



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Diferenças Cambiais no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Marta Filipa Sousa Gerales

Sob a orientação da

Dra. Cláudia Sofia Soares Bernardo

Escola de Lisboa

Mestrado em Direito Fiscal

Lisboa, Agosto de 2017

Índice

1. INTRODUÇÃO	3
1.1 Nota Introdutória	3
1.2 Objetivos da tese.....	4
1.3 Objeto.....	5
1.3.1 Delimitação Positiva	5
1.3.2 Delimitação Negativa	5
1.4 Metodologia e Biografia	6
1.5 Sequência.....	6
2. ANÁLISE CONTABILÍSTICA	8
2.1 Abordagem inicial à contabilidade	8
2.2 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 23	10
3. ANÁLISE FISCAL	13
3.1 Abordagem inicial à Fiscalidade.....	13
3.1.1 A determinação do lucro tributável	14
3.1.2. A periodização do lucro tributável	15
3.1.3 Especialização económica dos exercícios	16
3.2 Aceitabilidade das diferenças cambiais segundo o CIRC.....	17
3.2.1 Rendimentos e ganhos aceites fiscalmente	17
3.2.2 Gastos e perdas aceites fiscalmente	17
3.2.3 Natureza dos itens a que estão associadas as diferenças cambiais	18
3.2.4 Variações patrimoniais positivas e negativas	18
4. POSIÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA	20
5. JURISPRUDÊNCIA	23
5.1 Análise da Jurisprudência que considera que as diferenças cambiais não relevam.....	23
5.2 Análise da Jurisprudência que considera que as diferenças cambiais relevam	26
6. CONCLUSÃO	30
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	32
7.1. Doutrina	32
7.2. Jurisprudência	32

Lista de Abreviaturas

AT	Autoridade Tributária
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CRP	Constituição da República Portuguesa
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
IAS	Normas Internacionais de Contabilidade
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IRC	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
POC	Plano Oficial de Contabilidade
RETGS	Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
STA	Supremo Tribunal Administrativo

1. Introdução

1.1 Nota Introdutória

Globalização. É um fenómeno mundial com fluxos culturais, sociais e políticos entre os mais diversos países do mundo com origem no desenvolvimento de uma economia de escala planetária.¹

A nível económico, assistimos a um processo de interdependência mundial de produtores e mercados que culmina em mercados transnacionais. As sociedades progrediram tecnologicamente (o que possibilitou a melhoria das comunicações), diminuíram as políticas protecionistas devido à crescente ampliação dos mercados de escoamento de bens e, como consequência natural, foram criadas inúmeras empresas multinacionais.

Para além do fluxo diário de milhões de pessoas pelo mundo, existe um fluxo que graças à inovação tecnológica e melhoria das comunicações, leva a que o mercado de capitais tenha milhões de movimentações ao segundo, com um alcance quase incalculável. As múltiplas transações de capital que ocorrem diariamente são efetuadas através da moeda, realidade que varia de país para país.

A moeda, de acordo com a sua origem e função, é um meio de pagamento, medida de valor e meio de reserva que pode ter o aspeto de moeda metálica, papel-moeda e moeda bancária.²

A questão que se impõe esclarecer é qual a moeda em que devem ser efetuadas as transações dos países integrantes do negócio, que possuem moedas oficiais diferentes. Por norma, existem moedas fortes e moedas fracas. As moedas fortes têm elevada aceitação nos mercados económicos internacionais. As moedas fracas, devido à instabilidade política e social dos seus países aliada à inexistência de poder económico a nível mundial, têm um grau de aceitabilidade muito baixo nos mercados económicos. As transações económicas, por norma, são realizadas com moedas fortes como o dólar, a

¹ Globalização in Dicionário infopédia da Língua Portuguesa com Acordo Ortográfico. Porto: Porto Editora, 2003-2017.

² Moeda in Dicionário infopédia da Língua Portuguesa com Acordo Ortográfico. Porto: Porto Editora, 2003-2017.

libra ou o euro, por também representarem países ou uniões de países com forte poder económico.

Por forma a calcular o valor económico de cada moeda, existe uma taxa através da qual é espelhado o poder de cada moeda, a taxa de câmbio. Esta caracteriza-se pelo número de unidades de moeda estrangeira obtidas em troca de uma unidade de moeda nacional.³As taxas de câmbio flutuam de acordo com a evolução dos mercados de capitais, o desempenho do comércio mundial, as crises políticas dos países e por vezes de acordo com questões sociais (como guerras civis).

É relevante perceber a importância da variação das taxas de câmbio na fiscalidade e, mais concretamente, no apuramento do IRC a entregar ao Estado.

O tema da presente dissertação de tese de mestrado centra-se na forma como as empresas registam transações efetuadas em diferentes moedas na sua contabilidade, utilizando a respetiva taxa de câmbio (o que pode originar diferenças cambiais que têm de ser registadas contabilisticamente).

1.2 Objetivos da tese

A nossa dissertação tem como objetivo a investigação do tratamento fiscal a conferir às diferenças de câmbio, aquando da aplicação da respetiva taxa de câmbio, nomeadamente no apuramento do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”).

Existindo duas posições distintas nesta matéria, para efeitos do IRC e da imposição anual de preenchimento da Declaração de Rendimentos Modelo 22, esta dissertação irá estudar o tratamento contabilístico dado às diferenças cambiais segundo as normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia (International Financial Reporting Standards).⁴

³ Câmbio in Dicionário infopédia da Língua Portuguesa com Acordo Ortográfico. Porto: Porto Editora, 2003-2017

⁴ Regulamentos (CE) n.ºs: 1725/2003, 707/2004, 2086/2004, 2236/2004, 2237/2004, 2238/2004, 211/2005, 1073/2005, 1751/2005, 1864/2005, 1910/2005, 2106/2005, 108/2006, 708/2006, 1329/2006, 610/2007 e 611/2007.

É na jurisprudência publicada, mais concretamente nos acórdãos quer do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), quer do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), que encontramos posições contrárias sobre o tratamento fiscal a conferir às diferenças cambiais. É este o ponto de partida para o aprofundamento das razões jurídicas e contabilísticas que levam a tais decisões.

1.3 Objeto

1.3.1 Delimitação Positiva

O objeto de estudo da presente tese prende-se com a análise da doutrina e da jurisprudência relevantes sobre as diferenças cambiais, no âmbito do apuramento do lucro tributável para efeitos do IRC. Pretende-se, por isso, analisar os acórdãos assinalados como contraditórios, conjuntamente com a posição da Autoridade Tributária, tendo por âmbito de investigação o enquadramento económico e fiscal conferido nesta matéria.

Uma vez que a presente dissertação se centra num tema que concentra bastante análise contabilística, tal implicará que a nossa exposição tenha em atenção a vida das empresas, nomeadamente a aplicação prática da contabilidade e do direito fiscal no seu quotidiano, existindo por vezes conclusões que não vão de encontro com o racional económico e a prática do direito fiscal.

1.3.2 Delimitação Negativa

Tendo em conta que nos focaremos na análise geral a conferir às diferenças de câmbio em sede de IRC, não iremos debruçar a nossa análise no tema dos Gastos de Financiamento Líquidos, relativamente ao qual a posição da AT é explícita.⁵ De facto, a mesma considera que, neste tema em concreto, as diferenças cambiais resultantes de ajustamentos do custo dos juros são englobadas no cálculo dos gastos, desde que a sua

⁵ Circular n.º 7/2013 – Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento.

origem seja de empréstimos em moeda estrangeira associadas à remuneração de capitais alheios.

Outra vertente que não analisaremos no âmbito deste trabalho de investigação é o caso das unidades operacionais estrangeiras, uma vez que a própria NCRF 23 as exclui do âmbito da norma referente aos efeitos das alterações em taxas de câmbio.

