.º 20.º do CIRS, não está sujeita a essa mesma retenção**, conforme se depreende da al. h) do n.º 2 do art.º 5.º do CIRS.

Uma última nota para o facto de, no caso de intervenção da inspecção tributária junto das sociedades transparentes que determina uma correcção ao rendimento apurado e posteriormente imputado aos sócios, tal correcção possuirá um efeito correlativo, como não poderia deixar de ser, na esfera tributária dos próprios sócios, modificando a sua liquidação, cobrando ou anulando em consequência as diferenças apuradas, conforme dispõe o art.º 92.º do CIRC.

Daquelas correcções poderá resultar um dos motivos válidos à anulação oficiosa, total ou parcial por parte da DGCI de imposto que tenha sido liquidado, sempre que este se mostre superior ao devido, conforme dispõe a al. a) do n.º 1 do art.º 25.º do CIRC.

Esquemáticamente podemos caracterizar este regime especial de tributação da forma que se segue:

Figura n.º 12: Regime de transparência fiscal (Art.º 6.º)





2 - Sócios/membros não residentes

Caso os sócios ou os membros destas sociedades transparentes não sejam residentes em território português (a sociedade essa sim terá de ser residente), considera-se que essas entidades obtêm esses rendimentos através de um estabelecimento estável residente em Portugal (art.º 5.º, n.º 9).

De acordo com o Despacho de 13/12/2004, relativo ao Proc. n.º: 2071/02, a consideração da existência de estabelecimento estável em território português a que se refere o n.º 9 do artigo 5.º do CIRC aplica-se apenas para efeitos da imputação dos rendimentos prevista no artigo 6.º do mesmo diploma;

“Em consequência, estes sujeitos passivos não estão obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, quando os rendimentos obtidos no território português sejam apenas os referidos no n.º 9 do artigo 5.º do CIRC;

Deste modo, é permitida a apresentação da declaração modelo 22 de IRC, sem indicação de Técnico Oficial de Contas, quanto se trate de sujeito passivo não residente com estabelecimento estável em território nacional (campo 3 do Quadro 03.3) cuja declaração evidencie, em exclusivo, o preenchimento dos campos 205 e/ou 227 do Quadro 07. Isto é, nestas situações, os sujeitos passivos não poderão preencher qualquer outro campo deste Quadro, na medida em que isso evidenciaria a obtenção de outros rendimentos não enquadrados no n.º 9 do artigo 5.º do CIRC”.

3 - Transparência fiscal e o regime simplificado de determinação do lucro tributável

Nos termos do n.º 1 do art.º 53.º do CIRC, não beneficiam do regime simplificado de tributação as sociedades isentas ou as sociedades sujeitas a um regime especial de tributação, considerando-se “regime especial de tributação o regime de tributação do grupo de sociedades previstos nos art.ºs 63.º e 64.º do CIRC e o regime de transparência fiscal previsto no art.º 6.º do CIRC que desta forma não podem beneficiar daquele regime.

O n.º 13.º do art.º 53.º do CIRC abre, no entanto, uma exceção para as sociedades de profissionais que podem assim ficar abrangidas pelo regime simplificado de tributação, aplicando-se, no caso particular destas sociedades, os coeficientes previstos para os sujeitos passivos de IRS (0,20 para as vendas e 0,65 para os restantes proveitos) por forma a apurar o rendimento tributável da sociedade que será imputável aos respectivos sócios que o deverão somar ao rendimento líquido da categoria B, aplicando-se de igual forma a estas sociedades transparentes abrangidas pelo regime simplificado de tributação montante mínimo do lucro tributável igual a € 6250.

Caso não tenham quaisquer outros rendimentos desta categoria, então o rendimento imputado pela sociedade (ex: uma clínica médica dentária) constituirá por si só o rendimento líquido da categoria B, a englobar conjuntamente com os rendimentos líquidos das restantes categorias de rendimentos, por forma a determinar o rendimento líquido total.

4 - Obrigações de pagamento e declarativas

Nos termos do art.º 12.º as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, **salvo quanto às tributações autónomas previstas** no art.º 81.º, ou seja, despesas confidenciais ou não documentadas, das despesas de representação e dos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos (devendo, neste caso, preencher o Q 10 da mod. 22 em conformidade).

Estamos assim perante um tipo de sujeição eminentemente instrumental, na medida em que, devendo cumprir a generalidade das obrigações acessórias, este tipo de entidades não se encontram sujeitas à obrigação principal, ou seja, o pagamento do imposto conforme determina o art.º 12.º do CIRC.

Este pagamento do imposto será responsabilidade dos respectivos sócios ou membros (razão pela qual **não se aplica a estas sociedades a obrigação de efectuarem pagamentos por conta ou mesmo pagamentos especiais por conta**), remetendo-se para as “sociedades transparentes” a obrigação de determinação da matéria colectável, que no caso das ACE’s e AEIE’s se resume ao Lucro Tributável /Prejuízo Fiscal, e o conjunto de obrigações acessórias que lhe são inerentes, dirigidas à generalidade dos sujeitos passivos de IRC, nomeadamente as obrigações declarativas previstas no art.º 109.º.

Aliás, conforme estabelece o n.º 7 do art.º 109.º do CIRC, a não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal nos termos do artigo 6.º não as desobriga de apresentação ou envio das declarações referidas no n.º 1.

Em termos declarativos, estas sociedades deverão assinalar, simultaneamente, os campos 1 7, ou os campos 6 e 7 (no caso particular das sociedades profissionais sujeitas ao regime simplificado de tributação e enquadradas no regime de transparência fiscal¹³⁹) do quadro 03 da declaração mod. 22.

Em contrapartida, a imputação do rendimento tributável ocorre no Anexo G da Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal (DAICF).

Caso estejamos perante sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal (com exclusão dos ACE’s e dos AEIE’s) o total do rendimento a imputar, a colocar no campo G79 do quadro 034 daquele anexo, deverá ser transportado do campo 346 do quadro 09 da declaração de rendimentos mod. 22, ou seja, o valor da matéria colectável, nos termos do n.º 1 do art.º 6.º.

No caso particular de um ACE ou de um AEIE, deverá ser transposto para o campo G79 do anexo G da DAICF o valor inscrito no campo 240 do quadro 07 da mod. 22 (lucro fiscal) ou, alternativamente, do campo 239 daquele quadro (prejuízo fiscal), conforme dispõe o n.º 2 do art.º 6.º do CIRC.

Conforme dispõe o n.º 3 do art.º 6.º, a imputação daqueles rendimentos é efectuada aos sócios ou membros, consoante a situação, conforme consta no acto

¹³⁹ No caso particular das sociedades profissionais, poderão ainda estar, nos termos do n.º 13 do art.º 53.º do IRC, sujeitas ao regime simplificado de tributação, aplicando-se, no caso particular destas sociedades, os coeficientes previstos para o CIRS (0,20 e 0,65) por forma a apurar o rendimento tributável da sociedade que será imputável aos respectivos sócios que o deverão somar ao rendimento líquido da categoria B. Caso não tenham quaisquer outros rendimentos desta categoria, então o rendimento imputado pela sociedade (ex: uma clínica médica dentária) constituirá por si só o rendimento líquido da categoria B, a englobar conjuntamente com os rendimentos líquidos das restantes categorias de rendimentos, por forma a determinar o rendimento líquido total.

constitutivo (ex: na própria escritura de constituição), sendo que, na falta de elementos far-se-á em partes iguais.

Na perspectiva dos sócios ou membros, no caso de sujeitos passivos de IRS, deverão integrar o rendimento tributável proveniente da sociedade transparente no âmbito da categoria B, apresentando para tal o Anexo D da declaração periódica de rendimentos mod. 3.

No caso de sócios/membros sujeitos passivos de IRC deverão, como vimos anteriormente, proceder à correspondente correcção fiscal no quadro 07 da mod. 22.

Capítulo IX – Regime Especial de Neutralidade Fiscal

1 – Fundamentos e enquadramento

Existe uma norma transversal a todo o sistema fiscal, integrada em diversos códigos fiscais, que visa facilitar o processo de reestruturação empresarial, não o onerando financeiramente e permitindo a continuidade do exercício da actividade, permitindo a promoção da competitividade das empresas mesmo que por uma pessoa jurídica distinta, sem que tal implique o apuramento de resultados ou a tributação das transacções subjacentes.

