A DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL NO IRC*

José Casalta Nabais**

Sumário: I. A tributação das empresas em Portugal; II. A determinação da matéria tributável no IRC: 1. A competência relativa à matéria tributável; 2. As bases da matéria tributável; 3. O lucro contabilístico; 4. O lucro tributável; 5. O apuramento da matéria tributável; III. Alusão à liquidação e cobrança do IRC; IV. Um olhar crítico sobre a recente evolução do IRC

Para darmos uma imagem, ainda que desfocada, da maneira como se determina a matéria tributável do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectiva (IRC), impõe-se que antes digamos como se opera a tributação das empresas em Portugal. Só depois de algumas considerações a tal respeito, falaremos da determinação da base tributável em IRC, partindo do lucro contabilístico, passando pelo lucro fiscal e chegando à matéria tributável[1]. A título complementar, faremos também referência à taxa ou alíquota e à liquidação e cobrança do IRC. Vejamos então.

I. A tributação das empresas em Portugal

Pois bem, a tributação do rendimento das empresas em Portugal distribui-se por dois impostos consoante sejam empresas singulares ou empresas colectivas. Com efeito, enquanto as primeiras se encontram sujeitas ao imposto sobre o rendimento pessoal, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), as segundas estão sujeitas ao IRC. Uma solução que, muito embora tenha sido a adoptada aquando da reforma fiscal do rendimento em 1988/89, não é, a nosso ver, a que resulta da Constituição de 1976 que, ao contrário do que se verifica na generalidade das constituições, continha (no então artigo 107º que agora é o artigo 104º) um verdadeiro programa de reforma

* Texto elaborado na sequência da nossa participação nas Jornadas Internacionales sobre "La Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades: Derecho Interno y International" que tiveram lugar na Universidade de Vigo – Facultade de Ciencias Xuridicas e do Trabalho, 10 e 11 de Setembro de 2012.

** Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

[1] Falamos de matéria tributável, muito embora a legislação portuguesa se refira tradicionalmente a matéria colectável (caso do Código do IRC) ou, noutra versão, a rendimento colectável (caso do Código do IRS). É, todavia, aquela primeira expressão a utilizada na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e a que vem prevalecendo na legislação geral mais recente.

fiscal orientado para a adaptação do sistema fiscal português da altura aos sistemas fiscais vigentes na então Europa Ocidental[2].

Pois, prescrevem os nºs 1 e 2 do já referido artigo 104º da Constituição: "[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" (nº 1); "[a] tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real" (nº 2). Ora, como parece evidente, enquanto o primeiro do preceitos se reporta ao "imposto sobre o rendimento pessoal", ao imposto gerado na esfera pessoal das pessoas singulares ou físicas, o segundo tem por objecto a "tributação das empresas" ou o rendimento empresarial[3] independentemente de o sujeito económico que o produza ser uma pessoa singular ou física ou uma pessoa colectiva.

Todavia, na reforma da tributação do rendimento de 1988/89, a tributação das empresas acabou distribuída por dois impostos, sendo as empresas singulares tributadas em IRS, sujeitas portanto a uma taxa ou alíquota progressiva (que vai presentemente de 11,5% a 46,5%)[4], e as empresas colectivas ou societárias tributadas em IRC, com base numa taxa ou alíquota proporcional (de 25%). Uma solução que, a nosso ver, não tem suporte nos preceitos constitucionais que vimos de reproduzir, porquanto o único relativo às empresas limita a prescrever que, caso haja tributação do rendimento das empresas[5], esta incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real[6].

De resto, se a Constituição pretendesse integrar a tributação do rendimento dos empresários individuais no IRS, isso significaria que a Constituição, embora por uma via indirecta, impunha uma determinada forma jurídica para o exercício da actividade económica por parte dos indivíduos e suas organizações empresariais, as quais, para integrarem o domínio da incidência do IRC, teriam de adoptar a forma jurídica de pessoa colectiva. Ora a Constituição em lado algum impõe a forma de pessoa colectiva

[2] Dizemos continha porque esse programa foi executado por etapas: em 1985/6 no respeitante à tributação do consumo com a criação do IVA; em 1988/89 relativamente à tributação do rendimento com a criação do IRS e do IRC; e em 2003/4 no referente à tributação do património. Daí que a manutenção de referido programa tenha, em larga medida, deixado de fazer sentido. Sobre esse programa constitucional de reforma fiscal, v. o nosso *Direito Fiscal*, 6ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, p. 162 e ss. e 492 e s.

[3] Conquanto que se considere, como tem sido a regra, que essa disposição constitucional quer referir-se apenas à tributação do rendimento, uma interpretação que não é necessariamente a única permitida pela letra do preceito.

[4] Bem assim e a uma lista mais ampla do que a prevista em sede do IRC de gastos económicos e contabilísticos excluídos dos gastos fiscais.

[5] Pois, a nosso ver, a Constituição não impõe a tributação do rendimento das empresas, concebendo esta como uma faculdade do legislador que este, naturalmente, utilizou.

[6] Pois se a Constituição pretendesse referir-se naquele nº 1 a pessoas singulares, porque é que não utilizou então, no mencionado nº 2, a expressão pessoas colectivas, uma expressão que ela usa, de resto, nos artigos 12º, nº 2, 82º, nº 3, e 87º?

para o exercício de quaisquer actividades económicas ou sociais. Por conseguinte, face às diversas realidades e situações da vida a moldar pelo direito, tirando naturalmente as pessoas humanas que, por força do respeito pela sua eminente dignidade, se impõem ao direito, não podendo este deixar de as reconhecer como pessoas jurídicas, rege o princípio da liberdade de configuração jurídica.

Segundo esta os indivíduos, enquanto agentes económicos e sociais, dispõem de liberdade para se organizarem ou estruturarem na forma jurídica que entenderem, designadamente para se constituírem ou não em pessoas colectivas. Isto é, para exercerem a liberdade de organização colectiva privada, constituindo associações, fundações, sociedades, cooperativas, etc.[7] Pois, muito embora a Constituição consagre expressamente apenas a liberdade de associação (artigo 64º) e a liberdade de cooperativa (artigo 61º, nº 1), não há dúvida de que estas liberdades não passam de concretizações ou de explicitações daquela liberdade mais geral[8]. Uma liberdade de configuração jurídica, a qual, sendo corolário do princípio do Estado fiscal, constitui uma importante manifestação da liberdade de disposição económica dos indivíduos e suas organizações cujo exercício anda associado ao planeamento fiscal que essa liberdade de empresa necessariamente implica.