1.4 Metodologia e Biografia

Depois de delimitado o escopo da nossa tese, cabe-nos determinar a metodologia seguida na nossa exposição. Tendo em consideração que estamos perante um tema profundamente discutido nos diversos órgãos de decisão judicial, nomeadamente entre o CAAD e o STA, a nossa investigação consistirá numa análise de vários acórdãos, utilizando para tal os mais variados livros de renome em matéria de fiscalidade portuguesa.⁶

1.5 Sequência

Iniciaremos a nossa análise pelo Capítulo 2, que consiste numa pequena apresentação do conceito de diferença cambial. Numa segunda fase, importa aprofundar conceitos importantes para uma melhor compreensão do tema, como o conceito de diferenças cambiais potenciais e de diferenças cambiais efetivas.

Seguidamente, iremos aprofundar a necessidade da contabilidade na fiscalidade e a sua importância no apuramento do lucro tributável em IRC. Analisaremos ainda o tratamento contabilístico concreto a conferir às diferenças cambiais, nomeadamente o conteúdo e regras das Normas Internacionais de Contabilidade e Relato Financeiro.

⁶ Para a citação, seguimos a norma portuguesa NP405 do Instituto Português da Qualidade Instituto Português da Qualidade. Norma Portuguesa NP 405-1 1994 – Informação e Documentação. Diário da República. III Série, Nº 128 de 1994-06-03. [Consult. 27 jul.2017]. Disponível em WWW:<URL: http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/mhb_ma_16464.pdf>. BIBLIOTECA DA UNIVERSIDADE DE AVEIRO. Área de Recursos Electrónicos e Apoio ao Utilizador. Manual norma portuguesa NP 405 – Referências bibliográficas, normas e estilos. Aveiro: SBIDM. [Consult. 27 jul. 2017]. Disponível em WWW:<URL: <http://www.ua.pt/sbidm/biblioteca/PageImage.aspx?id=12012>>.

No Capítulo 4 iremos estudar o que o CIRC enuncia sobre o assunto e aprofundar ainda a natureza dos itens subjacentes à origem das diferenças cambiais.

Posteriormente, analisaremos a posição da entidade competente para fiscalização das empresas em matérias tributárias: a Autoridade Tributária e Aduaneira. Vamos expor igualmente a posição assumida pela AT em algumas decisões judiciais e os argumentos que utiliza para justificar a sua posição.

Analisaremos ainda uma base fundamental para as decisões judiciais sobre todos os temas relacionados com a prática e teoria do Direito Fiscal em Portugal, a doutrina e a jurisprudência. Por um lado, analisaremos o que os principais livros sobre o Direito Fiscal referem sobre a temática, e, por outro lado, a jurisprudência publicada.

Por último, finalizaremos a exposição com as nossas conclusões, por forma a realçar os aspetos mais importantes a reter da nossa dissertação.

2. Análise Contabilística

2.1 Abordagem inicial à contabilidade

A contabilidade é a base de apuramento do lucro ou o prejuízo tributável de uma empresa no final de um período fiscal. Como tal, é importante perceber o tratamento contabilístico das variações cambiais antes de estudar o seu tratamento fiscal. A necessidade de harmonização contabilística⁷ surge por força da ideia de tributar, ou seja, da ideia de aplicar um imposto, aos lucros das empresas.⁸

A contabilidade é a ciência através da qual se obtém e prepara informação financeira para uso de todos os agentes económicos. Esta não evoluiu de forma constante ao longo do tempo, nem foi aplicada de forma semelhante nos mais diversos tipos de empresas. O facto de no passado não existirem regras definidas e de aplicação obrigatória para todas as empresas, dificultava o papel dos agentes económicos no que concerne à comparação de informações e demonstrações financeiras.

Nos tempos modernos, é inconcebível existirem várias formas de apresentação da contabilidade de uma empresa sob a forma de demonstrações financeiras. O facto de existirem diferentes informações financeiras com resultados diferentes consoante o técnico que as prepara ou o país no qual a empresa está sediada, dificulta o papel dos investidores ou dos acionistas quando pretendem comparar duas empresas através das suas demonstrações financeiras ou quando pretendem perceber a evolução da sua empresa tendo em conta a evolução do mercado subjacente.⁹

⁷ Rodrigues, João – Sistema de Normalização Contabilística Explicado. 1ª Edição. Porto: Porto Editora, 2010. ISBN 978-972-0-32643-0.

⁸ Cit. por Rodrigues, João – Sistema de Normalização Contabilística Explicado. 1ª Edição. Porto: Porto Editora, 2010. ISBN 978-972-0-32643-0, Pag.12. “No seu início, a contabilidade era feita ao gosto de cada um. Com a revolução industrial e a expansão económica mundial, com o conseqüente surgimento de grupos de empresas, bem como das sociedades de capitais e do recurso ao crédito, a contabilidade passou a assumir papel de relevo para acionistas, credores, financiadores, etc. Houve, assim a necessidade de se estabelecer um conjunto de regras: os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites (PCGA). Acontece que, e talvez também por força da influência da fiscalidade, cada país tinha os seus PCGA.”

⁹ Cit. por Rodrigues, João – Sistema de Normalização Contabilística Explicado. 1ª Edição. Porto: Porto Editora, 2010. ISBN 978-972-0-32643-0, Pag.12 “Ora, com a economia globalizada, não é aceitável a existência de diferentes contabilidades com diferentes resultados, consoante o país onde estamos. Para além disso, a contabilidade permite ainda várias alternativas que originam significativas diferenças nos resultados e na situação financeira das empresas. Nas pressões para a harmonização da contabilidade incluem-se o desejo de se eliminarem as diversas alternativas possíveis a nível da aplicação dos princípios

Surge assim a necessidade de procurar uma única solução aplicável a todos os tipos e dimensões de empresas que resulte em informação financeira credível e uniforme para qualquer destinatário.

Nesse sentido, a 29 de junho de 1973 foi constituído o International Accounting Standards Committee, um organismo que publicava normas de contabilidade a serem incorporadas na apresentação das demonstrações financeiras e impunha a sua aceitação a uma escala global, para que pudessem ser adotadas de forma generalizada.¹⁰ Em 2001, no seguimento de várias alterações, a Fundação IFRS¹¹ ocupou o lugar do anterior IASC e a denominação das normas internacionais de contabilidade, IAS, passaram a ser denominadas de International Financial Reporting Standards ou Normas Internacionais de Relato Financeiro.

Estas novas normas aliam a informação contabilística com o relato financeiro, oferecendo transparência internacional na avaliação das empresas, fortalecendo a responsabilidade dos gestores das empresas, a confiança aos acionistas e uma contribuição significativa para a eficiência dos mercados e da economia.

Em Portugal, a aplicação do Regulamento nº 1606/2002, de 19 de julho de 2002, da Comunidade Europeia, veio obrigar os grupos de empresas cotados em bolsa a adotar as novas normas contabilísticas IAS/IFRS nas suas demonstrações financeiras.

Posteriormente, o país entendeu estender a aplicação das novas normas de relato financeiro internacionais às empresas com contas consolidadas de grupos não cotados e contas individuais das entidades incluídas na consolidação de grupos cotados e não cotados.¹²

contabilísticos e a necessidade de aproximar os sistemas de informação internos e externos. Essas pressões indicam que o que está em jogo é a credibilidade da contabilidade como tal.”