Ao nível dos impostos sobre o rendimento, este princípio encontra-se vertido no art.º 38.º do CIRS e art.º 77.º do CIRC, cuja conjugação se mostra necessário para nos apercebermos das suas implicações.

A este nível, aquele princípio consubstancia-se na não tributação, ou melhor, da sua tributação diferida aquando da posterior realização, da transmissão da globalidade de um património (nele se incluindo bens e direitos constantes do Activo e obrigações registadas no passivo e correspondente situação líquida) afecto à actividade empresarial e profissional de uma pessoa singular, até então tributada em sede de IRS no âmbito da categoria B, em favor da realização (seja por via da sua constituição ou realização de um aumento de capital) do capital social de uma sociedade comercial (independentemente da sua forma comercial).

2 - Aplicabilidade ao nível do IRS (Art.º 38.º do CIRS)

A “fusão”¹⁴⁰ de uma actividade empresarial e profissional numa estrutura societária beneficia da aplicação do princípio da neutralidade fiscal (que será extensivo, como veremos, ao processo de fusão de sociedades). A aplicabilidade daquela princípio

¹⁴⁰ A colocação da palavra fusa entre comas não é, obviamente, inocente. De acordo com o art.º 67.º do CSC fusão é a operação que se pode realizar mediante a transferência global do património de uma ou mais sociedades para outra (sociedade incorporante) e a atribuição aos sócios daquelas de partes, acções ou quotas desta; ou mediante a constituição de uma sociedade, para a qual se transferem globalmente os patrimónios das sociedades fundidas, sendo aos sócios destas atribuídas partes, acções ou quotas da nova sociedade. Pressupõe assim uma operação realizada entre sociedades, o que não acontece neste caso em concreto, onde o que se assiste à integração de um negócio desenvolvido a título individual, por uma pessoa singular, tributada em sede de IRS, numa sociedade. No entanto, o espírito subjacente, no que à aplicação daquele princípio diz respeito é o mesmo.

vai derrogar, desde logo, a regra geral de intransmissibilidade de prejuízos na categoria B prevista no art.º 37.º do CIRS, conforme veremos adiante.

No entanto, não se esgota aí. Efectivamente, o art.º 38.º prevê a ausência de apuramento de resultado tributável na sequência da realização do capital social (seja pela sua constituição, seja pelo seu aumento e consequente subscrição) por via da transmissão da totalidade¹⁴¹ do património afecto ao exercício de uma actividade empresarial ou profissional (conforme a define o art.º 3.º do CIRS).

Para que se verifique esta ausência de tributação, o n.º 1 do art.º 38.º do CIRS elenca um conjunto de requisitos, cumulativos, a saber:

- A sociedade receptora daquele património tenha sede ou direcção efectiva em Portugal.
- A pessoa singular transmitente fique a deter de pelo menos 50% do capital da sociedade e a actividade exercida por esta seja substancialmente idêntica àquela que era exercida pela pessoa singular. Estamos aqui perante requisitos que possibilitem a existência de alguma identidade económica e de titularidade do capital, tendo em conta os objectivos subjacentes ao princípio da neutralidade fiscal anteriormente enunciado.
- Os elementos activos e passivos devem transitar para a sociedade pelos mesmos valores que estavam registados na contabilidade da pessoa singular, de acordo com as regras valorimétricas e de amortização previstas no CIRS e CIRC.
- Aquela valorização dos elementos transmitidos deve servir de referência (valor líquido dos elementos do activo e passivo) à valorização das partes sociais (quotas ou acções) recebidas em troca, tendo em vista o apuramento da mais valia na sua posterior transmissão.
- A sociedade para a qual o património é transmitido deverá disponibilizar uma declaração de compromisso em como serão respeitados os pressupostos elencados no art.º 77.º do CIRC e adiante enumerados.

O n.º 2 daquele articulado exclui deste regime de neutralidade fiscal a alienação dos bens que pertenciam à esfera particular do sócio e que foram por este afectos à sua actividade em que a tributação da respectiva mais-valia se encontrava, nos termos do

¹⁴¹ Note-se que aqui o legislador foi contundente ao se referir à totalidade do património, alargando claramente este limite, quando comparado com o estabelecido no n.º 4 do art.º 3.º do CIVA, no âmbito da aplicação deste mesmo princípio naquele imposto, onde refere “da totalidade de um património ou de uma parte dele susceptível de constituir um ramo de actividade independente.

art. 10.º n.º 3 al. b) diferida para a posterior alienação ou regresso à esfera particular, pelo que, se considera, por qualquer daquelas vias, agora realizada.¹⁴²

Finalmente, a Lei 16-A/2002 de 31 de Maio, ao aditar o n.º 3 ao art.º 38.º do CIRS, veio qualificar como rendimentos líquidos da categoria B ao ganhos decorrentes com a transmissão onerosa a qualquer título, dentro de um prazo de 5 anos após a transmissão anteriormente descrita, das participações sociais adquiridas no âmbito daquele processo.

Mais acrescenta que, se durante aquele período de 5 anos, se efectuarem-se operações sobre as partes sociais que beneficiaram do regime de neutralidade, consideram realizados os ganhos, majorados em 15% por cada ano que decorreu desde a transmissão do património para a realização do capital social.

3 - Aplicabilidade ao nível do IRC (Art.º 77.º do CIRC)

O art.º 77.º do CIRC perspectiva aquele princípio de neutralidade fiscal do ponto de vista da sociedade para a qual a totalidade do património afecto à actividade empresarial ou profissional exercida pela pessoa singular é transmitida.

Começa aquele articulado por reforçar a imposição definida no art.º 38.º n.º 1 al. c), ao impor os mesmos critérios de valorização do património. Acresce, no entanto, um conjunto de requisitos a ter em conta na determinação do lucro tributável da sociedade incorporante daquele património, a saber:

- O apuramento dos resultados relativos aos bens transmitidos opera como se aquela transmissão nunca ocorresse.
- As amortizações continuam a efectuar-se da mesma forma, ao mesmo ritmo e com base nos mesmos critérios.
- O enquadramento fiscal das provisões transferidas é o mesmo efectuado aquando da determinação do lucro tributável da pessoa singular.

No que aos prejuízos fiscais diz respeito¹⁴³ assistimos, como atrás referimos, a uma derrogação da regra geral de intransmissibilidade prevista no art.º 37.º do CIRS, na medida em que o n.º 2 do art.º 77.º prevê a possibilidade de transferência dos prejuízos

¹⁴² Tal como já referimos no capítulo dedicado às mais-valias, apura-se, simultaneamente, a mais-valia operada em sede de cat. G e em sede de cat. B.

¹⁴³ A temática dos prejuízos fiscais será analisada num capítulo próprio, no entanto, optamos por tratar desde já esta temática no caso particular em apreço.

fiscais da esfera da pessoa singular, apurados no âmbito da cat. B, para a esfera da sociedade, dedutíveis ao seu lucro tributável nos termos definidos pelo art.º 47.º do CIRC, que, aliás, já deveria ter sido respeitado em sede de IRS, coma limitação temporal de seis anos contados do exercício em que foram apurados.

No entanto, é imposto um limite quantitativo a esta dedução de prejuízos pela sociedade. Efectivamente, tal dedução apenas é efectuada até à concorrência de 50% de cada um dos lucros tributáveis, apurados em cada ano, pela nova sociedade. Obviamente, o remanescente, não dedutível, irá reportar para os exercícios seguintes nos termos do art.º 4.º do CIRC.

Capítulo X - Dedução de prejuízos (tratamento fiscal)

1 – Princípios subjacentes

A problemática associada à dedução dos prejuízos sempre teve, por parte do legislador fiscal, uma preocupação específica, que ao nível do IRS como, sobretudo, ao nível do próprio IRC, tendo-se vindo a assistir, progressivamente, a uma tentativa por parte do legislador em limitar o seu uso no âmbito do planeamento fiscal.