Do que resulta, nomeadamente, que o legislador goza de ampla liberdade constitutiva para exigir ou não a forma jurídica da personalidade colectiva. Verdadeiramente, apenas está impedido de configurar essa exigência como uma restrição inadmissível às liberdades e direitos fundamentais que a mesma possa afectar, como são a liberdade de escolha e exercício do género de trabalho ou de profissão e a liberdade de iniciativa económica e de empresa. Uma liberdade que tem, de resto, diferentes amplitudes consoante o ramo de direito em que opera, sendo particularmente ampla, como é sabido, no direito fiscal, em que é atribuída personalidade tributária em sede do IRC não só às sucursais de sociedades não residentes, através da conhecida figura do estabelecimento estável, como se consideram sujeitos desse imposto, nos termos das alíneas *b)* e *c)* do nº 1 do artigo 2º do Código do IRC[9], "as entidades

[7] V. sobre esta J. J. GOMES CANOTILHO / VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotad*a, 4ª. Ed., Volume I - *Artigos 1º a 107º*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, Anotação I ao artigo 46º. Recorde-se, a este propósito, que o direito de fundação encontra-se reconhecido expressamente no artigo 34º, nº 1, da Constituição Espanhola.

[8] V. neste sentido, embora tendo em consideração as fundações, o nosso estudo «O regime fiscal das fundações», em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 254 e ss.

[9] Daqui em diante a referência a quaisquer artigos sem indicação da sua proveniência, são artigos do Código do IRC.

desprovidas de personalidade jurídica, com se de ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas" e "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".

De resto, se a Constituição pretendesse integrar no imposto sobre o rendimento pessoal concretizado no IRS a tributação das empresas singulares, excluindo-as portanto da tributação das empresas colectivas, perante a não coincidência da personalidade colectiva no direito em geral e no direito fiscal, sempre haveria que questionar qual a personalidade aqui relevante - se a do direito em geral, se a do direito fiscal. Pois a separação entre as primeiras, tributadas em IRS, e as segundas, tributadas em IRC, não é tão estanque quanto, à primeira vista, se possa pensar. Na verdade, não só há numerosos pontos de contacto entre a disciplina da tributação das empresas individuais constante do Código do IRS e a das empresas colectivas constante do Código do IRC, como é bem conhecida a distinção entre os rendimentos gerados na esfera pessoal e os rendimentos gerados na esfera empresarial dos indivíduos, a demonstrar que a tributação unitária do rendimento empresarial e do rendimento pessoal no IRS não deixa, a seu modo, de ser algo bastante artificial.

Uma afirmação que tem numerosas manifestações nas nossas leis fiscais, entre as quais podemos destacar, a mero título de exemplo: 1) o apuramento do lucro tributável das empresas individuais é determinado através da aplicação do Código do IRC (artigo 32º do Código do IRS); 2) o fenómeno da transparência fiscal que conduz a que, em vez da tributação em IRC de certas entidades dotadas de personalidade, haja lugar à tributação em IRS dos seus membros (artigos 6º e 12º do Código do IRC); 3) a consideração como sujeitos passivos de IRC e, por conseguinte, a inserção na tributação deste imposto de diversas entidades desprovidas de personalidade jurídica (artigo 2º do Código do IRC); 4) a separação entre o património empresarial e o património pessoal relativamente ao titular do Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada (EIRL) para efeitos da correspondente responsabilidade tributária (artigo 25º da Lei Geral Tributária - LGT); 5) a separação entre o património empresarial e o património pessoal dos titulares de rendimentos empresariais e profissionais para efeitos da respectiva imputação de rendimentos e gastos (artigo 29º do Código do IRS); 6) a consideração como prestação de serviços, com a consequente sujeição a IVA, do autoconsumo externo, isto é, da utilização de bens da empresa para uso próprio do seu

titular e das prestações de serviços a título gratuito pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, nos termos do nº 2 do artigo 4º do Código do IVA; 7) a exigência, nos termos do artigo 63º-C da LGT[10], de uma ou mais contas bancárias afectas à actividade empresarial para as empresas singulares que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada; etc.

Para além de que não deixa de surpreender que a aplicação de tão importante preceito constitucional esteja dependente, afinal de contas, da vontade do próprio legislador ao atribuir ou não personalidade jurídica a determinada realidade. Uma ideia que se amplia bastante se se tiver em conta a circunstância de que a personalidade colectiva não passa de um instrumento ou de um artifício para a realização do direito que pode ser utilizado em maior ou menor medida, em maior ou menor dose (personalidade total ou parcial) consoante as necessidades. Um instrumento em relação ao qual o legislador não pode, assim, deixar de gozar de ampla liberdade[11].

Isto quando a sujeição a um imposto, em vez da sujeição a outro, não resulte, na prática, da própria Administração Tributária, como no caso, por exemplo, do EIRL tributado em IRS por força da Circular nº 19/92, de 19 de Outubro[12]. Ora, sob pena de inversão da ordem das fontes do direito, interpretando a constituição em conformidade com as leis, a interpretação do preceito constitucional em causa não pode ter por suporte as soluções legais (ou o entendimento que destas tem a Administração Tributária) que ele visa justamente moldar[13].

De resto e em contrapartida, não podemos esquecer que essa separação aparentemente tão estanque entre o IRC e o IRS também não se conjuga com as importantes remissões feitas para ao Código do IRS a respeito da tributação das empresas colectivas, entre as quais podemos apontar como uma das mais visíveis a relativa as sociedades não residentes e sem estabelecimento estável em território português ou que, possuindo-o, se trate de rendimentos que lhe não sejam imputáveis,

[10] Aditado pela LOE/2005 – Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro.

[11] Uma ideia que vale, a seu modo, também no respeitante à própria personalidade jurídica das sociedades, pois entre nós, ao contrário do que ocorre por via de regra no direito dos outros países, em que se distingue entre sociedades de pessoas (*partnership*), desprovidas de personalidade jurídica, e sociedades de capitais, dotadas de personalidade jurídica, separam-se as sociedades civis, por via de regra desprovidas de personalidade jurídica (pois só disporão desta caso a lei especificamente o prescreva), das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, dotadas de personalidade jurídica.

[12] Um instituto que, criado em 1986, não teve um efectivo sucesso. Uma realidade a que não foi alheia a pouca receptividade que a doutrina lhe dispensou e, sobretudo, a admissão das sociedades unipessoais em 1996.

[13] Quanto ao sentido a dar à expressão «rendimento pessoal» desse preceito constitucional, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 439 e s., 531 e 594.

cuja base de tributação é constituída, nos termos do artigo 3º, nº 1, al. *d)*, do Código do IRC, pelos rendimentos das diversas categorias consideradas para o efeitos do IRS[14].

Por quanto vimos de dizer, parece impor-se a conclusão de que a Constituição não exige a tributação em IRS do rendimento das empresas singulares. Uma solução que, para além de a Constituição a não impor, pode revelar-se, em algumas das suas concretizações, mesmo inconstitucional.

