

CIRCULAR

N. Pinto Fernandes, M. Faustino & J. Durão, Consultores Fiscais, Lda.

EDITORIAL

Chega-se ao fim da “campanha” da apresentação da declaração mod. 3 de IRS sem que grandes problemas tenham vindo a público. Ao mesmo tempo, assinala-se que os reembolsos têm chegado aos contribuintes com a rapidez anunciada, o que não pode deixar de ser aplaudido. Mas, como é evidente, ambos os factos nos levam a um outro tipo de reflexão.

Por um lado, a extinção das declarações em papel terá levado a que muitos contribuintes pouco dados às novas TIC, se tenham desinteressado pelo cumprimento do seu dever de entrega e venham a ver confrontados com declarações automáticas, preenchidas individualmente, e sem qualquer “sinal” que as identifique como officiosas. Podem dessas declarações individuais, quando os contribuintes pudessem optar por tributação conjunta, resultar para eles prejuízos a vários níveis.

Por outro lado, comprovada a eficácia dos suportes tecnológicos que hoje tratam a declaração de rendimentos do IRS e para que o assunto não seja tratado, anualmente, como uma promessa política de quem quer fazer melhor do quem o antecedeu, parece não existir qualquer risco, antes ser uma exigência do volume desproporcionado das retenções na fonte, que a lei seja alterada no sentido de impor o reembolso num determinado prazo (necessariamente curto) após a apresentação da declaração, admitindo-se que também o pagamento, nos casos em que o houvesse, fosse efetuado no prazo de 30 dias a contar da data da notificação, havendo nestes casos de a notificação ser efetuada nos termos legais.

Por último, não podemos deixar de relembrar a pedagogia que foi efetuada sobre a password dos contribuintes que lhes dá acesso ao sistema informático da AT. Evidenciou-se e acentuou-se o seu caráter pessoal e intransmissível. A sua guarda em locais reservados. A sua não revelação a terceiros. Tudo em nome da exigível segurança em matéria tão sensível. Tudo este ano se esboroou para os contribuintes infoexcluídos. Facilitou-se-lhes, a limites impensáveis, o envio de senhas para os seus domicílios fiscais. Como eles não as sabiam utilizar, qualquer pessoa terá servido para “ajudar” a apresentar a declaração. Não somos pessimistas, nem arautos antecipados de desgraças. Mas que se criaram condições excecionais para que muitos NIF e correspondentes passwords ficassem em mãos pouco confiáveis, isso não pode ser negado. Esperamos que daí não venham a surgir casos e situações que apenas irão recair sobre e ter consequências sobre quem não tem culpa nenhuma.

O ARTIGO 23.º DO CIRC E OS ENCARGOS FINANCEIROS

1. Ouvimos tantas vezes os profissionais da contabilidade e fiscalidade lamentarem-se da escassa doutrina ou jurisprudência sobre este ou aquele tema. Comprendemo-los muito bem, porque, na sua génese, tende a estar um trabalho de investigação, cujo produto contribuirá certamente para o progresso do conhecimento.

2. Mas a par dessa perspetiva, assalta-nos por vezes o problema inverso: quantas vezes não se procura um escrito, seja ele doutrinário ou jurisprudencial, para se adotarem as posições nele plasmadas, apenas se encontrando decisões acríticas, repetidas nas mais variadas instâncias e circunstâncias, sem ter em conta as naturais alterações do tecido empresarial e de estruturação dos negócios. E quando assim sucede, em vez dessa doutrina ou jurisprudência contribuir para o progresso do conhecimento, acaba por ser um fator condicionante desse progresso.

3. São estes pensamentos que nos assolam quando vemos a corrente jurisprudencial que se vem formando em torno dos encargos financeiros suportados por determinadas entidades para financiar a realização de prestações suplementares, prestações acessórias ou suprimentos às suas participadas.

4. Não pomos em causa, nem temos conhecimento da “*verdade processual*” dos casos decididos para questionar o sentido das decisões que neles foram proferidas. Apenas questionamos os traços doutrinários que encontramos plasmados em alguns desses acórdãos por, no nosso entender, não serem consentâneos com a tributação do rendimento das pessoas coletivas, nem com a realidade económica tal como a conhecemos

Novas Fiscais

Portaria n.º 155/2018, de 29/05 - Estabelece a estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Portaria n.º 156/2018, de 29/05 - Portaria que altera a Portaria n.º 98-A/2015, de 31 de março, e aprova o modelo de recibo de quitação, designado de recibo de renda eletrónico, e respetivas instruções de preenchimento, a que se refere a alínea a) do n.º 5 do artigo 115.º do Código do IRS.