O sistema fiscal português não possui tradição, ao contrário do que acontece com alguns países da OCDE tais como os E.U.A, Reino Unido ou Alemanha, do reporte “para trás” dos prejuízos, facto que conduziria certamente a dificuldades de ordem administrativa e a uma maior imprevisibilidade das próprias receitas fiscais que, desta forma, estariam sempre condicionadas a evoluções futuras.

Sendo assim, o reporte de prejuízos irá acontecer, por regra, “para a frente”¹⁴⁴, numa óptica de solidariedade dos exercícios cuja independência apenas resulta da necessidade da periodização do lucro tributável.

Assiste-se também, por regra, ao princípio geral de intransmissibilidade dos prejuízos fiscais reportáveis, ou seja, estamos perante o critério da identidade jurídica, em que se exige a identidade jurídica entre a empresa que sofreu o prejuízo e a que efectua o reporte do mesmo. Esta regra será no entanto, como veremos, afastada em alguns casos excepcionais, como sejam, entre outros, os casos de transformação e fusão de sociedades.

¹⁴⁴ Na prática, a única situação em que tal se torna possível é na determinação do lucro tributável do período de liquidação das sociedades.

2 - Ao nível do IRS

O tratamento conferido pelo IRS, um imposto de carácter analítico-sintético, a este nível é curioso, se tivermos em conta que a regra geral imposta pelo n.º 1 do art. º55.º do CIRS prevê a comunicabilidade integral dos prejuízos apurados em qualquer categoria de rendimentos.

No entanto, logo de seguida, o mesmo articulado prevê um conjunto de limitações e regras específicas, a saber:

2.1 - Categoria F

O prejuízo apurado nesta categoria, decorrente da existência de deduções específicas, tais como despesas de manutenção e conservação ou o próprio IMI (art.º 41.º), superiores aos rendimentos brutos tipificados no art.º 8.º do CIRS, deverá ser reportado dentro da própria categoria de rendimentos (a deduzir aos lucros obtidos nos anos posteriores) nos **cinco anos seguintes** àquele a que respeitam.

2.2 - Categoria B

Quando ocorrer um resultado líquido negativo apurado nesta categoria de rendimentos (circunscrita, necessariamente, à determinação do lucro tributável com base na contabilidade e não no regime simplificado de tributação), prevê o legislador o seguinte:

- A perda só poderá ser deduzida nos **seis anos seguintes**, no âmbito desta categoria, não sendo englobada para efeitos de determinação do rendimento colectável do sujeito passivo, remetendo art.º 55, n.º 3 al. a) para as regras definidas no art.º 47.º do CIRC que adiante será analisado.
- Por outro lado, não nos podemos esquecer que esta categoria B resultou, por via da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, da unificação das anteriores categorias B, C, e D, pelo que, prevê ainda a al. b) e c), do n.º 3, do art.º 55.º do

CIRS que, numa situação em que o mesmo sujeito passivo pratique diversas actividades integradas na categoria B, não existe qualquer comunicabilidade das perdas resultantes do exercício de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, aos restantes rendimentos da categoria B (comerciais, industriais, profissionais)¹⁴⁵, apenas reportando dentro deste tipo de rendimentos nos seis anos seguintes. O inverso também se aplica, ou seja, o resultado líquido negativo apurado nas restantes actividades da categoria B não é igualmente comunicável aos rendimentos líquidos positivos resultantes do exercício de actividade agrícolas, silvícolas e pecuárias, mas apenas reportável, a rendimentos líquidos positivos das restantes actividades daquela categoria.

Não é estranho a este isolamento dos rendimentos agrícolas o regime transitório previsto no art 4.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 (Decreto-Lei que aprovou o Código do IRS), que estatui que os rendimentos da categoria B, decorrentes de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, não excluídos de tributação, serão considerados, para efeitos de IRS, apenas por 60%, 70%, 80% e 90% do seu valor, respectivamente nos períodos de tributação que se iniciem em 2001, 2002, 2003 e 2004.

Refira-se ainda que, art.º 37.º do CIRS estabelece uma regra geral de intransmissibilidade de prejuízos fiscais apurados no âmbito da categoria B, exceptuada no caso de sucessão por morte, aproveitando aqueles prejuízos ao sujeito passivo que o suceder que será, normalmente, em primeira instância, a própria herança indivisa.¹⁴⁶

Note-se no entanto que aquela intransmissibilidade de prejuízos fiscais também não se verifica por força da aplicação do regime de neutralidade fiscal aquando da entrada de património para a realização do capital de sociedade onde a actividade se integrará, como já vimos anteriormente.

¹⁴⁵ A alínea c) daquele n.º ainda obriga que os respectivos titulares dos rendimentos deverão, salvo se estiverem sujeitos ao regime simplificado, assegurar os procedimentos contabilísticos que permitam distinguir claramente os resultados das actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias dos das restantes actividades da categoria B. Pretendeu-se desta forma, tal como é definida nos comentários ao OE (2002) por parte do SEAF uma “clarificação no sentido de isolar os rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários em termos de comunicabilidade e de reporte das perdas com os restantes rendimentos da categoria B, enquanto se mantiver a tributação diferenciada dos primeiros em virtude do regime transitório existente.”

¹⁴⁶ A herança indivisa é considerada, para efeitos de tributação, como uma situação de continuidade. Assim, cada herdeiro será tributado relativamente à sua quota-parte nos rendimentos por ela gerados, nos termos do at.º 19.º do CIRS.

2.3 - Categoria G

Os n.ºs 5 e 6 do art.º 55.º do CIRS prevêem um tratamento diferente no que às deduções de prejuízos diz respeito, consoante estejamos a falar de mais-valias imobiliárias ou mobiliárias.

2.3.1 - *Mais-valias imobiliárias*

Neste caso particular, incluindo ainda a cessação onerosa de posições contratuais relacionadas com bens imóveis e a alienação de propriedade intelectual ou industrial, os prejuízos registados em determinado exercício só poderão ser deduzidos ao resultado líquido desta mesma categoria nos **cinco anos seguintes** àquele a que respeita, isto para activos adquiridos a partir de 01.01.2003, conforme estatui o Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro.

2.3.2 - *Mais-valias mobiliárias*

O saldo negativo apurado nas operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, pode ser reportado para os **dois anos seguintes**, dentro da mesma categoria de rendimentos, desde que se tenha optado pelo seu englobamento.¹⁴⁷

Sendo assim, as limitações acima evidenciadas à comunicabilidade das perdas esgotam a possibilidade de qualquer tipo de comunicabilidade, uma vez que não é possível registar-se um rendimento líquido negativo nas restantes categorias de rendimentos (A, E, H)¹⁴⁸

2.4 -Regime simplificado de tributação

¹⁴⁷ Nos termos do n.º 4 do artº 72.º do CIRS o saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º é tributado à taxa de 10%, sem prejuízo do seu englobamento por opção dos respectivos titulares residentes em território português, funcionando aquela taxa especial como uma retenção na fonte com carácter de pagamento por conta.

¹⁴⁸ No caso particular dos rendimentos da categoria A e H, as deduções específicas que lhes são consignadas têm por limite o próprio rendimento bruto.