¹⁰ Fundação IFRS e Conselho de Normas Internacionais – Quem somos e o que fazemos. [Consult. 28 ago. 2017] Disponível em WWW:<URL:http://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/who-we-are/who-we-are-portuguese.pdf>. “...formular e publicar, tendo em conta o interesse público, normas de contabilidade para serem observadas na apresentação de demonstrações financeiras e promover a sua aceitação e observância a nível mundial e trabalhar para melhoria e harmonização da regulação contabilística, normas de contabilidade e procedimentos relativos à apresentação das demonstrações financeiras.”

¹¹ Fundação IFRS e Conselho de Normas Internacionais – Quem somos e o que fazemos. [Consult. 28 ago. 2017] Disponível em WWW:<URL:http://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/who-we-are/who-we-are-portuguese.pdf>. “A Fundação IFRS é uma organização independente, de carácter privado, sem fins lucrativos, operando para servir interesses públicos. A governança e o devido processo são desenvolvidos para manter a definição de normas independente de interesses especiais enquanto garante transparência às partes interessadas em todo o mundo.”

¹² Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.

2.2 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 23¹³

As variações cambiais possuem uma norma contabilística e de relato financeiro. Conhecida por NCRF 23, com o título “Os efeitos de alterações em taxas de câmbio”, foi construída com base na anterior IAS 21. O objetivo na norma é explicar como se devem incluir na contabilidade as operações realizadas em moeda diferente da nacional.

As situações de conflito em relação a esta norma prendem-se com o relato das alterações nas taxas de câmbio nas demonstrações financeiras. A norma em referência é aplicada: “...na contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras [não é a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera, gerando e gastando dinheiro], na transposição das demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras [empresa subsidiária, associada, empreendimento conjunto ou sucursal da entidade que operem num país diferente do qual a entidade relata as suas informações financeiras] que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade pela consolidação, pela consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial, na transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação...”.

A NCRF determina ainda como é feito o reconhecimento das transações em moeda estrangeira na moeda funcional. Segundo a norma, as transações realizadas em moeda estrangeira devem ser registadas na contabilidade, no momento do seu reconhecimento inicial, na moeda funcional, aplicando a taxa de câmbio entre a moeda estrangeira e a moeda funcional à data da transação. Este reconhecimento inicial aplica-se às seguintes transações em que a entidade:

- “a) compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;
- b) pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam estabelecidas numa moeda estrangeira;

¹³ NCRF 23 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio adotada pela Regulamento (CE) n.º 2238/2004, da Comissão, de 29 de Dezembro, com as alterações do Regulamento (CE) n.º 708/2006, da Comissão, de 8 de Maio.

ou

c) por qualquer forma adquiere ou aliena ativos ou incorre ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira”.

Posteriormente, é decisivo perceber o tratamento a conferir aos itens monetários¹⁴ nas datas de balanços futuros. Importa referir que, à data de cada um dos balanços futuros, os itens monetários (em moeda que não a funcional) devem ser mensurados pelo uso da taxa de câmbio aplicável no fim do período de tributação.

É de referir que existem duas possibilidades de mensuração das diferenças de câmbio nas demonstrações financeiras relativas a itens não monetários. Por um lado, se os itens não monetários são reconhecidos diretamente no capital próprio, as diferenças cambiais subjacentes a esse item também são reconhecidas diretamente em capital próprio. Por outro lado, se as diferenças de câmbio respeitam a itens não monetários que são reconhecidos em resultados, então essas diferenças de câmbio também devem ser reconhecidas em resultados. Existem casos de exceção devido à própria natureza dos itens e às especificidades que apresentam. (vide supra ponto 1.3.2.)

No caso dos itens não monetários, se forem mensurados pelo custo histórico¹⁵, devem ser relatados pela taxa de câmbio à data da operação. Se mensurados pelo justo valor¹⁶, devem ser relatados pela taxa de câmbio em vigor na data de aplicação do justo valor. Sendo assim, um item monetário quer esteja a ser mensurado pelo justo valor ou pelo custo histórico deve sempre ser transposto da moeda estrangeira para a moeda funcional.

¹⁴ NCRF 23 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio adotada pela Regulamento (CE) n.º 2238/2004, da Comissão, de 29 de Dezembro, com as alterações do Regulamento (CE) n.º 708/2006, da Comissão, de 8 de Maio. “A característica essencial de um item monetário é um direito de receber (ou uma obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias.”

¹⁵ Cit. por Rodrigues, João – Sistema de Normalização Contabilística Explicado. 1ª Edição. Porto: Porto Editora, 2010. ISBN 978-972-0-32643-0. “Após a mensuração inicial, as entidades podem optar entre dois modelos para mensuração dos ativos (...): o modelo do custo [histórico] e o do justo valor. (...) No modelo do custo, os ativos fixos tangíveis são valorizados pelo custo, menos depreciação acumulada e perdas por imparidade.”

¹⁶ Cit. por Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco - Lições de Fiscalidade Vol.I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6067-5. Pag.296. “Após a adaptação do CIRC ao SNC, e no domínio da aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade, o legislador fiscal acolheu o modelo do justo valor no reconhecimento dos rendimentos e gastos do período (...) Assim, os rendimentos e gastos são considerados fiscalmente no período em que os elementos ou direitos que lhe deram origem sejam alienados, exercidos ou liquidados, aceitando-se apenas para efeitos fiscais alguns casos específicos (eg. Instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados).”

No parágrafo 26 da NCRF 23 encontramos a explicação sobre o tratamento contabilístico a conferir no reconhecimento de diferenças de câmbio. No que se refere a itens monetários, a norma é perentória e refere que, excetuando os casos de “investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata...”, as diferenças de câmbio que resultem de itens monetários registados contabilisticamente a taxas de câmbio diferentes das registadas inicialmente ou em balanços posteriores, “...devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram...”.

Para além disso, quando os itens monetários são provenientes de moeda estrangeira, a diferença de câmbio ocorre quando existem taxas de câmbio diferentes no momento de transação e no momento de liquidação.

Quando esta diferença de câmbio resulta de uma transação e liquidação que ocorra no mesmo período contabilístico é logo reconhecida no período em referência. Se o item monetário de moeda estrangeira de que resulta a transação é liquidado num período diferente do da própria transação, “...a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.”

A norma é explícita e impõe que a nível contabilístico, sempre que o item monetário esteja na posse da empresa durante um período superior ao período tributário, **deva ser feito o ajuste necessário de acordo com a alteração da taxa de câmbio em cada período tributário.**

Finalmente, é de relevar as diferenças no reconhecimento de diferenças de câmbio de um item monetário e de um item não monetário. É mencionando que “...os itens não monetários são transpostos para a moeda funcional usando a taxa de fecho [taxa de câmbio aplicável no fim de cada período], e [que] os itens não monetários que são mensurados numa base do custo histórico são transpostos usando a taxa de câmbio à data da transação que resultou no seu reconhecimento.”

É com o esclarecimento da NCRF 23 que podemos perceber como são registadas contabilisticamente as diferenças cambiais e, conseqüentemente, como os Contabilistas Certificados as registam nas contas das empresas.

3. Análise fiscal

3.1 Abordagem inicial à Fiscalidade

No seguimento da análise feita a nível contabilístico, no que concerne ao tratamento das diferenças cambiais, importa agora expor o tratamento a conferir às mesmas em sede de IRC antes de proceder à análise de jurisprudência existente e relevante.

A CRP explicita o “ponto de partida” da tributação sobre as empresas em Portugal. O art.º 104.º n.º 2 determina que “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.” O conceito de rendimento real é suficientemente amplo para conferir ao legislador do IRC a liberdade de mensurar a capacidade contributiva e a igualdade fiscal¹⁷ de cada empresa.