Decreto do Presidente da República n.º 38/2018 de 25/05 - Ratifica o Protocolo que altera a Convenção entre o Governo da República Portuguesa e o Governo da República da Índia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (assinada em Lisboa, em 11 de setembro de 1998), assinado em Lisboa, a 24 de junho de 2017.

Resolução da Assembleia da República n.º 133/2018 de 25/05 - Aprova o Protocolo que altera a Convenção entre o Governo da República Portuguesa e o Governo da República da Índia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (assinada em Lisboa, em 11 de setembro de 1998), assinado em Lisboa, a 24 de junho de 2017.

Portaria n.º 139/2018, de 16/05 - Fixação da percentagem de receitas do Fundo de Estabilização Tributária (FET) do ano de 2017.

Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15/05 - Estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado para 2018.

Despacho n.º 4943/2018, - Série II de 2018-05-18 - Aprova a percentagem dos rendimentos brutos da categoria A auferidos pelo desempenho no estrangeiro de funções ou comissões de carácter público ao serviço do Estado Português não sujeita a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares para cada país.

Ofício-circulado n.º 30202/2018 - 22/05 - DSIVA - IVA - Verbas 4.1 e 4.2 da Lista I anexa ao Código do IVA. Âmbito de aplicação.

e vivemos. Não é esta a sede em que poderemos aprofundar este tema. Pretendemos aqui deixar um mote para uma reflexão mais aprofundada destes temas, procurando sublinhar alguns dos recortes doutrinários que se encontram nesses acórdãos e que, de acordo com a nossa experiência, se revelam, em tese, pouco adequados.

5. A título exemplificativo, em Acórdão do STA decidiu-se que “Não sendo a recorrente uma SGPS nem estando abrangida pelo regime de tributação de grupos de sociedade os encargos financeiros por si suportados decorrentes dos suprimentos e prestações suplementares efectuados a empresas associadas de forma gratuita não podem ser considerados como custos fiscalmente dedutíveis por não serem indispensáveis para a realização de proveitos da recorrente sujeitos a imposto ou para a sua manutenção como fonte produtora dos mesmos nos termos do artigo 23.º do CIRC na redacção vigente à data dos factos”. Perguntar-se-ia: e se fosse uma SGPS, ou se estivesse abrangida pelo regime de tributação de grupos de sociedades, tais encargos financeiros já seriam dedutíveis? A resposta poderá ser sim...

6. Com efeito, em recente Acórdão do mesmo STA, em que estava em causa uma correção relativa a encargos financeiros de uma SGPS, considerou-se que “*Ao decidir efectuar participações acessórias de capital a algumas das empresas participadas sem delas receber quaisquer juros e, para fazer esses financiamentos contraiu empréstimos onerosos junto de instituições financeiras, os encargos financeiros suportados por estes empréstimos estão conexionados com a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora da empresa participante que contraiu os empréstimos e pagou os encargos financeiros correspondentes*”, referindo ainda que “*Não é, ao nível da realização da prestação suplementar – por definição do sócio para com a sociedade – uma actividade de gestão da participada. O acto de gestão aqui em causa não é um acto de gestão da empresa participada, que se limita a sofrer na sua esfera jurídica as respectivas consequências*”.

7. Mas, voltando ao primeiro dos referidos Acórdãos, será consentâneo com a tributação do rendimento real assumir que os encargos financeiros suportados por determinadas entidades para dotar de capitais próprios ou para financiar necessidades de tesouraria das suas participadas, não devem (nem na participante, nem na participada) ser considerados gastos para efeitos fiscais?

8. Vejamos alguma da fundamentação que se encontra no Acórdão. Antes, porém, não deixaremos de sublinhar que a decisão incide sobre o IRC do exercício de 2007, antes da Reforma do IRC introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

9. É certo que o anterior corpo do artigo 23.º do CIRC, estabelecia que “*Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente...*” e atualmente consagra que “*Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*” no que parece ser uma alteração no sentido de que, como referiu a Comissão de Reforma do IRC, o “*artigo 23.º do Código do IRC passa a consagrar como princípio geral que, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis os gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados*”.

10. Todavia, no que concerne aos encargos financeiros o Código continua, de igual modo, a considerar que são gastos dedutíveis os “*De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração*”. Daí o receio de que, pese embora a proclamada alteração pela Comissão de Reforma da redação do artigo 23.º para reduzir a litigiosidade fiscal, possa subsistir o argumento de que inexistente uma relação causal e justificada com a atividade produtiva da empresa para desconsiderar tais encargos financeiros.