Pois, de um lado, pode conduzir a um tratamento discriminatório do rendimento empresarial dos empresários individuais face ao rendimento dos empresários colectivos ou societários. Um fenómeno que se fica a dever à crescente baixa da taxa ou alíquota geral de IRC, que desceu gradualmente de 36,5% para 25%[15]. Uma discriminação que se revela particularmente patente se tivermos em devida conta, de um lado, que as empresas individuais se encontram presentemente sujeitas a uma taxa marginal máxima de IRS de 46,5% e, de outro lado, que uma parte muito significativa das empresas individuais se situam justamente no universo das micro e pequenas empresas abrangidas, justamente por isso, pelo chamado regime simplificado[16].

De outro lado, o entendimento em questão pode afectar a manifestação da liberdade de iniciativa e actividade económica traduzida na liberdade de configuração jurídica da actividade empresarial. Uma afectação que, embora possa ser atenuada pela possibilidade, actualmente reconhecida pela nossa ordem jurídica nos arts. 270º-A e seguintes do Código das Sociedades Comerciais, de constituição de sociedades unipessoais, não é totalmente afastada, desde logo porque a constituição e funcionamento de uma sociedade implica custos constantes como os resultantes da exigência de contabilidade organizada. Ora, essa liberdade, como é fácil de ver, não pode deixar de comportar a importantíssima variável fiscal, concretizada na liberdade de planeamento empresarial em que o planeamento fiscal necessariamente se integra.

---

[14] V. sobre a tributação dessas entidades, NATÁLIA MARIA DA SILVA CARDOSO PINTO, *A Tributação das Sociedades não Residentes sem Estabelecimento Estável em Portugal. Aplicação Prática*, Vida Económica, Porto, 2011. Refira-se que idêntica remissão para as categorias de rendimento consideradas para efeitos do IRS se encontra na alínea *b)* do nº 1 do mencionado artigo 3º do Código do IRC, embora neste caso se trate da tributação de pessoas colectivas que não sejam empresas.

[15] Uma descida que foi sendo concretizada ao longo de diversos anos, tendo passado de 36,5% em 1991 para 25% em 2004.

[16] Que presentemente apenas se aplica às empresas singulares, o qual se traduz (nos termos dos artigos 28º e 31º do Código do IRS) em as empresas, cujo montante anual ilíquido de rendimentos empresariais ou profissionais no período tributário anterior não tenha ultrapassado os € 150.000, poderem optar por esse regime, prescindindo de ter contabilidade organizada relativa aos gastos, sendo estes iguais a um coeficiente de 0,20 do valor das vendas de mercadorias e de produtos ou de 0,70 dos restantes rendimentos provenientes da categoria dos rendimentos empresariais e profissionais.

Em suma, o artigo 104º da Constituição prescreve que o imposto sobre *o rendimento pessoal* seja único, progressivo e que não discrimine negativamente a família. Não exige, por conseguinte, qualquer imposto com tais características sobre o *rendimento empresarial*. Pois a contraposição do nº 1 e do nº 2 desse preceito é entre «o imposto sobre o rendimento pessoal» e «a tributação das empresas» e não, como o legislador da reforma da tributação do rendimento parece ter entendido, entre «o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares» e «o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas». Pelo que a Constituição consagra, assim, uma estrita neutralidade do direito dos impostos face à liberdade de configuração jurídica da actividade empresarial dos indivíduos[17].

De resto, não podemos deixar de aludir ao facto de que o princípio da unicidade enfrenta problemas mesmo perspectivado exclusivamente como «imposto sobre o rendimento pessoal», na medida em que, na prática legislativa, se foi instaurando um sistema de todo inconstitucional concretizado na exigência de tributação conjunta aos casados e na possibilidade de opção pela tributação conjunta ou tributação separada dos unidos de facto, dispondo assim estes de uma possibilidade de planeamento fiscal negada em absoluto às famílias baseadas no casamento[18].

II. A determinação da matéria tributável no IRC

Mas passemos à determinação da matéria tributável do IRC, começando, todavia por aludir à respectiva competência, ou seja, aos sujeitos que têm a cargo essa tarefa, passando, depois aos diversos passos em a mesma que se concretiza. Vejamos então.

1. *A competência relativa à matéria tributável*

Quanto aos *sujeitos* competentes para proceder à determinação da matéria tributável do IRC, nos termos do artigo 16.º do Código do IRC, temos três formas ou métodos. Por via de regra, a matéria tributável do IRC é determinada pelo próprio contribuinte na declaração-liquidação, pois no IRC há lugar a autoliquidação. Verifica-se, assim, nestes casos, uma determinação da matéria tributável pelo próprio

[17] V. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 439 e s. Sobre este problema, que naturalmente também se discute lá fora, v., por todos, PATRICK SERLOOTEN, *Droit Fiscal des Affaires*, 9ª ed., Dalloz, Paris, 2010, p. 55 e ss.

[18] V. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 155 e s., e A. CARLOS DOS SANTOS / ANTÓNIO M. F. MARTINS (Coord.), *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal - Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2009, p. 281 e ss.

contribuinte, limitando-se a administração tributária a fiscalizar, *a posteriori*, a correcção das referidas declarações.

No caso, porém, de falta de apresentação da declaração de rendimentos por parte do contribuinte, compete à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) a determinação da matéria tributável. Esta terá por base os elementos de que a AT dispuser ou os obtidos pelos serviços de fiscalização tributária. Todavia, em casos excepcionais, ou seja, quando tenha por base os métodos indirectos, regulados nos artigos 87.º a 89.º da LGT, o lucro tributável, é determinado pelo director de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou por funcionário em que delegue, nos termos do artigo 54.º do Código do IRC.

Lembramos que tais casos de recurso a métodos indirectos de avaliação da matéria tributável se reportam, nos termos do mencionado artigo 87º da LGT, às seguintes situações: quando ocorra a impossibilidade de comprovar e quantificar a matéria tributável de forma directa e exacta com base em elementos da contabilidade; quando, sem razão justificada, a matéria colectável do contribuinte se afaste, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica[19]; ou quando os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos[20].

Como facilmente se compreende, são os casos de impossibilidade de comprovação e quantificação da matéria tributável os que suportam o universo da determinação da matéria tributável por métodos indirectos. Pois bem esta, segundo o disposto no artigo 90º da LGT, basear-se-á nos seguintes elementos: a) as margens médias de lucro bruto ou líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros; b) as taxas médias de rentabilidade do capital investido; c) o coeficiente técnico de consumo ou utilização de matérias-primas e outros custos directos; d) os elementos e declarações prestados à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos, e, bem assim, os obtidos em empresas ou entidades que tenham relações com o contribuinte; e) a localização e dimensão da actividade exercida; f) os custos presumidos em função das condições concreta do exercício da actividade; g)

[19] Tendo em conta que esses indicadores não foram estabelecidos, a avaliação indirecta neles ancorada carece de suporte.