Pela própria natureza do regime, não é possível, no âmbito da utilização deste regime no apuramento da matéria colectável da categoria B, apurar um resultado líquido negativo, uma vez que o lucro tributável resulta da aplicação de um coeficiente a montantes brutos positivos, em concreto:

Rendimento colectável:

$$0,20 \times \text{vendas} + 0,65 \times \text{restantes rendimentos (excluindo a variação de produção)} = 3.125 \text{ €}$$

Nestes termos, a questão que aqui se coloca ao nível da dedução de prejuízos são aqueles que são provêm de exercícios anteriores ao da aplicação do regime simplificado de tributação, que, nos termos do n.º 4 do art.º 55.º do CIRS, serão dedutíveis (com o limite temporal de 6 anos imposto no n.º 3 daquele art.º). No entanto, após deduzir estes prejuízos ao rendimento colectável determinado da forma que acima se definiu, não poderá resultar um rendimento tributável (que será objecto de englobamento e tributado nos termos gerais, conforme estatui o n.º 3 do art.º 31.º do CIRS) inferior a 3.125 €, pelo que poderemos redefinir a fórmula acima exposta:

Rendimento colectável:

$$0,20 \times \text{vendas} + 0,65 \times \text{restantes rendimentos (excluindo a variação de produção)} - \text{prejuízos de exercícios anteriores (de n-1 a n-6)} = 3.125 \text{ €}$$

3 - Ao nível do IRC

3.1 – Princípio da identidade jurídica

Conforme determina o n.º do **art.º 15.º do CIRC**:

Relativamente às pessoas colectivas e entidades referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos dos artigos 17.º (RL +/- VP +/- CF) e seguintes, dos montantes correspondentes a:

- 1) Prejuízos fiscais, nos termos do artigo 47.º;

2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro¹⁴⁹;

O regime fiscal de dedução de prejuízos em sede de IRC é, em tudo idêntico, ao que foi referido para a categoria B do IRS, aliás, sendo mesmo que nesta categoria é efectuada uma remissão expressa para o **art.º 47.º do CIRC** onde é tratada esta temática da dedução de prejuízos fiscais, de acordo com o qual:

“Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.” (aplicável aos prejuízos fiscais gerados a partir de 01.01.1996¹⁵⁰)

Note-se que, caso o sujeito passivo opte por alterar o seu período de tributação, mediante a faculdade prevista no n.º 3 do art.º 8.º do CIRC, tendo subjacente motivos de ordem económica (como é o caso da sazonalidade da actividade), pode ocorrer um período de tributação inferior a um ano, que neste caso é balizado pelo início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período. Nestes casos, aquele período não conta, de acordo com o estipulado no n.º 6 do art.º 47.º, para aquela limitação.

O n.º 2 daquele art.º prevê ainda que nos exercícios em que o lucro tributável seja apurada por recurso a métodos indirectos, não são dedutíveis os prejuízos provenientes de exercícios anteriores, não deixando o referido exercício de entrar na contagem dos seis anos.

Chamamos ainda a atenção para o estipulado no n.º 7 do art.º 47.º ao mencionar que os prejuízos fiscais respeitantes às sociedades mencionadas no n.º 1 do artigo 6.º (sociedades de transparência fiscal) são deduzidos unicamente dos lucros tributáveis das mesmas sociedades.

3.2 - Princípio da identidade económica

¹⁴⁹ Remetemos, ao longo deste manual, as matérias relacionadas com os benefícios fiscais, para a disciplina que se encontra dedicada a estas matérias no curso de pós-graduação.

¹⁵⁰ Esta possibilidade de “reporte para a frente” dos prejuízos fiscais irá originar, no âmbito da DC n.º 28, a um activo por impostos diferidos.

Finalmente o n.º 8 (antes do OE Rectificativo) do art.º 47.º do CIRC prevê uma medida anti-evasiva, a saber:

“O previsto no n.º 1 deixa de ser aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que foi modificado o objecto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida”

É assim acolhido o princípio da identidade económica (a acumular ao princípio da identidade jurídica): a actividade em que foi obtido o prejuízo deve ser substancialmente idêntica à actividade que gerou o lucro tributável a que aquele irá ser deduzido.

Esta exigência legal visa evitar procedimentos evasivos traduzidos na aquisição de empresas com elevados prejuízos reportáveis para nelas exercer uma actividade lucrativa. No entanto é ainda admitida a possibilidade, no n.º 9 daquele artigo, de reporte com mudança de actividade se desta resultar vantagens para a economia, com prévia autorização do Ministro das Finanças.

3.3 – Princípio da titularidade do capital (OE rectificativo/2005)

O OE rectificativo que altera o OE para 2005 (Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho) introduziu novidades ao nível do regime fiscal do reporte de prejuízos em sede de IRC, alterando a redacção do n.º 8 ao art.º 47, a saber:

“8 - O previsto no n.º 1 deixa de ser aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos, foi modificado o objecto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida ou que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto.”

Sendo assim é aditado ao princípio da identidade económica que já era preceituado naquele articulado o critério da titularidade do capital social: o regime de reporte deixa de ser aplicável sempre que, para além de outros requisitos, **tenha havido alteração da titularidade de, pelo menos, 50 % do capital social ou da maioria dos votos**

Assistimos assim a um estreitamento dos requisitos à dedutibilidade dos prejuízos fiscais reportados.

A nova limitação poderá ser ultrapassada caso o sujeito passivo solicite autorização ao Ministro das Finanças em momento anterior¹⁵¹ ao da transmissão das participações sociais ou dos direitos de voto.

Tal requerimento, ao contrário das situações descritas no art.º 69.º (operações de fusão, cisão, entrada de activos e transferência de estabelecimentos estáveis) em que é apresentado até ao final do mês seguinte ao do pedido de registo das referidas operações na CRC, deverá conter os motivos económicos subjacentes à tomada da decisão, o que nos parece algo controverso, dado que o requerimento será efectuado pela entidade onde os prejuízos são gerados (quem possui legitimidade procedimental), mas os motivos da operação económica terão de ser revelados a esta por quem procedeu à aquisição da participação social.

3.4 – Regime simplificado de tributação

No que ao regime simplificado diz respeito aplica-se, na íntegra, o referido para o IRS, sendo que neste caso a fórmula utilizada seria:

Rendimento colectável:

$0,20 \times \text{vendas} + 0,45 \times \text{restantes rendimentos (excluindo a variação de produção e trabalhos para a própria empresa)} - \text{prejuízos de exercícios anteriores (de } n-1 \text{ a } n-6) = 3.125 \text{ €}$

4 - Regime de tributação do grupo de sociedades

No âmbito do regime especial de tributação do grupo de sociedades¹⁵², no que ao caso particular da dedução de prejuízos diz respeito, existe um conjunto de condicionalismos impostos à dedução de prejuízos fiscais, a saber:

¹⁵¹ Um problema colocado, a este nível, pela KPMG está relacionado com empresas cotadas em bolsa em que este requerimento constituiria uma manifestação de intenções que poderá constituir um factor de instabilidade nos mercados de capitais.

- Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em exercícios anteriores ao do início de aplicação do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite/concorrência do lucro tributável da própria sociedade a que respeitam. Visa-se aqui, de forma clara, evitar a aquisição de sociedades com prejuízos crónicos para ao aproveitar na dedução ao lucro tributável do grupo¹⁵³.
- Os prejuízos fiscais do grupo apurados em cada exercício do período de aplicação do regime só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo;
- Terminada a aplicação do regime relativamente a uma sociedade do grupo, não são dedutíveis aos respectivos lucros tributáveis os prejuízos fiscais verificados durante os exercícios em que o regime se aplicou, podendo, porém, ainda ser deduzidos, nos termos e condições do n.º 1 do artigo 47.º (seis anos), os prejuízos a que se refere 1.º ponto, relativamente aos quais não tenha havido a possibilidade de terem sido totalmente deduzidos ao lucro tributável do grupo. Termina assim, face ao regime anteriormente previsto, a possibilidade de reporte de prejuízos em caso de saída.
- Quando houver continuidade de aplicação do regime após a saída de uma ou mais sociedades do grupo, extingue-se o direito à dedução, no âmbito do próprio grupo, da quota-parte dos prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades. Verifica-se assim uma total eliminação do reporte em caso de saída, ou seja, a sociedade que sai do grupo não pode “levar com ela” os seus próprios prejuízos apurados dentro do grupo e por estes ainda não absorvidos, por outro lado, o próprio grupo também não pode continuar a beneficiar da quota parte dos prejuízos fiscais do grupo que se devem ao “contributo” da sociedade que dele sai.

¹⁵² As regras a que deve obedecer a constituição do grupo por forma a beneficiar deste regime especial de tributação estão elencadas no art.º 63.º do CIRC.

¹⁵³ De acordo com este regime especial e à luz do art.º 64.º do CIRC, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da **soma algébrica** dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais, apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. O montante obtido nos termos do número anterior é corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais.