11. Recordar-se que, neste sentido decidiu o Acórdão do STA, entendendo que: “*A alínea c) do nº 1 do artigo 23.º do CIRC considera como gastos passíveis de serem aceites fiscalmente “os de natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências e outros custos financeiros gastos com operações de crédito. Da leitura deste preceito e da sua sistematização tem desde logo de concluir-se que tais gastos terão de ser utilizados na prossecução do objecto societário da recorrente e/ou manutenção da fonte produtora.”*

12. Surpreende-nos a fundamentação da decisão que, com todo o respeito, que é muito:

a. Então, o Código do IRC tributa apenas o lucro das atividades compreendidas no objeto social?

b. Então o financiamento de uma participada que venha a gerar lucros, não contribui, em última análise para a manutenção da fonte produtora?

c. Os lucros que essa participada venha a distribuir não aumentarão o seu património e a sua capacidade de financiar mais atividade e, por essa via, obter lucros tributáveis?

d. Não se está a considerar como objetivos alheios os interesses próprios em associadas e participadas?

e. Não se está a negar a evidência do mundo económico dos nossos dias em que os grupos proliferam, com específicas empresas que assumem o financiamento do grupo?

f. Não se estão a confundir questões suscetíveis de tratamentos diferentes: desconsideração de gastos com preços de transferência?

13. Não vemos como da redação ou da sua sistemática se consegue chegar à “*prossecução do objecto societário*”, como condição da dedutibilidade dos gastos, sendo certo que é inequívoco que, nos termos do ar-

tigo 20.º do CIRC, os rendimentos tributáveis não se circunscrevem apenas aos rendimentos ou ganhos decorrentes da prossecução do seu específico objeto social, tal como descrito nos seus estatutos¹.

14. Qualquer observador minimamente atento das realidades económicas percebe que as empresas crescem, diversificam as suas atividades, que passam, por razões de especialização, a ser exercidas por outras sociedades suas participadas, mas que continuam a constituir um ativo da sociedade dominante, e que, como qualquer outro ativo que faça parte da exploração da empresa, tem de ser financiado. A autonomia jurídica da participada em relação à participante é muitas vezes invocada, para a desconsideração dos gastos, mas neste domínio emerge uma enorme confusão entre dedutibilidade de gastos e preços de transferência.

14.1 Em primeiro lugar não se pode confundir a autonomia das entidades com objetivos alheios aos interesses da participante. Insistimos que a valorização da participada potencia rendimento, meios ou capacidade financeira adicional à participante. Só por absurdo é que se pode negar esta evidência!

14.2 Mas ainda que se deva considerar que tais encargos financeiros devem ser imputados às participadas, e na medida em que o empréstimo teve de ser assumido pela sociedade mãe por razões de gestão, então a questão deve ser dirimida à luz da problemática dos preços de transferência, se porventura tiverem sido contratadas condições substancialmente diferentes das que seriam contratadas entre entidades independentes em operações comparáveis.

14.3 Compreendemos que a inspeção tributária queira fazer estas correções com fundamento no artigo 23.º (aumentam as estatísticas de correções e contribuem para a avaliação do desempenho), o que já não aconteceria se fossem feitas, nos termos do artigo 63.º do CIRC, já que obrigaria a fazer o ajustamento secundário, sendo a correção neutra, em termos de grupo. Mas já não compreendemos que a jurisprudência avalize este “*expediente*” que, pura e simplesmente, desconsidera um gasto suportado para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos, seja ela o ativo representado pela participação financeira, seja a própria participada.

14.4 Esse aval constituirá, em muito casos, um desvio do primado da tributação do rendimento real consagrado na Constituição da República Portuguesa que vem sendo consentido, de forma acrítica, sem que tenham sido ponderados todos os fatores críticos relevantes que, em nosso entendimento, deveriam pesar na formação de uma decisão judicial.

15. Não tivemos a pretensão de esgotar o tema. O que visámos foi provocar uma reflexão, discordando ou concordando, para evitar que o conhecimento cristalice e que a existência de vasta jurisprudência que se aplaude, não tenha o efeito perverso de o estagnar.

¹Seria caso para perguntar se uma prestação acessória fosse remunerada a uma taxa de juro inferior à suportada pela participante para o seu financiamento, se o gasto não seria dedutível, nos termos do artigo 23.º e o rendimento seria tributável, nos termos do artigo 20.º.