[20] É certo que o preceito legal em causa integra nas modalidades de avaliação indirecta também o regime simplificado de tributação, mas é óbvio que não estamos aí perante qualquer avaliação indirecta da matéria tributável, mas antes, como referimos, face a uma definição objectiva da matéria tributável que dispensa a contabilização dos gastos.

a matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária; h) o valor de mercado dos bens e serviços tributados; e i) uma relação congruente e justificada entre factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

2. *As bases da matéria tributável*

Passando às bases de determinação da matéria, há que distinguir, nos termos do artigo 3º do Código do IRC, consoante se trate 1) de empresas, ou seja, de entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola[21] ou de estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, ou 2) de não empresas, ou seja, de entidades residentes que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou de entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português.

Pois, enquanto a matéria tributável das primeiras, isto é, das empresas, tem por base o lucro contabilístico corrigido nos termos do Código do IRC (regime da contabilidade organizada) ou o lucro normal baseado em determinados indicadores ou coeficientes (regime simplificado das empresas sujeitas a IRS), a matéria tributável das entidades residentes que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, isto é, de entidades não empresariais, é formada pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias consideradas para efeito do IRS[22]. Categorias estas que, dada a natureza colectiva das entidades em causa, não podem ser a categoria A (rendimentos do trabalho dependente) nem a categoria B (pensões), limitando-se assim aos rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais ou profissionais) conquanto que sejam rendimentos acessórios[23], da categoria E (rendimentos de capitais), da categoria F (rendimentos prediais) e da categoria G (incrementos patrimoniais) [24].

Mas vejamos, mais em pormenor, a determinação da matéria tributável das entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza

[21] Sendo certo que, segundo o disposto no nº 4 desse artigo 3º, são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

[22] A que devemos acrescentar as entidades não residentes sem estabelecimento estável, cuja base do IRC é constituída por cada um dos rendimentos das diferentes categorias consideradas para efeitos do IRS.

[23] Pois se esses rendimentos se apresentarem como rendimentos principais, então estamos perante empresas cuja base de tributação é, como referimos, o lucro.

[24] Uma designação equívoca, uma vez que incrementos patrimoniais são todos os rendimentos. Por isso, devia ser designada por "outros incrementos patrimoniais" essa categoria de rendimentos, em que, naturalmente, se tem em conta sobretudo as mais-valias.

comercial, industrial ou agrícola ou de estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, que têm por base o lucro contabilístico, passando do lucro contabilístico ao lucro tributável e deste ao apuramento da matéria tributável.

3. *O lucro contabilístico*

O lucro tributável das entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e dos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, exprime uma noção extensa de rendimento, tendo, pois, por base a teoria do incremento patrimonial. O que decorre não só de facto de o pressuposto, o fundamento e medida dos imposto ser a capacidade contributiva, mas também do próprio recorte constitucional da tributação do rendimento a que nos referimos. Por isso, não admira que o lucro tributável l em IRC seja apurado segundo a chamada *teoria do balanço*, reportando-se à diferença entre o activo (ou valores patrimoniais) líquido no fim do período e o activo (ou valores patrimoniais) líquido no início do período da tributação. Ou seja, nos termos do nº 2 do artigo 3º do Código do IRC, o lucro base da tributação das entidades empresariais "consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas" no mesmo Código.

O que tem concretização no artigo 17.º do Código do IRC, pois, segundo o nº 1 deste preceito, o lucro tributável das empresas é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código do IRC. Acrescentando, depois, o nº 2 desse normativo legal que a contabilidade deve: *a*) 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 no Código do IRC; e *b*) reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

Pelo que o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável é o lucro contabilístico, o lucro revelado pela contabilidade no respeito pelos princípios da contabilidade, os quais constam agora do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e foram adoptados no seguimento das exigências contabilísticas da União

Europeia, as quais, por seu turno, resultaram, em larga medida, da recepção no direito empresarial europeu das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e das Nomas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF) [25]. Significa isto que o ponto de partida para a determinação do lucro tributável é o *lucro líquido do período*, como consta do nº 1 do artigo 17º do Código do IRC, o qual é um dos resultados[26] ao qual se chega a partir dos seguintes resultados a montante: o resultado antes de depreciações, gastos financeiros e impostos, o resultado operacional (antes de gastos financeiros e de impostos)[27] e o resultado antes de impostos. É de sublinhar que, em rigor, é o resultado antes de imposto o efectivo ponto de partida para o apuramento do lucro tributável, uma vez que, nos termos da línea *a)* do nº 1 do artigo 45º do Código do IRC, tanto este imposto como quaisquer outros impostos sobre lucros constituem encargos não dedutíveis para efeitos fiscais[28].

Pois bem, no apuramento do lucro contabilístico contabilizam-se, de um lado, como componentes positivas, os rendimentos e, de outro lado, como componentes negativas, os gastos, sendo que, em princípio, todas estas componentes relevam no apuramento do lucro contabilístico base de lucro tributável. O que consta do artigo 20º, quanto aos rendimentos, e do artigo 23º, quanto aos gastos, do Código do IRC.

Assim prescreve o artigo 20º: [c]onsideram-se rendimentos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente: a) os relativos a vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens; b) rendimentos de imóveis; c) de natureza financeira, tais como juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, prémios de emissão de obrigações e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado; d) rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos; e) prestações de serviços de carácter científico ou técnico; f) rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros; g) rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações

[25] Os *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS).
[26] Ou, em termos porventura mais rigorosos, subresultados.
[27] Estes dois subresultados conhecidos na literatura financeira pelas siglas EBITDA (*Earnings before Interest Taxes and Depreciation and Amortization*) e EBIT (*Earnings before Interest and Taxes*).
[28] Todavia, em termos práticos, a articulação desses dois preceitos faz-se partindo do resultado líquido do período ao qual se adiciona, depois, o IRC e outros impostos sobre lucros, como consta do quadro 7 da Declaração Modelo 22, campos 201 e 211.

silvícolas plurianuais; h) mais-valias realizadas; i) indemnizações auferidas, seja a que título for; j) subsídios à exploração.

Por seu turno, dispõe o artigo 23º: [c]onsideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente: *a*) os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação; *b*) os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos; *c*) de natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado; *d*) de natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de poupança -reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados; *e*) os relativos a análises, racionalização, investigação e consulta; *f*) de natureza fiscal e parafiscal; *g*) depreciações e amortizações; *h*) ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões; *i*) gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros; *j*) gastos resultantes da aplicação do justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais; *l*) menos-valias realizadas; *m*) indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

A respeito dos gastos, é de sublinhar o *princípio da indispensabilidade dos gastos* e o *princípio da ligação aos rendimentos*, segundo o qual devem ser considerados gastos, para efeitos fiscais, todos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. O que significa que não têm que se integrar em alguma das categorias de gastos enumeradas, a título de exemplo, na lista acabada reproduzir. O que importa é que esses

gastos passem com êxito os testes da indispensabilidade e da sua ligação aos rendimentos sujeitos a imposto ou à manutenção da correspondente fonte produtora [29].