Prevê ainda o n.º 2 do art.º 65.º do CIRC (Redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro – OE) as seguintes situações relacionadas com processos de fusão¹⁵⁴:

- No caso de fusões de sociedades pertencentes ao grupo durante a aplicação do regime especial de tributação os prejuízos fiscais pertencentes à sociedade fusionada decorrentes de exercícios anteriores ao do início, para estas, da aplicação do referido regime, poderão ser deduzidos ao lucro tributável do próprio grupo, até ao limite do lucro tributável da nova sociedade que resultou do processo de fusão. Recorde-se que se entrada para o grupo da nova empresa não se desse por via do processo de fusão, os os prejuízos dos exercícios anteriores só eram dedutíveis ao lucro da própria sociedade, conforme vimos no ponto 1.
- Da mesma forma, no caso de uma sociedade do grupo incorporar, por via de fusão, uma sociedade não pertencente ao grupo (sociedade fusionada), o prejuízo da sociedade fundida proveniente de exercícios anteriores ao da fusão, poderá ser agora deduzido ao lucro tributável do grupo, tendo por limita o definido pelo lucro tributável da nova sociedade.

Estamos, nestas duas situações associadas a processos de fusão, perante um regime de dedutibilidade dos prejuízos mais favorável, sobretudo se a sociedade que incorpora a sociedade fusionada detiver, à proporção, elevados lucros tributáveis que possam subir o limite de dedutibilidade dos prejuízos da(s) sociedade(s) fusionada(s). Face às evidentes vantagens associadas, esta dedutibilidade de prejuízos encontra-se pendente de autorização ministerial.

5 - Transformação de sociedades

Regime aplicável

Verifica-se aqui um tratamento de **neutralidade fiscal**, estipulando o **n.º 1 do art.º 66.º** que:

¹⁵⁴ As fusões de sociedades são disciplinadas no capítulo IX (art.ºs 97.º a 117.º) do Código das Sociedades Comerciais).

“A transformação de sociedades, mesmo quando ocorra dissolução da anterior, não implica alteração do regime fiscal que vinha sendo aplicado nem determina, por si só, quaisquer consequências em matéria de IRC, salvo o disposto nos números seguintes.”

Pressupõe-se assim que, mantendo o mesmo regime fiscal, se mantém a dedutibilidade dos prejuízos.

Estamos perante uma medida de afastamento excepcional da regra geral da intransmissibilidade de prejuízos fiscais reportáveis configurada no princípio da identidade jurídica anteriormente referido.

No caso particular transformação de sociedade civil não constituída sob forma comercial (às quais não é reconhecida personalidade jurídica) em sociedade sob qualquer das espécies previstas no Código das Sociedades Comerciais, ao lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a transformação até à data desta é aplicável o regime previsto no n.º 1 do artigo 6.º, ou seja, o regime de transparência fiscal, imputando-se a matéria colectável aos sócios.

Quanto aos prejuízos fiscais anteriores à transformação, o n.º 3 do art.º 66.º permite que os mesmos possam ser deduzidos, nos termos do art.º 47.º (seis anos seguintes), aos lucros tributáveis da sociedade resultante da transformação.

6 - Dedução de prejuízos em caso de fusões

De acordo com art.º 97.º do Código das Sociedades Comerciais, duas ou mais sociedades, ainda que tipo diverso, podem fundir-se mediante a sua reunião numa só, sendo que a fusão pode realizar-se mediante:

- A transferência global do património de uma ou mais sociedades (“sociedade fundidas”) para outra (“sociedade beneficiária”) e a atribuição aos sócios daquelas de partes, acções ou quotas desta (“fusão por absorção”);
- A constituição de uma nova sociedade (“sociedade beneficiária”), para a qual se transferem globalmente os patrimónios das sociedades fundidas, sendo aos sócios destas atribuídas partes, acções ou quotas da nova sociedade.

O art.º 67.º do CIRC prevê um regime fiscal aplicável às fusões e cisões por forma a assegurar a neutralidade fiscal deste tipo de operações, não havendo lugar ao apuramento de qualquer resultado por virtude da transmissão dos elementos

patrimoniais em consequência da fusão ou cisão, tratando-se da adopção de um espírito de continuidade do exercício da actividade, diferindo-se a tributação para o momento em que a “sociedade beneficiária” realizar os proveitos relacionado com os activos transferidos no processo de fusão, desde que sejam respeitados os requisitos elencados naquele artigo.

Está assim, desde logo, subjacente neste processo de fusão a extinção das sociedades fundidas, transmitindo-se os seus direitos e obrigações para as sociedades beneficiárias.

Nestes termos, entendeu a administração Fiscal que o trespasse nunca poderia beneficiar do regime de neutralidade fiscal subjacente ao tratamento fiscal conferido às fusões e cisões, na medida em que, as operações de trespasse, que se consubstanciam numa transferência de activos e passivos mediante a fixação de uma contraprestação a pagar à sociedade cedente, não conduzindo à dissolução e extinção da sociedade transmitente, não têm qualquer enquadramento no artigo 67.º do Código do IRC. Nestes termos, não cabendo as operações em causa no regime de neutralidade fiscal estabelecido no artigo 67.º do Código do IRC, deve considerar-se que se subsumem ao regime geral, conforme dispõe o Despacho da DGCI, de 09.11.2003 (relativo ao Proc.º 3 83/2003).

No que ao caso particular da **dedução de prejuízos** diz respeito, de acordo com o preceituado no n.º 1 do **artigo 69.º do Código do IRC**, sempre que se verifique uma operação de fusão, os prejuízos fiscais gerados nas sociedades fundidas podem, mediante autorização¹⁵⁵, ser deduzidos aos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante¹⁵⁶, no prazo previsto no n.º 1 do art.º 47.º (seis anos seguintes).

Para que a referida autorização seja dada deverá ser demonstrado que a fusão teve subjacentes razões económicas válidas que o n.º 2 do art.º 69.º exemplifica¹⁵⁷,

¹⁵⁵ Mediante requerimento dos interessados entregue na Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do mês seguinte ao do registo da fusão na conservatória do registo comercial.

¹⁵⁶ Consoante a operação se realize através da constituição de uma nova sociedade para a qual se transferem globalmente os patrimónios das sociedades fundidas ou através da transferência global do património de uma ou mais sociedades para outra.

Conforme estabelece o n.º 1 do art.º 112.º do CSC, as sociedades fundidas extinguem-se transmitindo-se os seus direitos e obrigações para a sociedade incorporante ou para a nova sociedade, consoante a modalidade de fusão adoptada (artigo 112.º, n.º 1 do CSC).

¹⁵⁷ A concessão da autorização está subordinada assim à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, devendo, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 221/2001, de 7 de Agosto, ser fornecidos para esse efeito todos os elementos necessários ou convenientes ao perfeito conhecimento da operação visada, tanto nos seus aspectos

salvaguardando assim o recurso à fusão como forma de manipulação contabilístico-fiscal, ou outras situações diversas.

No âmbito do espírito da neutralidade fiscal a conferir a este tipo de operações, constatamos assim uma medida de afastamento excepcional do regime geral de intransmissibilidade dos prejuízos fiscais reportáveis, consagrado no artigo 47.º do Código do IRC.

Refere ainda o n.º 4.º do art.º 69.º que, no despacho de autorização pode ser fixado um plano específico de dedução dos prejuízos fiscais a estabelecer o escalonamento da dedução durante o período em que pode ser efectuada e os limites que não podem ser excedidos em cada exercício.

De forma a evitar um tratamento diferenciado consoante a autorização que seja conferida, o Despacho do SEAF, de 14.03.02 já previa algumas normas reguladoras.

É no entanto a recente circular 7/2005, que vem estabelecer condições mais objectivas no sentido da uniformização das decisões no âmbito da definição do referido plano específico de dedução de prejuízos, determinado que a dedução dos prejuízos fiscais transmitidos por uma sociedade fundida seja limitada, em cada exercício:

- Quando se trate de uma operação de fusão por incorporação, ao acréscimo do lucro tributável da sociedade incorporante relativamente ao lucro tributável apurado por esta sociedade no exercício anterior ao da fusão adicionado¹⁵⁸, quando for o caso, dos lucros tributáveis das demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, apurados nesse mesmo exercício;

Ex. A soc. X funde-se com a soc. Z e H (constituída em 1/1/n-1), subsistindo a soc. X (sociedade incorporante).

dados:

LT em n-1 da soc X: 100.000

LT em n da soc X: 140.000

LT em n-1 da soc. Z: 30.000

jurídicos como económicos. Estes elementos encontram-se elencados na Circular 6/2002 da Direcção de serviços do IRC, que entretanto foi substituída pela Circular 7/2002.