Segundo Saldanha Sanches¹⁸, considerando que o princípio da capacidade contributiva¹⁹ é o princípio basilar do Direito Fiscal, é necessário olhar para a tributação pelo lucro real como uma regra concretizadora deste princípio. Por outro lado, José Casalta Nabais²⁰ entende que a norma da CRP, não impede a possibilidade de tributar os rendimentos empresariais pelos rendimentos normais, isto é, pelos rendimentos anuais que uma empresa obtém no decorrer da sua atividade, em condições normais. É ainda referido, pelo mesmo autor, que o legislador tem de possuir a liberdade de estabelecer regimes de tributação diferentes da abordagem pelo rendimento real, para casos de pequenas empresas e empresas com elevada probabilidade de praticar a evasão fiscal

¹⁷ O princípio da igualdade fiscal é um termo específico que visa traduzir o princípio geral igualdade. Pretende ainda, transmitir a ideia de universalidade e generalidade na tributação dos rendimentos, através do qual, todos os cidadãos deverão pagar impostos de forma semelhante, lado a lado, com o princípio da capacidade contributiva.

¹⁸ Sanches, J. L. Saldanha – Manual de Direito Fiscal. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora.

¹⁹ Cit. por Vasques, Sérgio – Manual de Direito Fiscal, Pag. 294 e 295. “O princípio da capacidade contributiva representa o critério material de igualdade adequado aos impostos. (...) Aos impostos é por isso inerente uma ideia de solidariedade, visto que quem os sofre não fica constituído no direito de exigir qualquer prestação do estado, cumprindo um mero dever de cidadania. Significa isto que ao pagarmos os impostos sabemos que custeamos prestações que aproveitam a terceiros, não nos restando mais do que a expectativa difusa de beneficiar do modo como o estado emprega esses recursos. Se o propósito dos impostos está em fazer com que os membros de uma comunidade contribuam para despesas que podem aproveitar a todos de modo indistinto, a única solução que se afigura materialmente justa é a de fazer com que cada um contribua na medida da sua força económica.”

²⁰ Nabais, José Casalta – Direito Fiscal. 5ª Edição. Coimbra: Almedina, 2009, Pag. 174-179.

defendendo ainda que o art.º 104.º n.º 2 da CRP deveria ser alterado numa próxima revisão constitucional.²¹

Importa referir que o próprio IRC também tem o seu “carácter real”, por ser um imposto progressivo, com uma taxa proporcional, que incide sobre o lucro das empresas.²²Convém ainda salientar que o lucro a que nos referimos, é considerado o rendimento real das empresas para efeitos do IRC por ser apurado através da contabilidade e ajustado nos termos do CIRC.

3.1.1 A determinação do lucro tributável

É de acordo com as regras de contabilidade que, numa primeira fase, deve ser feito o apuramento do resultado líquido para efeitos de IRC, sem prejuízo de posterior efetivação das correções que o CIRC determinar para o ajustamento do lucro tributável.

O art.º 17.º n.º 1 do CIRC determina que “O lucro tributável das pessoas coletivas (...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinado com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Concretizando, a contabilidade oferece à fiscalidade o cálculo do resultado líquido do exercício, composto pelos rendimentos menos gastos do exercício.

Posteriormente, o CIRC procede à correção do resultado em apreço de acordo com as variações patrimoniais não refletidas no mesmo, assim como o que concerne à aceitabilidade dos rendimentos e dos gastos, de acordo com as regras estabelecidas pelo legislador, por forma a condicionar alguns tipos de rendimentos e gastos considerados abusivos e/ou não necessários à atividade principal da empresa.

²¹ Cit. por Nabais, José Casalta – Direito Fiscal. 5ª Edição. Coimbra: Almedina, 2009. “ Por isso, compreende-se que, hoje em dia, nos inclinemos claramente no sentido de o recorte do sistema fiscal (...) ser afastado do texto constitucional, devendo o mesmo ser eliminado numa próxima revisão constitucional.”

²² Cit. por Nabais, José Casalta – Direito Fiscal. 5ª Edição. Coimbra: Almedina, 2009. “Tributa o lucro, que é igual à diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período da tributação, quando se tratar de empresas, ou seja, entidades que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, considerando-se que é sempre o caso das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas.”

Como tal, as regras contabilísticas supra apresentadas têm um relevo importante na dissertação do tema em apreço para efeitos fiscais.

3.1.2. A periodização do lucro tributável

Embora o rendimento das empresas ocorra de forma contínua, numa base temporal, existe a necessidade de o dividir de acordo com os períodos tributários, que podem ou não coincidir com o ano civil²³, para numa fase posterior, ser determinado o resultado para efeitos fiscais, que pode resultar em lucro ou prejuízo fiscal.²⁴

Contudo, existe um conjunto de preceitos que possibilitam a imputação, em cada exercício económico, dos elementos positivos e negativos por forma a determinar o lucro tributável que, em regra, se baseia no regime contabilístico do acréscimo – periodização económica.²⁵

Segundo Helena Martins²⁶, no que respeita à imputação dos rendimentos e gastos numa base temporal, o legislador optou pelo modelo de dependência parcial na junção entre a contabilidade e a fiscalidade, o que permite que sempre que não estejam estabelecidas normas fiscais próprias no CIRC, se aplique o tratamento contabilístico decorrente das NCRF.²⁷

²³ O período para efeitos fiscais corresponde normalmente a um ano e em paralelo com o ano civil. No entanto, pode ser adotado um período de tributação diferente de acordo com o Art. 8.º nº 1, 2 e 3 do CIRC.

²⁴ O lucro tributável ocorre quando o cálculo do resultado líquido do exercício corrigido pelas variações patrimoniais positivas e negativas assim como a aplicação das correções do CIRC dão origem a um resultado positivo e como tal tributável para efeitos de cálculo do imposto a entregar ao estado. Pelo contrário, quando o apuramento dá origem a um resultado negativo, é considerado prejuízo fiscal e como tal não existe apuramento de imposto a entregar ao estado para efeitos do IRC.

²⁵ Cit. por Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco - Lições de Fiscalidade Vol.I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6067-5. “O critério acolhido pelo legislador fiscal foi o da competência económica, seguindo, assim, de perto a lógica contabilística (...) de acordo com o qual os rendimentos e os gastos são imputáveis ao período a que digam respeito, independentemente do seu recebimento ou pagamento.”

²⁶ Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco - Lições de Fiscalidade Vol.I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6067-5.

²⁷ Cit. por Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco - Lições de Fiscalidade Vol.I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6067-5. “Nos termos dos normativos contabilísticos, um item deve ser reconhecido se a) For provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flutua para ou da entidade; b) o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.”

Assim, o legislador, por forma a dar corpo a este princípio no CIRC e no próprio apuramento do lucro tributável ou prejuízo fiscal em cada exercício económico, estabeleceu a norma da especialização económica dos exercícios.

3.1.3 Especialização económica dos exercícios

A aproximação do tratamento fiscal das diferenças cambiais ao tratamento contabilístico é também visível relativamente aos critérios de afetação temporal de rendimentos e gastos, tal como resulta da letra do n.º 1 do artigo 18.º do CIRC. É acolhido no plano fiscal, expressamente, a periodização do lucro tributável de acordo com o supra referido no capítulo anterior.

De acordo com o artigo 18.º do CIRC, “os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”.

Desta forma, podemos retirar do artigo supra mencionado que mais importante que o período tributário em que ocorre o fluxo monetário referente aos rendimentos e gastos, os mesmos têm de ser refletidas e mensuradas no período em que ocorrem.

Assim, as diferenças de câmbio não podem ser mensuradas apenas aquando do momento de realização do item a que respeitam, mas antes, no final de cada exercício fiscal, de modo a permitir que os agentes económicos possuam uma correta mensuração dos itens, nas demonstrações financeiras.