4. *O lucro tributável*

Referido o lucro contabilístico como ponto de partida da determinação da matéria tributável do IRC, vejamos agora como se passa dessa grandeza para o lucro tributável. Antes, porém, é de assinalar que o apuramento do lucro tributável a partir do lucro contabilístico segue o *modelo da dependência parcial* entre a contabilidade e a fiscalidade ou, em termos porventura mais exactos, entre o direito contabilístico e o direito fiscal, excluindo, por conseguinte, uma coincidência entre essas duas realidades. O que bem se compreende, pois, enquanto o lucro contabilístico é determinado com base em princípios, normas e regras do direito contabilístico e tem por destinatários os utentes das demonstrações financeiras das empresas (isto é, os investidores, os trabalhadores, os financiadores, os fornecedores e outros credores comerciais, os clientes, o Governo e seus departamentos e o público em geral), o lucro fiscal guia-se pelos princípios e normas do direito fiscal e tem por destinatário o Estado ou outros entes titulares do poder tributário, mais precisamente a administração tributária.

Pois bem, segundo o já referido nº 1 do artigo 17º do Código do IRC, o lucro tributável das empresas é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado. Quer isto dizer que ao mencionado resultado líquido do período de tributação há que, de um lado, adicionar as patrimoniais positivas e, de outro lado, subtrair as variações patrimoniais e negativas que não integrem aquele resultado.

Quais sejam essas variações patrimoniais o Código do IRC - no artigo 21º (para a as variações positivas) e no artigo 24º (para as variações negativas) – não as concretiza[30], estabelecendo, no fim de contas, que são todas excepto as constantes das listas que cada um desses preceitos, depois, exclui do lucro tributável.

[29] Indispensabilidade que, segundo as regras de distribuição do ónus da prova, cabe ao contribuinte provar. Sobre os requisitos fiscais dos gastos (então designados custos), v., por todos, A. MOURA PORTUGAL, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.

[30] Com excepção do que dispõe no artigo 22º, relativamente aos subsídios relacionados com activos não correntes, isto é, subsídios que se não destinem à exploração que são variações patrimoniais positivas a adicionar ao resultado líquido do período.

Assim, no respeitante às variações patrimoniais positivas, nos termos do nº 1 do daquele artigo 21º, não contam: *a*) as entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio; *b*) as mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal; *c*) as contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota; *d*) as relativas a impostos sobre o rendimento.

Por seu lado, relativamente às variações patrimoniais negativas, segundo o nº 1 do referido artigo 24º, não são consideradas: *a*) as que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC; *b*) as menos - valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade; *c*) as saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação; *d*) s prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação; *e*) as relativas a impostos sobre o rendimento.

Tendo em conta o referido modelo de dependência parcial do resultado fiscal face ao resultado contabilístico, é de fazer referência, de um lado, às razões que suportam as correcções fiscais que esse modelo origina e, de outro lado, os tipos de hipóteses que concretizam essas correcções. Assim, relativamente às razões das correcções fiscais, contam-se as que se prendem com o combate à erosão das receitas fiscais, como no caso dos gastos contabilísticos fiscalmente não dedutíveis, a de resolver situações de dupla tributação como acontece com a dedução para limitar ou eliminar a dupla tributação económica, ou fazer face à não coincidência das regras contabilísticas e fiscais de periodização de resultados[31].

No respeitante às situações em que essas correcções se verificam, temos aí quatro tipos de divergência entre do direito contabilístico e o direito fiscal, saber: 1)

[31] V., respectivamente, o artigo 45º, o artigo 51º e os artigos 29º e 30ª do Código do IRC.

rendimentos contabilísticos que não são rendimentos fiscais, 2) rendimentos fiscais que não são rendimentos contabilísticos, 3) gastos fiscais que não são gastos contabilísticos e 4) gastos contabilísticos que não são gastos fiscais. Situações em que, como estamos a ver, duas são favoráveis aos contribuintes (a 1 e a 3) e duas são favoráveis à administração tributária (a 2 e a 4).

É também de referir que essas correcções fiscais face ao resultado contabilístico podem corresponder a realidades diferentes, pois pode tratar-se de divergências permanentes ou temporárias. As primeiras concretizam-se em os rendimentos ou gastos contabilísticos não concorrem para a determinação do lucro tributável nem no período de tributação em que são incluídos no resultado contabilístico nem em qualquer outro período de tributação posterior. Já as segundas são divergências em que, embora os rendimentos ou gastos não sejam considerados para feitos fiscais no período de tributação em que concorrem para a determinação do resultado contabilístico, mas vêm a sê-lo em períodos de tributação posteriores, situação em que temos os chamados impostos diferidos. O que podemos ver, de resto, nos exemplos referidos a seguir para ilustrar cada uma das quatro situações a que aludimos.

Assim e relativamente à primeira das situações, rendimentos contabilísticos que não são rendimentos fiscais, podemos apontar: os lucros tributados nas sociedades filhas e distribuídos às sociedades mães que são deduzidos do lucro tributável destas conforme o estipulado no artigo 51º; os rendimentos e outras variações patrimoniais positivas relevados na contabilidade em virtude da adopção do *método da equivalência patrimonial*, como dispõe o nº 8 do artigo 18ºe, bem como os rendimentos decorrentes da aplicação do *método do justo valor* conforme estabelece o nº 9 do artigo18º, que serão considerados fiscalmente, respectivamente, no período de tributação em que se adquira o direito àqueles lucros e no período de tributação em que os elementos ou direitos deram origem aos mencionados ajustamentos sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados; as mais-valias contabilísticas, isto é, as mais-valias potenciais relevadas na contabilidade, como decorre da alínea *b)* do nº 1 do artigo 21º.

Depois, como rendimentos fiscais que não são rendimentos contabilísticos, temos: uma situação de transferência fiscal internacional traduzida na imputação aos sócios residentes em território português, na proporção da sua participação social e independentemente de distribuição, dos lucros obtidos por sociedades não residentes naquele território dos lucros obtidos por estas em território com um regime fiscal claramente mais favorável, nos termos do artigo 66º, imputação que será tida em conta

nos futuros períodos de tributação em que tenha lugar a efectiva distribuição dos lucros aos sócios; os rendimentos resultantes das correcções baseadas em noras de luta contra a evasão fiscal, como as constantes dos artigos 63º (preços de transferência), 64º (correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre imóveis) e 67º (subcapitalização); as chamadas mais-valias fiscais que são consideradas realizadas pela afectação de elementos do activo fixo tangível a fins alheios à actividade exercida pela empresa, como se dispõe nos artigos 46º, 47º e 48º; as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação a que se reporta o artigo 21º.