¹⁵⁸ Isto constitui uma novidade face ao estipulado no Despacho do SEAF, de 14.03.02.

PF em n-1 da soc. H: 80.000

Nestes termos, a dedução de prejuízos proveniente da soc. H tem por limite $(140.000 - 100.000) + 30.000 = 70.000$, pelo que a sociedade X, que resultou do processo de fusão, pode deduzir ao seu LT em n o PF de 70.000¹⁵⁹

- Quando se trate de uma fusão por constituição de uma nova sociedade, ao acréscimo de lucro tributável da nova sociedade relativamente ao resultado da soma dos lucros tributáveis apurados pelas demais sociedades fundidas, com exceção da sociedade transmitente dos prejuízos, no exercício anterior ao da fusão;

Exemplo: A soc. X, Z e H, fundem-se e formam a sociedade Y (sociedade incorporante).

LT em n-1 da soc X: 100.000

LT em n-1 da soc. Z: 30.000

PF em n-1 da soc. H: 80.000 – soc transmitente dos prejuízos (prejuízos reportáveis de exercícios anteriores e não absorvidos pela sociedade: 60.000)

LT em n da soc. Y: 145.000

Limite da dedutibilidade dos prejuízos: $145.000 - (100.000 + 30.000) = 15.000$, pelo que dos 60.000 de PF reportável apenas será absorvido, no exercício n o valor de 15.000, reportando o restante para exercícios posteriores (não esquecendo o limite temporal da dedutibilidade previsto no art.º 47.º, ou seja, os seis anos.

- Nos casos referidos nas alíneas anteriores, o limite da dedução dos prejuízos fiscais resultantes da aplicação das regras aí estabelecidas não poderá exceder, em cada exercício, o montante do lucro tributável da sociedade incorporante, ou da nova sociedade, correspondente à proporção entre o valor do património líquido da sociedade fundida e o valor do património líquido de todas as sociedades envolvidas na operação, determinados com base no último balanço anterior à fusão.

¹⁵⁹ Em exercícios posteriores a fórmula para determinar aquele limite de dedutibilidade mantém-se, sendo que em n+1 os valores de referência a utilizar para o cálculo do acréscimo seria na mesma o ano anterior à fusão, ou seja, n-1.

Uma última nota para o facto de estar prevista a possibilidade de recuperação dos prejuízos pelo estabelecimento estável situado em território Português de sociedades da União Europeia ou estabelecimento estável de sociedades com sede em Portugal (nº 5 do artigo 69º CIRC).

Bibliografia

AGUIAR, Nina Teresa Sousa Santos. (2003). *Modelos Normativos de Relação entre Lucro Tributário e Contabilidade Comercial*, Fiscalidade, Edição do Instituto Superior de Gestão, n.ºs 13/14, Janeiro/Abril: 39-49.

ALBÀ, Sonia Martín. (2004). *Gastos Contables y Gastos Fiscales en el Impuesto sobre Sociedades*, dissertação apresentada no departamento de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Pompeu Fabra para a obtenção do grau de Doutor em Direito.

ALMEIDA, José Joaquim Marques. (s/d). *Os Prejuízos Fiscais Compensáveis: Uma Abordagem Internacional*, Fisco, n.º 72/73:85-99

ALMEIDA, Luiz Chaves. (1989). *Nota Sobre as Variações Patrimoniais Positivas e Negativas no Código do IRC*, Fisco, n.º 4, Janeiro: 22-23.

ALMEIDA, Aníbal. (2000). *Teoria Pura da Imposição*, Almedina.

ARENS, A.A.; ELDER, R.J. e BEASLEY, M. S. (2002), *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*, New Jersey: Prentice Hall, 9.ª edição.

BARREIRA, Rui. (1989). *As Despesas Confidenciais ou Indocumentadas Após a Reforma Fiscal*, Fisco, n.º 6, Março: 10-12.

BARREIROS, J. A. R. Martins; TEIXEIRA, Manuel A. Costa; FERREIRA, Henrique Quintino. (1984). *Código da Contribuição Industrial – Anotado e comentado*, Rei dos Livros, Lisboa.

BASTO, José Xavier. (2001). *O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária*, Fiscalidade, n.º 5: 5-21

BERNARDES, Carlos. (1989). *Que Base para a Tributação das empresas: Lucro Contabilístico ou “Cash-Flow” ?*

BRAGA, António Pedro. (2003). *As Liberdades de Circulação na União Europeia e a Tributação Directa das Empresas: Convergência Adiada*, Fisco, n.º 109/110, Setembro, Ano XIV: 47-65

CÂMARA, Francisco de Sousa. (1999). *A Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e os Preços de Transferência na LGT*, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis: 338-386.

CAMPOS, Diogo Leite. (1993). *A Determinação Administrativa da Matéria colectável: fixação de Rendimentos e Avaliação de Bens*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 370, Abril-Junho: 35-47.

CAMPOS, Diogo Leite. (1973). *A Tributação das Pequenas e Médias Empresas Comerciais e Industriais*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.ºs 173-174, Maio-Junho: 87-97.

CAMPOS, Diogo Leite; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite. (2000). *Direito Tributário*, Almedina, 2.ª edição.

CARDONA, Maria Celeste. (1997). *Faculdades da Administração em Matéria de Determinação de Tributos*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 385, Janeiro-Março: 113-132.

CARDONA, Maria Celeste. (1983). *O Regime e a Natureza da Discricionariedade Técnica*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.ºs 289/291, Janeiro-Março: 155-250.

CARVALHO, António Joaquim; ALEXANDRE, Mário Alberto. (1984). *Aspectos Gerais do Sistema Fiscal Português*, Colóquio sobre o Sistema Fiscal (comemoração do XX aniversário do Centro de Estudos Fiscais), DGCI, Lisboa: 104-154.

CARVALHO, António Joaquim; SANTOS, José Carlos Gomes. (1987). *Nível e Estrutura da Fiscalidade Portuguesa – Comparações Internacionais*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.ºs 346-348, Outubro-Dezembro: 7-72.

CASTELO BRANCO, Manuel Emílio Mota de Almeida. (2000). *Estruturas Conceptuais da Informação Financeira – Uma Análise Comparativa*, dissertação de mestrado submetida à Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, Braga

CATARINO, João Ricardo. (2001). *Ajudas de Custo – Algumas Notas Sobre o Regime Fiscal Substantivo e Fiscal*, Fisco, n.º 97/98, ano XII, Setembro: 77-91.

CATARINO, João Ricardo. (1999). *Para Uma Teoria Política do Tributo*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, n.º 184, Lisboa.

CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45103, de 1 de Julho de 1963. (1976). Imprensa Nacional – Casa da Moeda: Lisboa

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. (2001). *Para um Mercado Interno sem Obstáculos Fiscais: Estratégia Destinada a Proporcionar às Empresas uma Matéria Colectável Consolidada do imposto Sobre as Sociedades Para as suas Actividades a Nível da UE*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 404, Outubro-Dezembro: 149-225.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. (2001). *A Política Fiscal da União Europeia – Prioridades para os Próximos Anos*, in http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/official_doc/com/taxation/com20012160/com2001260_pt.pdf, acedido em 29-11-2003.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA. (2001). *Directriz Contabilística n.º 28: Impostos Sobre o Rendimento*.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA. (1999). *Directriz Contabilística n.º 26: Rédito*.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA. (1997). *Directriz Contabilística n.º 18: Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites*.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA. (1992). *Directriz Contabilística n.º 08: Clarificação da expressão «regularizações não frequentes e de grande significado» relativamente à conta 59 – Resultados transitados*.

COMISSÃO DA REFORMA DA FISCALIDADE INTERNACIONAL PORTUGUESA. (1999). *Relatório Final da Comissão da Reforma da Fiscalidade Internacional Portuguesa*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 395, Jul-Set: 103-169.

COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL. (1996), *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Ministério das Finanças.

COMITÉ DE REFLEXÃO DE PERITOS INDEPENDENTES SOBRE A FISCALIDADE DAS EMPRESAS. (1992). *Conclusões e Recomendações do Comité de Reflexão de Peritos Independentes sobre a Fiscalidade das Empresas*, tradução de Teresa Curvelo, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 366, Abril-Junho.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA. (2003). Almedina, Coimbra.

CORTE-REAL, Carlos Pamplona. (1982), *Curso de Direito Fiscal*, Cadernos de ciência e Técnica Fiscal.

COSTA, Carlos Baptista da; ALVES, Gabriel Correia. (1999). *Contabilidade Financeira*, Vislis Editores, 3.ª edição.

DOURADO, Ana Paula. (1995). *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 379, Julho-Setembro: 47-97.

ESTEVES, Raul. (1999). *Princípios e Orientações Vigentes na União Europeia em Matéria Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 398, Janeiro-Março: 89-125.

FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga. (1988). *O Conceito de Rendimento no Imposto Sobre as Pessoas Colectivas*, Fisco, n.º 15, Outubro: 3-6.

FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga; LANÇA, Maria dos Prazeres Rita. (1985). *A Reavaliação dos Elementos do Activo Imobilizado das Empresas*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, nºs 322/324, Outubro-Dezembro: 145-273.

FAVEIRO, Vítor. (2002). *O Estatuto do Contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora.

FEIO, Diogo. (2002). *Jurisprudência Fiscal Anotada*, Almedina, Coimbra: 11-22.

FERNANDES, José Domingos Silva. (2003). O Código do IRC e as Directivas Contabilísticas da União Europeia, *Revisores & Empresas*, n.º 23, Out/Dez: 26-29.

FERREIRA, António Gomes. (s/d). *Dicionário de Latim Português*, Porto Editora.

FERREIRA, Eduardo Paz. (2002). Aspectos de Harmonização Fiscal Europeia, *Fisco*, n.º 105/106, Novembro, ano XIII: 3-19

FERREIRA, Eduardo Paz; FERREIRA, Rogério M. Fernandes; AMADOR, Olivio A. Mota. (1996). *Jurisprudência Fiscal Constitucional*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, vol. 1, tomo I

FERREIRA, Leonor Fernandes (1992). *Práticas de Divulgação de Informações Contabilístico-Financeiras pelas Empresas Portuguesas – Aspectos Formais e Substanciais*, in Estudos de Homenagem a F. V. Gonçalves da Silva, ISEG – Económicas: 225-238.

FERREIRA, Rogério Fernandes. (2003a). *Fiscalidade e Contabilidade – Estudos Críticos, Diagnósticos, Tendências*, Editorial Notícias, Lisboa.

FERREIRA, Rogério Fernandes. (2003b). *Um Olhar Sobre Alguns Aspectos da Nossa Fiscalidade*, *Fisco*, n.º 109/110, Ano XIV, Setembro: 21-34.

FERREIRA, Rogério Fernandes. (2002). A Tributação das Empresas (compilações de reflexões), *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 230, vol. LVIII.

FERREIRA, Rogério Fernandes. (1993). *Contabilidade e Fiscalidade (Algumas Reflexões)*, Estudos (XXX aniversário do Centro de Estudos Fiscais), DGCI, Lisboa: 217-235.

FERREIRA, Rogério Fernandes. (2002). *A Tributação das Mais-Valias*, *Fisco*, n.º 101/102, ano XIII, Janeiro: 3-12.

FERREIRA, Rogério Fernandes. (2001). *A Propósito de Impostos Diferidos (Activos e Passivos)*, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 430, Julho: 551-552.

FERREIRA, Rogério Fernandes. (1984). *A Tributação do Lucro (alguns subsídios para futura revisão)*, Colóquio sobre o Sistema Fiscal (XX aniversário do Centro de Estudos Fiscais), DGCI, Lisboa: 556-593.

FERREIRA, Rogério Fernandes. (1983a). *Normalização Contabilística*, dissertação para doutoramento em Organização e Gestão de Empresas, do Instituto Superior de Economia da Universidade Técnica de Lisboa, Ed. Livraria Armado, Lda., Coimbra.

FERREIRA, Rogério Fernandes. (1983b). *O Lucro (estudo económico, contabilístico e jurídico-fiscal)* in Estudos (XX aniversário do Centro de Estudos Fiscais), vol. II, Lisboa: 775-827.

FERREIRA, Rogério Fernandes. (1973). *O Lucro e a Tributação das Empresas (Reflexões)*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.ºs 171-172, Março-Abril: 95-109.

FERREIRA, Rogério Fernandes. (1972). *A Tributação do Lucro Real*, 2.^a edição: Lisboa

FREITAS, João José Garcia e TELES, Joaquim Soares. (?). *Código da Contribuição Industrial Anotado*, Biblioteca Jurídica Atlântica, 2.^a edição: Coimbra.

FREITAS, Maria Ascensão Meireles Dias. (2001). Impostos Diferidos, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, Agosto/Setembro, n.ºs 431-432: 586-590.

FREITAS, Maria Ascensão Meireles Dias. (2001). *Impostos Diferidos*, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, Outubro, n.º 433: 631-636.

GIANNINI, Sílvia. (2001). *Mercado Interno e Fiscalidade: Aspectos Económicos* (tradução de Arlindo N. M. Correia), Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 401, Janeiro-Março: 125-156.

GOMES, Nuno Sá. (1996). *Manual de Direito Fiscal (volume II)*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, n.º 174, Lisboa.

GOMES, Nuno Sá. (1993). *As Garantias dos Contribuintes: Algumas Questões em Aberto*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 371, Julho-Setembro: 21-138.

GOMES, Nuno Sá. (1993b). *O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Imposto*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 371, Julho-Setembro: 143-178.

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha. (2002). *A Teoria do Incremento Patrimonial no CIRC*, *Jornal de Contabilidade da APOTEC*, n.º 300, Março/2002.

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha. (2002). *Correcções Relativas a Exercícios Anteriores (POC e CIRC)*, *Revista TOC*, n.º 2, Novembro.

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha (2001). *Estudo do Resultado Contabilístico ao Resultado Fiscal*, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, *Revista de Economia, Finanças e Contabilidade*, Ano 33.º, Outubro, n.º 433: 620-628.

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha. (2000). *O Sistema Contabilístico e Fiscal Português. Uma Abordagem aos Relatórios e Contas das Empresas*, Vislis Editores.

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha. (1997). *Contabilidade. Fiscalidade. Auditoria. Breves Reflexões*, edição do autor, Braga.

GUIMARÃES, Vasco António Branco. (1885). *A Estrutura da Obrigação de Imposto e os Princípios Constitucionais da Legalidade, Segurança Jurídica e Protecção da*

Confiança in Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, DGCI, n.º 195, Lisboa: 521-547.

GUIMARÃES, Vasco. (1989). *A Dupla Tributação Económica no Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Fisco, n.º 14/15, Novembro: 23.

GUIMARÃES, Mário da Cunha. (2004). *NIC 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes (Problemática na Óptica Contabilístico-Fiscal)*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas – formação segmentada, Setembro.

LOPES, Cidália M. Lopes. (2003). *Simplicidade e Complexidade do Sistema Fiscal: Algumas Reflexões*, Fiscalidade, Edição do Instituto Superior de Gestão, n.ºs 13/14, Janeiro/Abril: 52-83.

LOURENÇO, João Cabrito. (2000). *A Auditoria Fiscal*, Vislis Editores, 2.ª edição, Lisboa.

LOUSA, Maria dos Prazeres. (1995). *O Problema da Dedutibilidade dos Juros para Efeitos da Determinação do Lucro Tributável* in Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, DGCI, n.º 195, Lisboa: 347-367.

LOUSA, Maria dos Prazeres. (1988). *A Regulamentação das Provisões no Código do IRC (CIRC)*, Fisco, n.º 3, Dezembro: 3-6.