Caso a especialização económica dos exercícios não seja aplicada às diferenças de câmbio que ocorrem em cada período, existe o risco de uma errónea quantificação dos itens o que se traduzirá na posse de registos contabilísticos que não refletem o verdadeiro valor dos mesmos e que, por sua vez, não permitirá apurar o rendimento real da empresa.

É relevante no âmbito desta dissertação ter em consideração que para efeitos de IRC, a especialização económica dos exercícios, juntamente com as regras contabilísticas já mencionadas e com os ajustamentos previstos no CIRC dá origem ao lucro real das empresas.

3.2 Aceitabilidade das diferenças cambiais segundo o CIRC

3.2.1 Rendimentos e ganhos aceites fiscalmente

Na ausência de uma norma no CIRC que preveja uma exceção à periodização dos ganhos ou perdas decorrentes das diferenças cambiais, as mesmas não deverão ser objeto de qualquer ajustamento fiscal.

O próprio Código do IRC consagra relevância fiscal às diferenças cambiais.

Quando analisamos a alínea c) do artigo 20.º n.º 1, esta refere, entre outros instrumentos, que as “...diferenças cambiais...” são consideradas, de forma clara, como rendimento ou ganho, quando a sua origem derive de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, no decorrer de operações qualquer natureza da atividade de uma empresa.

3.2.2 Gastos e perdas aceites fiscalmente

Para apurar se uma diferença cambial deverá ser considerada como gasto ou perda aceite fiscalmente, devemos ter em consideração, o n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, que refere que “...são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.”. Neste sentido, a própria alínea c) do n.º 2 do mesmo artigo, refere que os gastos e perdas a que se refere o n.º 1 incluem “...diferenças de câmbio...”.

A primeira conclusão a retirar seria a de que as diferenças cambiais, desde que resultem de uma ação continuada e de natureza normal e básica no decorrer da atividade da empresa e sem as quais a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC ficasse em causa, deverão configurar rendimentos ou gastos aceites fiscalmente, a mensurar no período tributável no qual ocorram.

3.2.3 Natureza dos itens a que estão associadas as diferenças cambiais

Importa investigar se as diferenças cambiais associadas a ativos ou passivos reconhecidos como contrapartida de gastos ou rendimentos que não relevem para efeitos fiscais devem seguir o regime que é aplicado aos gastos ou rendimentos.

Assim, sempre que as diferenças cambiais quando tenham origem em gastos ou rendimentos que não são fiscalmente aceites, não necessitam de seguir o regime destes. Isto acontece na medida em que respeitem a contas a pagar ou a receber, possuindo assim uma natureza distinta dos gastos ou rendimentos que as originaram.

Contudo, existem situações que, devido à sua natureza e consequências que podem provocar na economia do país, não são aceites fiscalmente. Por um lado, as diferenças cambiais associadas a uma conta a pagar (passivo) associada a uma despesa não documentada não são aceites fiscalmente pois o gasto que lhes deu origem também não foi aceite fiscalmente.²⁸ Por outro lado, e no seguimento do supra referido, as diferenças cambiais associadas a contas a receber (ativo) de sociedades participadas por referência a dividendos colocados à disposição do sujeito passivo, que tenham beneficiado do regime de participation exemption²⁹, também não concorrem para efeitos de determinação do lucro tributável.³⁰

3.2.4 Variações patrimoniais positivas e negativas

Como vimos, as variações patrimoniais têm relevância para efeitos de apuramento do lucro tributável, uma vez que este resulta também da soma algébrica do resultado

²⁸ Alínea b) do n.º1 do artigo 23.º-A do CIRC.

²⁹ Cit. por Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco - Lições de Fiscalidade Vol.I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6067-5. Pag. 321 e 322. “Com a Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro, foi criado um regime de participation exemption (...) aplicável aos lucros e reservas distribuídos e mais-valias e menos-valias realizados independentemente do país ou região onde se localize o investimento, salvo norma antiabuso.” Mediante o cumprimento de determinados requisitos cumulativos “...os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português e as mais-valias e as menos-valias realizadas por estes sujeitos passivos com a transmissão onerosa de partes sociais ou de outros instrumentos de capital próprio a elas associadas não concorrem para a determinação do lucro tributável...”

³⁰ Alínea b) do n.º1 do artigo 23.º-A do CIRC.

líquido do exercício com as variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas no resultado do exercício.

Assim, importa analisar o artigo 21.º do CIRC que respeita às variações patrimoniais positivas e o artigo 24.º do CIRC que respeita às variações patrimoniais negativas.

Ambos os artigos omitem qualquer especificação sobre a não concorrência das variações patrimoniais referentes a variações de câmbio para a formação do lucro tributável. Assim, podemos concluir que não existe no CIRC qualquer norma na qual o legislador, de forma expressa, restrinja a aceitabilidade das diferenças de câmbio favoráveis e desfavoráveis.

4. Posição da Autoridade Tributária e Aduaneira

Antes da análise da jurisprudência publicada importa perceber a posição da AT no que concerne ao tema em estudo, explanada em diversos acórdãos do STA.³¹ A AT é o órgão que inspeciona a vida fiscal das empresas. Como tal serão os seus inspetores e técnicos que, numa primeira instância, opinarão sobre a tributação das diferenças de câmbio em IRC através dos seus relatórios de inspeção, pelo que se compreende a necessidade do presente capítulo.

O argumento mais invocado pela AT é o facto de o IRC assentar sobre o rendimento real. A nosso ver, a AT baseia-se na semântica do rendimento real presente na CRP, e não adequando o termo à prática do direito fiscal e às regras estabelecidas para a correta escrituração da contabilidade das empresas.

As variações cambiais sendo potenciais ou latentes, ou seja, as alterações nos montantes dos ativos ou passivos resultam exclusivamente da aplicação de uma taxa de câmbio diferente, no fim do exercício fiscal, da taxa de câmbio utilizada no início do mesmo exercício fiscal.

De acordo com a posição da AT, estas diferenças de câmbio não originam um gasto ou um rendimento que deva ser tributado no exercício fiscal em que são reconhecidas, exceto se for pago ou recebido o respetivo valor nominal da transação em moeda estrangeira.³²

De acordo com os técnicos da AT, quando uma empresa considera que uma diferença de câmbio diminuiu o valor de uma dívida e que, como tal, deve relevar no apuramento do resultado líquido do período, o sujeito passivo está a inflacionar a sua

³¹ Processo nº 12036 de 12 de julho de 1990 do Supremo Tribunal Administrativo, Processo nº 14364 de 8 de julho de 1993 do Supremo Tribunal Administrativo e Processo nº 15778 de 9 de dezembro de 1993.

³² “ A [AT] (...) apresentou as seguintes conclusões: 1ª A impugnante imputou como custo do exercício uma importância derivada de variações cambiais, sem que à mesma correspondesse qualquer pagamento; 2ª Ficou provado que essa importância não foi efetivamente paga; 3ª A impugnante fez tal averbamento com base na suposição de que se tivesse de vir a pagar os encargos devidos à “casa-mãe”; 4ª Tal reposição não passou de isso mesmo, não se tendo efetuado qualquer pagamento; 5ª (...) tanto os proveitos como os custos pressupõem o pagamento ou transferência de divisas estrangeiras para que se verifiquem e considerem no âmbito do apuramento do lucro “tributável”; 6ª Donde se pode concluir não ser possível calcular diferenças sobre aquilo que não existiu, ou seja, não foram efetuadas transferências de divisas para a ‘casa mãe’.” In Acórdão do supremo Tribunal Administrativo - Processo nº 14364 de 8 de julho de 1993.

escrita e considera que essa mesma desvalorização do item monetário é meramente potencial³³ até ao momento do seu pagamento.