Por seu turno, como gastos fiscais que não constituem gastos contabilísticos, podemos indicar: os benefícios fiscais que se concretizem em deduções ao lucro tributável como são os benefícios fiscais traduzidos em majorações de gastos e os benefícios relativos a donativos no domínio do mecenato; a chamada "remuneração convencional do capital", criada pelo artigo 81º da LOE/2008 e prorrogada para os anos de 1011 a 2013 pelo artigo 136º da LOE/2011[32], com o objectivo de incentivar as pequenas e médias empresas a financiarem-se através do recurso a capitais próprios, a qual se traduz na dedução ao lucro tributável de 3% das entradas realizadas, através de entregas em dinheiro, pelos sócios no âmbito da constituição ou aumento de capital social da sociedade; as menos-valias fiscais; as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação a que se reporta o artigo 24º.

Finalmente a situação que, como será fácil de compreender, tem mais manifestações, de gastos contabilísticos não considerados custos fiscais. Entre estes temos de um lado, a lista constante dos nºs 2 a 5 do artigo 23º, em que encontramos as despesas ilícitas e os gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital social das sociedades e, de outro lado, a lista bastante extensa do nº 1 do artigo 45º. Nesta lista figuram: *a*) o IRC e quaisquer outros impostos que incidam sobre os lucros; *b*) os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente; *c*) os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar; *d*) as multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções; *e*) as indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável; *f*) as ajudas de

[32] LOE = A Lei do Orçamento do Estado; LOE/2008 = Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro; LOE/2011 = Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes; *g*) os encargos não devidamente documentados; *h*) os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte das depreciações dessas viaturas que não sejam aceites como gastos; *i*) os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais; *j*) os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante; *l*) as menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes; *m*) os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respectivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte; *n*) os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam; *o) a* contribuição sobre o sector bancário. Também não são considerados gastos fiscais metade do saldo das mais-valias / menos-valias realizado mediante a transmissão onerosa de activos fixos tangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis, nos termos do artigo 48º[33].

5. *O apuramento da matéria tributável*

Apurado o lucro tributável, há lugar ainda a diversas deduções, feitas as quais, obtemos a matéria tributável. Entres essas deduções, são de mencionar: a) a dedução de lucros já tributados para eliminar a dupla tributação económica, b) o reporte de prejuízos, e c) os benefícios fiscais dedutíveis ao lucro tributável a que haja lugar. Vejamos cada uma destas hipóteses.

[33] V. sobre esta temática, TOMAS CANTISTA TAVARES, *IRC e Contabilidade. Da Realização ao Justo Valor*, Almedina, Coimbra, 2011.

Nos termos do artigo 51º, a determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos, desde que sejam verificados os seguintes requisitos: *a*) a sociedade que distribui os lucros tenha a sede ou direcção efectiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC ou esteja sujeita ao imposto especial de jogo; *b*) a entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime da transparência fiscal; c) a entidade beneficiária detenha directamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10 % e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período. Exigências que, é de assinalar, têm vindo a ser agravados de ano para ano, restringindo assim a eliminação da dupla tributação económica, o que põe em causa a ideia de neutralidade que, como vimos, é a outra face da liberdade de empresa.

Uma afirmação que não é posta em causa pelo facto de as exigências relativas à percentagem de participação e ao prazo de permanência na titularidade das entidades não se aplicar aos rendimentos de participações sociais em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades de seguros e das mútuas de seguros e, bem assim, aos rendimentos das sociedades de desenvolvimento regional, sociedades de investimento e sociedades financeiras de corretagem.

Por outro lado, os prejuízos fiscais são objecto de reporte para a frente, nos termos do artigo 52º[34], pois, segundo este preceito, os prejuízos fiscais são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores. Todavia, essa dedução a efectuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 75 % do respectivo lucro tributável, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respectivo período de dedução. Por outro lado, no caso de o contribuinte beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respectivas explorações ou actividades não podem ser

[34] A que há que acrescentar a referência ao artigo 71º, que contém um conjunto de requisitos relativos ao reporte de prejuízos fiscais quando esteja em causa a aplicação do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades constante do artigo 69º. [34] Sobre o reporte de prejuízos, v. M. H. FREITAS PEREIRA, «Regime fiscal do reporte de prejuízos – princípios fundamentais», em *Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1995, p. 221 e ss.

deduzidos dos lucros tributáveis das restantes. Constituindo estas disposições, juntamente com outras constantes do referido artigo 52º, expressão visível da crescente limitação por parte do legislador ao reconhecimento do mencionado reporte de prejuízos.

Finalmente são de mencionar, em sede das deduções ao lucro tributável, os benefícios fiscais que sejam considerados neste momento da dinâmica do IRC. Trata-se de benefícios fiscais que se encontram previstos quer no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), quer em legislação avulsa[35]. Naqueles primeiros temos, por exemplo, a aplicação do mecanismo de eliminação da dupla tributação económica às empresas portuguesas que invistam na constituição ou adquisição de sociedades estrangeiras, durante a vigência do contrato fiscal relativo a esse investimento, nos termos dos nºs 4 a 7 do artigo 41º do EBF[36]. Por seu lado, quanto a benefícios fiscais previstos em legislação avulsa podemos mencionar a já referida "remuneração convencional do capital".

Ainda a respeito dos diversos passos de determinação da matéria tributável, que vimos de referir, é de assinalar que há diversas situações especiais que são objecto de tratamento específico no Código do IRC, como são o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, o regime de transformação das sociedades, o regime das fusões, cisões, entradas de activos e permuta de partes sociais, o regime de liquidação de sociedades, o regime da transferência da residência de uma sociedade para o estrangeiro e o regime de realização do capital de sociedades poe entrada de património de pessoa singular[37].

III. Alusão à liquidação e cobrança do IRC

[35] Referimo-nos aqui aos benefícios fiscais em sentido amplo, embora seja da maior importância ter presente a distinção fundamental entre os benefícios fiscais estáticos ou benefícios fiscais em sentido estrito e os benefícios fiscais dinâmicos ou incentivos fiscais, pois apenas estes se encontram a salvo da crítica generalizada de que os benefícios fiscais vêm sendo alvo. Pois, não obstante também estes se apresentarem como "despesas fiscais", porque incentivam ou estimulam actividades que, de outro modo, não teriam lugar, originam efectivamente um aumento das receitas fiscais no futuro. Por isso, numa tal situação, estamos perante despesas fiscais aparentes no presente e receitas fiscais no futuro. V. sobre este problema, GUILHERME WALDEMAR OLIVEIRA MARTINS, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 93 e ss., e o nosso estudo «Investir e tributar: uma relação simbiótica?», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 141, 2011/12, p. 165 e s.