LOUSA, Maria dos Prazeres. (1986). *Alguns Contributos para a Revisão do Regime Fiscal das Provisões – Crítica do Sistema Actual e uma Perspectiva do Direito Comparado*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.ºs 331/333, Julho-Setembro: 73-148.

MARTÍNEZ, Soares. (2003). *Direito Fiscal*, Almedina, 10.ª edição, Coimbra.

MARTINS, Guilherme d'Oliveira. (2002). *Estabilidade Fiscal e Constituição Tributária*, Fisco, n.º 105/106, Novembro, ano XIII: 21-28.

MILLS, Lillian F. (1998). *Book-Tax Differences and Internal Revenue Service Adjustments*, Journal of Accounting Research, vol. 36, n.º 2, Autumn: 343-356.

MILLS, Lillian F. (1996). *Corporate Tax Compliance and Financial Reporting*, National Tax Journal, Vol. 49, n.º 3: 421-435.

MILLS, Lilian F; PLESKO, George A. (2003). *Bridging the Reporting Gap: A Proposal for More Informative Reconciling of Book and Tax Income*, National Tax Journal, Vol. LVI, n.º 4, December: 865-893.

MIRANDA, Jorge. (2000). *Manual de Direito Constitucional*, Coimbra Editora, tomo II, 4ª edição.

MOSCHETTI, Francesco. (1994). *La Capacità Contributiva*, in Trattato di Diritto Tributario, Cedam, vol. I, tomo I, Milani: 223-271.

MUSGRAVE, Richard. (1959), *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill, New York.

MUSGRAVE, Richard A. (1989). *Situação Actual da Teoria da Tributação*, Fisco, n.º 12/13, Outubro: 3-10.

NABAIS, José Casalta. (2003). *Direito Fiscal*, Almedina, 2.ª edição, Coimbra.

NABAIS, José Casalta. (2002). *Alguns Aspectos do Quadro Constitucional das Empresas*, Fisco, n.º 103/104, Ano XIII, Junho: 11-31.

NABAIS, José Casalta. (1998). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra), Almedina, Coimbra.

OLIVEIRA, Camilo Cimourdain. (1995). *Quinquagésimo Ano – Reintegrações versus Amortizações*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.ºs 377, Janeiro-Março: 75-89.

PALMA, Clotilde Celorico. (2001). *Da Evolução do Conceito de Capacidade Contributiva*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 402, Abril-Junho: 111-145.

PALMA, Clotilde Celorico. (1999). *Código de Conduta Comunitário da Fiscalidade das Empresas*, Fisco, n.º 86/87, ano X, Novembro/Dezembro: 3-23.

PALMA, Rui Camacho. (1997). *Dos Métodos Indiciários no Processo Tributário*, Fisco, n.º 84/85, Ano IX, Setembro/Outubro: 43-83.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. (1992). *Relevância, em termos de apuramento do lucro tributável, de documentos internos justificativos de compras de existências*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 365, Janeiro-Março: 343-352.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. (1997). *A Tributação do Rendimento das Empresas nos Processos de Integração Económica*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 385, Janeiro-Março: 79-111.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. (1990). *A Base Tributável do IRC*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º360, Outubro-Dezembro: 115-145.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. (1988). *A Periodização do Lucro Tributável*, (Dissertação para Mestrado em Gestão no Instituto Superior de Economia da Universidade Técnica de Lisboa), Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 349: Janeiro-Março: 7-192.

PEREIRA, Manuel Henriques de Freitas. (1983). *Regime Fiscal das Provisões*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.ºs 292/294, Abril-Junho: 7-37.

PEREIRA, Manuel José R. C. (2003). *Fiscalidade nas Empresas – Temas Actuais*, edição do autor, Braga.

PEREIRA, Paula Rosado. (2002). *Soluções Globais para a Tributação das Empresas na UE*, Fiscalidade, edição do Instituto Superior de Gestão, n.º 11: 3-54.

PINTO, José Alberto Pinheiro. (1991). As Provisões no Novo Plano Oficial de Contabilidade”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 305, Fevereiro: 34-38.

PINTO, José Alberto Pinheiro. (2003). *Fiscalidade*, Areal Editores, 3.ª edição.

PIRES, Amélia Maria Martins; FERNANDES Ana Isabel Rodrigues; Rodrigues, Fernando José Peixinho de Araújo. (2002). *Aspectos Conceptuais Relacionados com o Reconhecimento do Rédito*, *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LVIII, n. 230, Janeiro: 481-502.

PITA, Manuel António. (1990). *A Periodização da Prestação de Contas aos Sócios e o CIRC*, *Fisco*, n.º 19, Abril: 16-18.

POC (2002): Plano Oficial de Contabilidade, Áreas Editora, 2.ª edição

PORTUGAL, António Moura. (2004). *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, Coimbra Editora.

PORTUGAL, António Moura. (2001). *A Dedutibilidade de Custos em IRC: Reflexões sobre Custos incorridos em Actividades Isentas e Não Tributadas*, *Ciência e Técnica Fiscal*, *Boletim da DGCI*, n.º 401, Janeiro-Março: 55-121.

ROCHA, Joaquim Manuel de Freitas (1998). *As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva – Sujeição a Imposto dos Rendimentos Provenientes de Actos Ilícitos*, *Ciência e Técnica Fiscal*, *Boletim da DGCI*, n.º 390, Abril-Junho: 14-76.

ROGERIO, Fernandes Ferreira. (1995). *A Derrama é, ou não, Custo Fiscal*, *Ciência e Técnica Fiscal*, *Boletim da DGCI*, .º 378, Abril-Junho:7-15.

SANCHES, José Luís Saldanha. (2002). *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2.ª Edição.

SANCHES, José Luís Saldanha. (2001). *O Regime Fiscal das Provisões*, in *Jurisprudência Fiscal Anotada – Supremo Tribunal Administrativo*, 2001: 11-23.

SANCHES, José Luís Saldanha. (2000a). *Sobre a Hipótese de um Imposto Sobre o Património das Empresas*, *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra Editora: 67-83.

SANCHES, José Luís Saldanha. (2000b). *Problemas Jurídicos da Contabilidade*, *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra Editora: 7-40.

SANCHES, José Luís Saldanha. (2000b). *Custos Mal Documentados e Custos Não-Documentados: O Seu Regime de Dedutibilidade*, Fiscalidade, Edição do Instituto Superior de Gestão, n.º 3, Julho: 79-90.

SANCHES, José Luís Saldanha. (1990). *O Conceito de Mais-Valia Depois da Reforma*, Fisco, n.º 20/21 Maio/Junho: 59-62.

SANCHES, José Luís Saldanha. (1987). *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, (dissertação de pós-graduação em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito de Lisboa), Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.ºs 340/342, Abril-Junho: 169-337.

SANCHES, José Luís Saldanha. (1995a). *A Quantificação da Obrigação Tributária. Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, (dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa), Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º173, DGCI, Lisboa

SANCHES, José Luís Saldanha. (1995b). *Segredo Bancário e Tributação do Lucro Real*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.º 377, Janeiro-Março: 23-42.

TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro. (2002). *A Dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC*, Fisco, n.º 101/102, Janeiro, ano XIII: 37-43.

TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro. (2002). *Regime Jurídico das Despesas de Representação*, Fisco, n.º 95/96, Abril: 77-87.

TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro. (1999). *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*, (dissertação do Curso de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra), Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, Outubro-Dezembro, n.º 396: 7-177.

TEIXEIRA, António Braz. (1995). *Princípios de Direito Fiscal*, Almedina, vol. I, 3.^a edição, Coimbra.

TEIXEIRA, Glória. (2000). *A Tributação do Rendimento: Perspectiva Nacional e Internacional*, Almedina.

TEIXEIRA, Glória. (1999). *Corporation Tax Systems in the EU*, Fiscalidade, edição do Instituto Superior de Gestão, n.º 2: 53-71.

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO, *Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 26 de Novembro de 2002*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da DGCI, n.ºs 407, Jul-Set: 285.

VIEIRA DE ALMEIDA & ASSOCIADOS. (2004). *Indispensabilidade do Custo Fiscal – Análise de Jurisprudência*, in Fiscalidade, n.º 17, Janeiro: 161-169.

Anexos

. Declarações fiscais