A posição da AT é idêntica aos casos de aumento do valor do item. No entanto, os litígios existentes tratam sempre de itens que perderam valor, em que o sujeito passivo relevou para efeitos fiscais as diferenças de câmbio desfavoráveis, levando a um resultado líquido inferior e, por consequência, um montante de imposto a pagar inferior.

De acordo com a AT, uma vez que o sujeito passivo não amortizou o empréstimo no exercício fiscal presente, não suportou qualquer custo real. Assim, o custo não se efetivou. E só os custos efetivos e não meramente hipotéticos podem ser aceites fiscalmente.³⁴

No que concerne ao princípio da especialização dos exercícios³⁵, a posição da AT menciona que os custos potenciais poderão ser especializados, mas não serão aceites fiscalmente para o apuramento do resultado líquido, voltando a sublinhar o facto de a CRP no n.º 2 do artigo 104.º determinar que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real.

Os principais argumentos que contestam a posição da AT supra apresentada são os seguintes: rendimento real, dependência parcial da contabilidade, princípio da especialização económica, regras contabilísticas associadas a variações cambiais – NCRF 23 e os princípios do direito fiscal.

Como já referimos estes argumentos apresentam lógicas mais corretas e próximas da vida real das empresas, assim como da sua necessidade de levar os rendimentos e gastos ao período a que respeitam independentemente do exercício em que são pagos ou recebidos.

³³ “...a aceitar-se a teoria exposta pela impugnante, aquando do pagamento, momento em que se apurariam de facto as diferenças cambiais, ter-se-ia que proceder aos ajustamentos e correções aos valores escriturados em cada dos exercícios...” in Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo - Processo nº 15778 de 9 de dezembro de 1993.

³⁴ “...insurge-se a recorrente contra a sentença (...) dada aquela falta de pagamento ou não transferência de divisas, pelo que o dito custo se basearia afinal, na sua suposição. No entendimento da recorrente [AT] (...) tanto os proveitos como os custos pressupõem o pagamento ou transferência de divisas estrangeiras para que se verifiquem e considerem no âmbito do apuramento do lucro ‘tributável’.” in Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo - Processo nº 14364 de 8 de julho de 1993.

³⁵ Artigo 18.º do CIRC.

É de salientar que a posição da AT embora assente na Constituição da República Portuguesa (mais concretamente no significado da palavra “rendimento real”), é bastante redutora tendo em conta a vida empresarial e dos fluxos contabilísticos e monetários.

É certo que as diferenças de câmbio apresentam uma variação constante. Ainda assim, urge a necessidade de as refletir em cada exercício, no resultado líquido das empresas, mesmo que no exercício seguinte exista uma reversão do movimento realizado. O câmbio flutua de acordo com os vários motivos já supra referidos.

A posição da AT, apesar de ir de encontro ao disposto na CRP, que pressupõe que o conceito de rendimento real, não se coaduna com o estipulado no artigo 18.º do CIRC – especialização económica dos exercícios.

Todavia, existe uma construção lógica a ter em consideração. A estrutura do SNC está pensada e redigida por forma a que a contabilidade seja escriturada numa base continuada. Posteriormente, a mesma deve ser corrigida nos termos do CIRC. Contudo, não existem ajustamentos a realizar, de acordo com o CIRC, no que se refere às diferenças cambiais.

Neste sentido, o tratamento a conferir às diferenças cambiais – aceites fiscalmente, em cada exercício fiscal, para efeitos de tributação – deve ser considerado como o correto “rendimento real” das empresas para efeitos de IRC.

5. Jurisprudência

5.1 Análise da Jurisprudência que considera que as diferenças cambiais não relevam

Na jurisprudência portuguesa, existem entendimentos com posições contrárias em relação à tributação das diferenças cambiais e como as mesmas devem ser reconhecidas para efeitos de IRC.

Numa primeira análise, vamos debruçar a análise na jurisprudência que tem como opinião que as diferenças cambiais não relevam para a determinação do lucro tributável.

Os dois acórdãos³⁶ analisados têm com ativo associado às diferenças de câmbio os suprimentos. Os suprimentos são empréstimos feitos a sócios.³⁷

Um sujeito passivo no âmbito de uma liquidação adicional de IRC sofreu correções à matéria coletável.³⁸ Como tal, e tendo obtido uma decisão desfavorável em primeira instância recorreu para o STA, por forma a obter uma decisão diferente, argumentando que as diferenças de câmbio, desde que necessárias à obtenção de lucros e no decorrer normal da atividade da empresa, devem ser considerados gastos para efeitos fiscais.³⁹

Esta abordagem da requerente vai de encontro à NCRF 23, à legislação vigente no CIRC e aos princípios basilares do direito fiscal.

³⁶ Acórdãos proferidos nos Processo n.º 0472/05, de 6 de julho, e Processo n.º 57/05, de 4 de Maio ambos do Supremo Tribunal Administrativo.

³⁷ Considera-se contrato de suprimento o contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pelo qual o sócio convencionou com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer dos casos, o crédito fique tendo carácter de permanência.” Artigo 243.º n.º 1 do Código das Sociedades Comerciais.

³⁸ Cit. por Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco - Lições de Fiscalidade Vol.I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6067-5. “ A determinação da matéria coletável é efetuada, em regra, no âmbito da avaliação direta, ou seja, como base nos valores declarados pelo contribuinte e tendo como suporte a contabilidade, só tendo lugar a avaliação indireta, isto é, a determinação do lucro tributável por recurso a presunções...”

³⁹ Acórdão de 6 de Julho, Processo n.º 0472/05 – “Os encargos de natureza financeira, como as diferenças de câmbio, resultantes de empréstimos em moeda estrangeira a que a Impugnante recorreu para fazer face à atividade corrente da sua empresa, não podem deixar de ser considerados como ‘custos’ para efeitos fiscais – artigo 23º, nº1, c), do CIRC.”

A situação que levou a este litígio foi a atualização do montante dos suprimentos realizados por uma sócia à empresa tendo em conta as conversões de câmbio verificadas no exercício, originando assim uma desvalorização do valor do suprimento.

Tendo o sujeito passivo aplicado o princípio da especialização dos exercícios, e registado na contabilidade o custo, visto que, pese embora o suprimento ainda não ter sido pago, o mesmo tem de ser reconhecido na contabilidade pelo valor concretizável no fim do exercício em causa.

O sujeito passivo alegou ainda que a diferença cambial só não foi registada nos proveitos da sociedade porque o montante não foi efetivamente entregue à beneficiária no mesmo exercício e relembra o princípio supra referido para alegar que independentemente do recebimento ou pagamento do suprimento, os gastos e rendimentos têm de ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, como também já analisámos anteriormente.

A sentença recorrida considerou que todos os anos eram reconhecidas diferenças cambiais resultantes dos montantes atualizados dos empréstimos realizados pelos sócios mas que não eram efetuados quaisquer amortizações dos empréstimos em questão, ou seja, pagamentos e não gastos.

Adicionalmente, a sentença considerou ainda que estes custos eram potenciais e, como tal, nunca ocorreram efetivamente pelo que não podem ser considerados custos fiscais.

A sentença refere ainda que a sociedade poderia criar uma provisão para fazer face às diferenças cambiais, no entanto, a mesma também não seria considerada como um custo visto que a mesma não está prevista no Código do IRC.

Por último, é referido que os empréstimos de sócios não são custos que resultem da atividade normal da sociedade e como tal não são indispensáveis para a obtenção de lucro.

Assim, a questão em apreço no recurso era perceber se as diferenças cambiais que resultem da atualização dos montantes referentes a suprimentos são considerados ou não custos fiscais.