[36] Pois o artigo 41º do EBF contém a disciplina dos "benefícios fiscais ao investimento de natureza contratual", benefícios concedidos com base em contratos de investimento e dirigidos, por um lado, à atracção de investimentos a realizar em Portugal e, por outro lado, à internacionalização das empresas portuguesas – v. o nosso estudo «Investimento estrangeiro e contratos fiscais», em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, cit., p. 407 e ss.

[37] Constantes dos artigos 69º a 86º do Código do IRC.

Determinada a matéria tributável nos termos sumários que vimos, segue-se a liquidação em sentido estrito e a cobrança. A liquidação, que é uma autoliquidação efectuada pelo próprio contribuinte na declaração – liquidação, concretiza-se na aplicação da taxa ou alíquota, que é de 25%, à matéria tributável da qual resulta a colecta. Sendo certo que esta não é necessariamente o imposto a pagar porquanto há ainda que proceder às deduções à colecta a que haja lugar. A respeito das deduções à colecta, há que esclarecer que tanto o Código do IRS como o Código do IRC falam de deduções à colecta reportando-se a duas realidades bem diferentes, pois integram nelas quer deduções que se inserem na liquidação em sentido amplo, entendida como o conjunto de operações de identificação do contribuinte e de determinação do imposto a pagar, quer deduções respeitantes à cobrança. Com efeito, enquanto nas primeiras estamos perante verdadeiras deduções à colecta, pois respeitam ao apuramento do imposto a pagar, nas segundas trata-se de descontar o imposto antecipadamente pago, ou seja, os montantes correspondentes aos pagamentos por conta feitos pelo próprio contribuinte e às retenções na fonte realizadas por terceiros[38].

Pois bem, limitando-nos aqui às verdadeiras deduções à colecta, que assumem a natureza de créditos de imposto, podemos mencionar as seguintes: o crédito de imposto por dupla tributação internacional contemplado no artigo 91º e os benefícios fiscais que tenham essa natureza, como os constantes do artigo 41º do EBF, em que se estabelece um crédito de imposto em sede do IRC: 1) entre 10% e 20% das aplicações relevantes dos projectos de investimento contratados (alínea *a)* do nº 2); e 2) entre 10% e 20% das aplicações relevantes na internacionalização das empresas nacionais, não podendo ultrapassar 25% do imposto apagar em cada período de tributação com o limite de € 9997.559,791 (alínea *a)* do nº 5).

Em sede da liquidação do IRC importa ainda aludir ao que podemos designar por liquidação mínima que se traduz num limite bastante forte ao montante de benefícios fiscais de que as empresas podem auferir em cada período de tributação. Trata-se do limite constante do artigo 92º do Código do IRC, o qual, com o título «resultado da liquidação», fixa para as empresas ou estabelecimentos estáveis que o IRC liquidado, líquido das deduções por dupla tributação internacional e por benefícios fiscais, não pode ser inferior a 90% ao montante que seria apurado se o contribuinte não usufruísse de benefícios fiscais, do regime relativo às contribuições suplementares para fundos de

[38] V. o nº 2 do artigo 78º do Código do IRS e o nº 2 do artigo 90º do Código do IRC.

pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com os benefícios de reforma, e do regime de transmissibilidade de prejuízos fiscais em sede de fusão, cisão e entrada de activos[39]. Com efeito, mesmo não dizendo esse limite respeito a todo o universo de benefícios fiscais concedidos às empresas, já que alguns deles se encontram excluídos, não contando, por conseguinte, para a fixação do mencionado montante limite[40], ainda assim restringe drasticamente o montante de benefícios fiscais de que as empresas podem efectivamente vir a usufruir. O que significa que as empresas, no limite, acabam por usufruir apenas do correspondente a 10% do IRC liquidado sem a consideração dos referidos benefícios fiscais.

No concernente à cobrança do IRC, é de distinguir entre: 1) os pagamentos por conta e o imposto autoliquidado, 2) o pagamento especial por conta.

No que respeita aos pagamentos por conta, nos termos dos artigos 104º e 105º, as empresas residentes e as entidades não residentes com estabelecimento estável, devem efectuar três *pagamentos por conta* de montantes iguais em Julho, Setembro e Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável. Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado relativamente ao período de tributação imediatamente anterior àquele em que devem efectuar-se os pagamentos, líquido da dedução relativa a retenções na fonte correspondendo, para os contribuintes cujo volume de negócios seja igual ou inferior a € 498.797,90, a 70% do montante do imposto liquidado no período e, para os contribuintes cujo volume de negócios seja superior a e € 498.797,90, a 90% do montante do imposto liquidado no período exercício anterior.

No caso de existir diferença entre o imposto calculado na declaração de rendimentos e as entregas a título de pagamento por conta, deverá a mesma ser paga até ao último dia útil do prazo para o envio ou apresentação da declaração periódica de rendimentos, a qual, tem de ser apresentada até 31 de Maio do ano seguinte àquele a que os rendimentos dizem respeito.

Quanto ao *pagamento especial por conta*, segundo o artigo 106º, as empresas residentes e as entidades não residentes com estabelecimento estável em território

[39] Percentagem que começou por ser de 60% em 2005, nos termos do (então) novo artigo 86º, introduzido pela LOE/2005, tendo, depois, passado a ser de 75% com a LOE/2010, e a 90% com a LOE/2011.

[40] Pois que, nos termos do nº 2 desse artigo 92º, não contam para esse limite os benefícios fiscais que: 1) revistam carácter contratual; 2) integrem o SIFIDE; 3) respeitem às zonas francas previstas nos artigos 33º e seguintes do EBF; 4) digam respeito à criação de emprego, às SGPS, sociedades de capital de risco e investidores de capital de risco, bem como o respeitante à eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos países africanos de língua oficial portuguesa e em Timor Leste (artigos 19º, 32º e 42º do EBF).

português ficam sujeitas a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou em duas prestações durante os meses de Março e Outubro. Este pagamento não é aplicável no período em que se inicia a actividade.

Introduzido em 1998, o pagamento especial por conta foi objecto de profundas alterações posteriores. Actualmente, esse pagamento é igual à diferença entre o valor correspondente a 1% do volume de negócios relativos ao exercício anterior, com o limite mínimo de € 1.000, e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de € 70.000.

IV. Um olhar crítico sobre a recente evolução do IRC

Após este excurso muito rápido sobre a determinação da matéria tributável do IRC, algumas considerações finais sobre a evolução recente deste imposto, a qual, como fomos dando conta nos itens tratados, vem conduzindo a uma verdadeira subversão do seu recorte constitucional e legal[41].

Olhando, pois, para o sistema de tributação das empresas, contemplado no Código do IRC, se e na medida em que de um verdadeiro sistema ainda possamos falar num tal quadro, verificamos que o IRC vem perdendo algumas das características típicas que lhe eram apontadas como um imposto sobre o lucro das empresas. De um lado, de um imposto sobre o rendimento, ancorado num conceito de rendimento em sentido amplo ou de rendimento acréscimo, tem-se caminhado, em virtude da crescente desconsideração fiscal de importantes gastos económicos e contabilísticos e da tributação autónoma de despesas necessárias das empresas, para um imposto mais sobre as próprias empresas.

Pois, muito embora a taxa ou alíquota do IRC não seja muito elevada, pois é de 25%, tendo a mesma descido, como já referimos, de 36,5% para esse montante, o certo é que a crescente criação de tributações avulsas incidentes sobre as empresas põe totalmente em causa aquela aparente moderação da tributação. Relativamente as tributações avulsas, podemos referir, entre outras, as tributações autónomas que vêm

[41] Uma subversão que é geral ao nosso sistema fiscal e que tem tido particular incidência no imposto sobre o rendimento pessoal – o IRS, o qual cada vez mais incide sobre significativas parcelas do rendimento indisponível ou até do rendimento bruto – v. os nossos «Investir e tributar: uma relação simbiótica?», *ob. cit.*, p. 170 e ss., e *Direito Fiscal da Empresas (Relatório sobre o Programa, os Conteúdos e os Métodos do Ensino)*, apresentado às Provas de Agregação na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2012, p. 165 e ss.

sendo objecto de constante ampliação, a chamada derrama estadual e a contribuição extraordinária sobre o sector bancário[42].

Assim e no concernente no concernente às tributações autónomas, designadas curiosamente pelo legislador por "taxas de tributação autónomas", que se encontram previstas no artigo 88º do Código do IRC[43], devemos dizer que as mesmas começaram por se reportar a situações susceptíveis de elevado risco de evasão fiscal, como as relativas à tributação das despesas confidenciais e não documentadas, configurando as normas que as previam não verdadeiras normas de tributação, mas antes normas que, directamente, tinham por função o acompanhamento, vigilância e fiscalização da actuação fiscal dos contribuintes. Todavia, com o andar do tempo, a função dessas tributações autónomas, que, entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter (mais) receitas fiscais, assumindo-se, assim, como efectivos impostos sobre a despesa, se bem que enxertados, em termos totalmente anómalos, na tributação do rendimento das empresas.

Pois essas tributações incidem agora não só sobre as despesas não documentadas, como foi no início, ou sobre as despesas não documentadas, despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e despesas de representação como foi depois, mas também sobre as despesas com importâncias pagas a pessoas singulares ou colectivas a residentes em países com regime fiscal claramente mais favorável[44], sobre as despesas com encargos relativos a certas ajudas de custo, sobre os lucros distribuídos por entidades isentas de IRC, sobre certas indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações pagas aos gestores, administradores ou gerentes, etc. Sendo certo que algumas dessas tributações se encontram sujeitas a taxas relativamente elevadas, como é o caso das incidente sobre as indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações dos gestores, administradores ou gerentes, sujeitas a uma taxa de 35%, nos termos do artigo 88º, nº 13, do código do IRC[45].

Uma tributação autónoma constitui também a tributação das empresas petrolíferas que não adoptem, para efeitos fiscais, o método FIFO – *First In First Out* ou do custo médio ponderado na valorimetria dos *stocks*, estabelecida pelo artigo 4º da

[42] Para uma enumeração mais completa, v. o nosso estudo «Investir e tributar: uma relação simbiótica?», *ob. cit.*, p. 173 e ss.
[43] As quais encontramos também relativamente às empresas singulares nos termos do artigo 73º do Código do IRS.
[44] Ou seja, os vulgarmente designados por paraísos fiscais.
[45] A qual ainda é elevada para 45% caso as empresas apresentem prejuízos.

Lei nº 64/2008, a qual incide, à taxa de 25%, sobre a diferença positiva que se verifique entre a margem bruta de produção determinada com base na aplicação do método FIFO ou do custo médio ponderado na valorimetria dos *stocks* e a determinada com base na aplicação do método adoptado na contabilidade. Uma tributação que tem de específico estar dependente da opção das empresas, para efeitos fiscais, por método diverso do método FIFO ou do custo médio ponderado, ou seja, pelo método LIFO - *Last In First Out*. O que significa que estamos perante um imposto que mais não do que um IRC extraordinário que visa compensar a tributação que as empresas petrolíferas não suportam em IRC por adoptarem métodos diversos do FIFO ou do custo médio ponderado[46].

Por seu lado, quanto à assim chamada derrama estadual, devemos dizer que a mesma não passa de uma sobretaxa sobre o IRC, pois que, nos termos do nº 1 do artigo 87º-A do Código do IRC, sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500 000 sujeito e não isento do IRC apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incide uma taxa ou alíquota adicional progressiva com dois escalões de 3% (sobre o lucro tributável de € 1.500 000 a € 10.000.000) e de 5% (sobre o lucro tributável de mais de € 10.000.000).

Taxa adicional que, quando seja aplicável o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante. Um regime legal que, dominado pela necessidade de obtenção de receitas, nos suscita a questão da sua inconstitucionalidade, pois que, tratando-se claramente de um imposto acessório face ao IRC, não vemos porque é que o mesmo não segue inteiramente as vicissitudes deste imposto como imposto principal, segundo o bem conhecido ditado *asessorium principale sequitur*. Com efeito, as empresas integrantes de grupos que tenham optado pela RETGS, certamente com o objectivo de verem diminuído o correspondente IRC, resultante da compensação lucros/prejuízos dentro do respectivo grupo, acabam sendo oneradas e discriminadas em razão dessa opção, porquanto ficam sujeitas a essa sobretaxa de IRC em termos de não poderem beneficiar

[46] Pelo que, na medida em que as empresas petrolíferas tenham entretanto optado, como o fez, por exemplo, a Galp, pelo método FIFO na valorimetria dos seus *stocks*, essa tributação mais não significou do que uma antecipação do pagamento do imposto.

da referida compensação de lucros/prejuízos. Um resultado que, para além de frustrar as expectativas das empresas depositadas na opção que fizeram pelo RETGS, briga também com os princípios constitucionais da igualdade fiscal e liberdade de gestão fiscal das empresas.

Uma outra tributação avulsa, que veio onerar algumas empresas, é a contribuição sobre o sector bancário, uma contribuição extraordinária introduzida pelo artigo 141º da LOE/2011, que aprovou o seu regime. Pois bem, nos termos do artigo 3º desse regime, "a contribuição sobre o sector bancário incide sobre: *a)* o passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos deduzido dos fundos próprios de base (Tier 1) e complementares (Tier 2) e dos depósitos abrangidos pelo Fundo de Garantia de Depósitos; *b)* o valor nocional dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos".

Dezembro de 2012