O STA nas suas conclusões refere que as diferenças cambiais podem ser consideradas gastos se forem efetivamente realizadas em benefício da realização de proveitos indispensáveis para a obtenção de lucro. Acrescenta que pelo facto de não ter sido feita qualquer amortização ao montante dos empréstimos, as diferenças cambiais resultantes da atualização do valor dos mesmos não podem ser consideradas como custos efetivos pois são considerados custos apenas hipotéticos.

É de âmbito generalizado que os empréstimos nas suas mais variadas formas são indispensáveis às empresas para os mais diversos tipos de operações, nomeadamente para as carências de tesouraria, para a ampliação de infraestruturas, para a compra de matérias-primas para produção ou para a prestação de serviços com prazos de pagamento alargados. Em síntese, para o crescimento das empresas, os empréstimos são um meio indispensável para a obtenção de lucros.

O STA refere ainda, no mesmo sentido da anterior decisão, que para fazer face a custos hipotéticos existem as provisões e que esta decisão em nada vai contra com o princípio da especialização dos exercícios.

No entanto, o STA não refere o razão pela qual esta decisão não vai contra o princípio da especialização dos exercícios, não se alongando num assunto que muito importa para melhor compreender este tema.

Assim, importa referir que se o STA precedesse à análise do princípio da especialização dos exercícios, facilmente perceberia que os gastos e rendimentos, de acordo com o defendido pela recorrente e pelo explanado no decorrer da explicação deste tema na dissertação em apreço, têm de ser registados no período que ocorrem independentemente do seu recebimento ou pagamento.

Independentemente do seu pagamento ou recebimento, a contabilidade tem de no fim de cada exercício económico explicitar, de forma real e credível, a situação contabilística da empresa, não podendo ter rubricas com valores que não são realistas, neste caso o valor dos suprimentos, que ao não serem ajustados de acordo com as diferenças de câmbio estariam a transmitir informação errada para os mais diversos agentes económicos.

5.2 Análise da Jurisprudência que considera que as diferenças cambiais relevam

Numa segunda abordagem, vamos debruçar a análise na jurisprudência existente que tem uma opinião no sentido de que as diferenças cambiais relevam para a determinação do lucro tributável, desde que sejam incorridas ou suportadas por forma a garantir a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC inerentes à atividade da empresa e, portanto, as variações cambiais devem concorrer para o apuramento do lucro tributável.

O entendimento infra apresentado é contrário às decisões do STA nos seus Acórdãos proferidos nos Processo n.º 0472/05, de 6 de julho, e Processo n.º 57/05, de 4 de maio, supra analisados e contra-argumentados de acordo com todo o teor da presente dissertação.

O Acórdão “mãe” no que toca a esta posição é do Centro de Arbitragem Administrativa. No Acórdão proferido no Processo n.º 79/2012-T de 29 de outubro, o sujeito passivo solicitou a constituição de tribunal arbitral para pronúncia arbitral visando a legalidade da liquidação, entre outras, devido “...à variação patrimonial negativa decorrente da reserva de conversão cambial...”, na sequência de uma inspeção à requerente.

Esta correção derivou de um empréstimo, em dólares, a uma filial da requerente em Angola contabilizado na conta de Empréstimos de Financiamento em 31 de dezembro de 2005.

Em 31 de dezembro de 2006 a unidade de conversão de câmbio de dólares para euros desvalorizou e, como tal, a requerente registou na sua contabilidade uma perda resultante de uma diferença cambial no montante da variação do câmbio registada na rubrica de Reservas de Conversão Cambial.

No entanto, no decorrer de 2006 a dívida do empréstimo diminuiu pois a requerente fez uma amortização e, como tal, o valor do crédito diminuiu.

“A administração tributária entendeu que quanto à parte do empréstimo amortizada no ano de 2006 a perda cambial se tornou efetiva, pelo que era de incluir no

resultado desse exercício (...) mas que não era de incluir nesse resultado o valor restante das referidas perdas cambiais (...) pelo que efetuou uma correção ao lucro tributável...”.⁴⁰

A questão que o acórdão pretende responder consiste em aferir se as diferenças cambiais respeitantes a empréstimos não amortizados podem ou não ser considerados gastos fiscais como acontecia nos acórdãos do STA analisados no capítulo anterior.

O acórdão refere o artigo 17.º e 18.º do Código do IRC para explicar como é calculado o lucro tributável: “...é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do código.” Esta explicação já foi referida nesta dissertação a propósito do cálculo a ser efetuado para apuramento do lucro tributável.

Os relatores acrescentam ainda que “...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...” e que “...as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício vigente quando na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas”. Como também já explicámos, as diferenças de câmbio, no fim de cada exercício, não são imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas por existir diariamente uma taxa de câmbio aplicável para efeitos de conversão de moedas diferentes.

É ainda referido o artigo 20.º do CIRC para identificar que as diferenças de câmbio são consideradas rendimentos, de acordo com a intenção do legislador na letra da lei do mesmo artigo.

Por outro lado, no caso de serem considerados gastos a ser reconhecidos, o referido acórdão evidencia o artigo 23.º do CIRC para de forma idêntica aos rendimentos, reconhecer que as diferenças de câmbio são consideradas custos desde que “...comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos

⁴⁰ Acórdão de 29 de outubro, Processo n.º 79/2012-T do CAAD.

sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora” passando posteriormente a identificar as mesmas na letra da lei vigente.

Concluí ainda que “as diferenças de câmbio, positivas ou negativas, são de se considerar na determinação do lucro tributável, como ganhos e perdas”.

Deste modo, o relator pretendeu expor a legislação existente sem ainda proferir qualquer tipo de opinião sobre a temática.

De seguida, é referido o artigo 18.º n.º1 do CIRC para explicar o princípio da especialização económica dos exercícios, assim como, a sua exceção no n.º 2 do mesmo artigo, explicando que só em casos em que não seja possível aferir as componentes positivas ou negativas devido à sua imprevisibilidade ou pelas mesmas serem desconhecidas, todas as outras componentes que sejam efetivamente passíveis de contabilizar, terão de ser apuradas à data do encerramento das contas por forma a relevarem para o apuramento do lucro tributável.

Por conseguinte, o relator refere que “...é manifesto que não se está perante uma situação enquadrável nesta exceção, pois as variações cambiais no final de cada exercício são perfeitamente apuráveis”.

O relator refere adicionalmente que, como já foi evidenciado, as regras contabilísticas impõem a contabilização das diferenças cambiais no balanço, pelo que já estariam contempladas no lucro tributável.

As alterações introduzidas pelo DL n.º 228/86, de 13 de agosto, no Plano Oficial de Contabilidade aprovado pelo DL n.º 47/77, de 7 de fevereiro explicitaram que “as diferenças de câmbio passaram a poder ser diferidas apenas quando existam motivos objetivos para considerar reversível a evolução sofrida pelo câmbio...”. Esta intenção legislativa foi concretizada no texto do diploma posteriormente mencionando que à data do balanço, os débitos ou créditos que resultem de operações em que não exista fixação de câmbio, os mesmos são atualizados com base no câmbio dessa data como foi realizado pela requerente.

Posteriormente, o mesmo acórdão refere o POC, vigente na data dos factos, para realçar que é expressamente referido no mesmo que “...as diferenças de câmbio resultantes da atualização (...) são reconhecidas como resultados do exercício...”

adicionando ainda que “...tratando-se de diferenças de câmbio favoráveis (...) deverão ser diferidas, caso existam expectativas razoáveis de que o ganho é reversível”.

Por fim, o relator conclui que “...a contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis como resultados do exercício era imposta pelas normas contabilísticas vigentes à data em que ocorreram os factos em apreço.

É de salientar que as normas contabilísticas introduzidas em Portugal posteriormente ao POC, as NCRF mais concretamente a NCRF 23 supra explicada, evidenciam exatamente a mesma intenção.

Sendo o lucro tributável, quando não houver disposição em contrário, determinado com base na contabilidade, é de concluir, segundo o CAAD, que foi correta a atuação da requerente ao dar relevância às variações cambiais negativas para determinar o lucro tributável do ano de 2006”.

O relator afirma ainda que mesmo existindo jurisprudência do STA em sentido contrário, a mesma, não aprecia a importância da contabilidade como base para o apuramento do lucro tributável, facto este de extrema importância dada a evolução da normalização contabilística em Portugal nos anos seguintes.

Importa ainda referir que existem maior número de acórdãos de acordo com esta posição, mesmo do STA, como o caso dos entendimentos proferidos no Processo n.º 12036, de 12 de junho de 1990, Processo n.º 14364, de 8 de julho de 1992, e do Processo n.º 15778, de 9 de dezembro de 1993, ambos analisados no capítulo referente à posição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

6. Conclusão

Como observámos ao longo da exposição deste tema, existem regras contabilísticas, apesar de não existirem normas legais exclusivamente sobre as diferenças de câmbio: as opiniões não são uniformes, a jurisprudência é discordante e não existe uma posição assertiva sobre a tributação das variações de câmbio para efeitos do IRC na doutrina.

Em nosso entender, as regras contabilísticas estabelecem de uma forma concreta e explícita, na NCRF 23, que as diferenças de câmbio têm de ser refletidas contabilisticamente no fim do exercício em que ocorrem, independentemente de serem potenciais ou efetivas, para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Vimos que os princípios do Direito Fiscal e a sua doutrina referem que, independentemente do pagamento ou recebimento, todos os rendimentos e gastos devem ser refletidos no exercício que lhes deu origem.

O resultado líquido do exercício é o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável ou prejuízo fiscal, de acordo com o artigo 17.º do CIRC.

O princípio basilar para esta análise é o princípio da periodização do lucro tributável, explanado no artigo 18.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, intitulado “especialização económica dos exercícios”, no qual se encontra expresso que todos os rendimentos e gastos são imputáveis ao período de tributação em que são obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

A AT tem uma posição contrária ao exposto, fundamentando a não aceitabilidade das variações de câmbio, em rendimentos e gastos, pelo facto de serem latentes ou potenciais, baseando-se na premissa do escriturado na Constituição da República Portuguesa, segundo a qual a tributação das empresas incide sobre o seu rendimento real.

A jurisprudência é discordante. Existem acórdãos com uma posição mais conservadora que vão de encontro aos argumentos utilizados pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Contudo, a maioria da jurisprudência argumenta que as diferenças de

câmbio devem ser aceites para efeitos fiscais, num contexto muito mais realista e próximo da vida empresarial, espelhando e sustentando a necessidade de explicar corretamente os fluxos financeiros das empresas nas suas demonstrações financeiras, recorrendo às regras contabilísticas, aos princípios do Direito Fiscal e ao CIRC.

É nosso entender que, de facto, são estes últimos acórdãos que têm a posição correta no tratamento das diferenças de câmbio para efeitos de tributação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Assim, atendendo a tudo quanto foi exposto, concluímos que a aceitabilidade dos rendimentos ou gastos com diferenças de câmbio, no apuramento do lucro tributável ou prejuízo fiscal em cada exercício, ainda que se trate de diferenças de câmbio potenciais ou latentes, será a abordagem a seguir nesta matéria.

No mundo atual em que a globalização é um facto adquirido e não uma ideia por concretizar, a jurisprudência deverá igualmente atualizar-se e apreender o facto de que hoje em dia as diferenças de câmbio fazem parte das transações de todas as empresas, quer sejam elas de cariz nacional ou multinacional e de que ocorrem diariamente fluxos monetários nas mais diversas moedas em todo o mundo.

7. Referências bibliográficas

7.1. Doutrina

BIBLIOTECA DA UNIVERSIDADE DE AVEIRO. Área de Recursos Electrónicos e Apoio ao Utilizador. Manual norma portuguesa NP 405 – Referências bibliográficas, normas e estilos. Aveiro : SBIDM. [Consult. 27 jul. 2017]. Disponível em <http://www.ua.pt/sbidm/biblioteca/PageImage.aspx?id=12012>

Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco - Lições de Fiscalidade Vol.I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6067-5

Dicionário infopédia da Língua Portuguesa com Acordo Ortográfico. Porto: Porto Editora, 2003-2017 in www.infopedia.pt/

Fundação IFRS e Conselho de Normas Internacionais – Quem somos e o que fazemos. [Consult. 28 ago. 2017] Disponível em <http://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/who-we-are/who-we-are-portuguese.pdf>

Nabais, José Casalta – Direito Fiscal. 5ª Edição. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978-972-40-3800-1

Rodrigues, João – Sistema de Normalização Contabilística Explicado. 1ª Edição. Porto: Porto Editora, 2010. ISBN 978-972-0-32643-0

Sanches, J. L. Saldanha – Manual de Direito Fiscal. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN 978-972-32-1511-3.

Vasques, Sérgio – Manual de Direito Fiscal. 1ª Edição. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-4643-3

7.2. Jurisprudência

Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa de 29 de outubro, Processo n.º 79/2012-T in www.caad.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de julho, Processo n.º 0472/05 in www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de maio, Processo n.º 57/05 in www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de julho de 1990, Processo n.º 12036
in www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de julho de 1993, Processo n.º 14364
in www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de dezembro de 1993, Processo n.º
15778 *in* www.dgsi.pt

Circular n.º 7/2013 da Autoridade Tributária e Aduaneira – Limitação à dedutibilidade de
gastos de financiamento *in*
http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/75B85CID-7FDC-406C-A460-303B3D8CA467/0/7_2013.pdf

Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro *in* www.pgdlisboa.pt

NCRF 23 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio adotada pela Regulamento
(CE) n.º 2238/2004, da Comissão, de 29 de Dezembro, com as alterações do Regulamento
(CE) n.º 708/2006, da Comissão, de 8 de Maio *in* http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/snc/2016/normas/NCRF_23.pdf

Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de setembro de 2003, que adota
certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º
1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 707/2004 da Comissão, de 6 de abril de 2004, que adota certas
normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002
do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 2086/2004 da Comissão, de 19 de novembro de 2004, que adota
certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º
1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamentos (CE) n.º 2236/2004, 2237/2004 e 2238/2004 da Comissão, de 29 de
dezembro de 2004, que adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos
do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho *in*
<http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 211/2005 da Comissão, de 4 de fevereiro de 2005, que adota certas
normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002
do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 1073/2005 da Comissão, de 7 de julho de 2005, que adota certas
normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002
do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 1751/2005 da Comissão, de 25 de outubro de 2005, que adota
certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º
1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 1864/2005 da Comissão, de 15 de novembro de 2005, que adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 1910/2005 da Comissão, de 8 de novembro de 2005, que adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 2106/2005 da Comissão, de 21 de dezembro de 2005, que adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 108/2006 da Comissão, de 11 de janeiro de 2006, que adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 708/2006 da Comissão, de 8 de maio de 2006, que adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 1329/2006 da Comissão, de 8 de setembro de 2006, que adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 610/2007 e 611/2007 da Comissão, de 1 de junho de 2007, que adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho *in* <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão de 3 de Novembro de 2008 que adota determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho *in* http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/IAS_IFRS_UE/REG_1126_2008_NIC_consolidado.pdf