

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	21.º
Assunto:	Tributação de rendimentos decorrentes da exploração de um estabelecimento comercial de comidas e bebidas no âmbito de um contrato de associação em participação entre uma pessoa singular (associante) e uma pessoa coletiva (associada)
Processo:	2018 000823/PIV 13201, sancionado por Despacho da Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais, de 22 de outubro de 2019
Conteúdo:	Uma sociedade comercial celebrou com uma pessoa singular um contrato de associação em participação em que esta figura como associante e aquela como associada.

De acordo com os termos do contrato, que tem uma duração de 15 anos, a Associada efetuará uma contribuição inicial de um determinado valor, a que acresce, mensalmente, uma determinada quantia, que as partes classificam como sendo a título de participação nos lucros da atividade.

O valor mensal nem sempre é pago, uma vez que pode ser feito um acerto de contas, caso o Associante apure um prejuízo ou os lucros fiquem abaixo do valor que recebe mensalmente. Neste caso, ou não recebe qualquer valor ou o valor que recebe será reduzido em igual medida.

O valor decorrente da exploração comercial que exceda a quantia mensal recebida pelo Associante será atribuído à Associada, tal como os prejuízos que eventualmente venham a ser apurados são da sua inteira responsabilidade.

Quanto às despesas decorrentes da atividade, as partes acordaram que ficam a cargo do Associante enquanto os impostos ficam a cargo da Associada.

Do contrato de associação em participação

O contrato de associação em participação em causa é, atualmente, regulado pelo Decreto-Lei n.º 231/81, de 28 de julho. Nos termos do n.º 1 do artigo 21.º deste diploma, associação em participação é a associação de uma pessoa a uma atividade económica exercida por outra, ficando a primeira a participar nos lucros ou nos lucros e perdas que desse exercício resultarem para a segunda.

Retira-se, ainda, do disposto neste artigo 21.º, mais concretamente do seu n.º 2, que é elemento essencial do contrato a participação nos lucros, podendo a participação nas perdas ser dispensada.

Acresce que a associação em participação não é uma sociedade, seja ela civil ou comercial, por não lhe ser atribuída personalidade jurídica. Além do mais, também não se verifica existir o exercício em comum de certa atividade económica. De facto, o associante limita-se a interessar o associado nos ganhos e (eventualmente) perdas, sendo que só o associante exerce a atividade, sem qualquer intromissão do associado, embora tenha em vista outra pessoa a ela ligada por um negócio jurídico. Desta forma, é o associante que surge nas relações jurídicas perante terceiros como único titular do negócio e o único titular de direitos e obrigações, pelo que importa

distinguir claramente as relações internas, entre associado e associante, e as relações externas, entre associante e terceiros.

Ou seja, com a associação em participação não se verifica a criação de um novo ente jurídico, nem sequer de um património autónomo.

Portanto, o contrato de associação em participação pode ser caracterizado como um mero contrato de repartição de resultados, sem autonomia patrimonial e sem personalidade jurídica. A sua função é angariar meios ou garantir a atividade económica do associante, sendo este quem atua no exercício da atividade e a quem compete a gestão. Ao associado cabe assegurar a contribuição de natureza patrimonial que seja considerada exigível para partilha do risco associado à atividade económica em causa.

De acordo com o artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 231/81, são três os elementos que permitem caracterizar a associação em participação: a atividade económica de uma pessoa, participação de outra pessoa nos lucros ou perdas daquela atividade, e a estrutura associativa.

O caso em análise

No caso concreto, encontram-se verificados os elementos essenciais para caracterizar o presente negócio jurídico como um contrato de associação em participação: o elemento mercantil, reportado à atividade económica exercida por uma determinada entidade; a participação de outra nos lucros ou perdas decorrentes do exercício daquela atividade; e a estrutura associativa, reportada à partilha de lucros e, eventualmente, de perdas decorrentes da atividade comercial de exploração do estabelecimento (o que não é o caso).

Deve referir-se que, apesar do negócio envolver uma pessoa singular, e nessa circunstância os efeitos fiscais deverem ser vistos à luz do disposto no Código do IRS, a verdade é que o seu artigo 32.º estabelece que, na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais abrangidos pelo regime de contabilidade organizada, como é aqui o caso, aplicam-se as regras estabelecidas no Código do IRC, com exceção do previsto nos artigos 51.º, 51.º-A, 51.º-B, 51.º-C e 54.º-A, com as adaptações resultantes do Código do IRC.

Assim, de acordo com a alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IRC, as contribuições efetuadas pelo associado ao associante constituem variações patrimoniais positivas na esfera do beneficiário que não concorrem para a formação do lucro tributável do beneficiário, por se encontrarem excluídas de tributação.

Por sua vez, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 24.º do Código do IRC, a variação patrimonial negativa decorrente das prestações efetuadas pelo Associante a favor do Associado, a título de participação nos resultados, também não concorrem para a formação do lucro tributável deste, por se encontrar excluída de tributação.

Por conseguinte, o valor da contribuição inicial constitui uma variação patrimonial positiva na esfera do Associante, variação patrimonial essa que não concorre para a determinação do lucro tributável.

Para além da contribuição inicial, também os pagamentos mensais efetuados pelo Associado deverão reconduzir-se à figura das contribuições, sendo considerados

também uma variação patrimonial positiva, excluída de tributação na esfera do Associante.

Tratando-se de uma contribuição, no momento do pagamento não deve haver lugar a retenção na fonte.

Por outro lado, como é o Associante quem desenvolve a atividade, será, por conseguinte, sobre ele que recaem todas as obrigações fiscais de apuramento do respetivo lucro tributável, de pagamento do imposto, bem como as obrigações declarativas.

Neste contexto, ainda que contratualmente tenha sido acordado ser a Associada a suportar os impostos decorrentes da atividade que excedam os montantes pagos mensalmente, de acordo com o disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRS, esses encargos não concorrem para a formação do seu lucro tributável, por se tratarem de impostos que incidem sobre terceiros e que ela não está legalmente obrigada a suportar.

Relativamente ao valor que a Associada auferir a título de lucros, trata-se de um rendimento derivado da associação em participação qualificado como um rendimento de capitais, nos termos da alínea l) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS, que concorre para a formação do lucro tributável, nos termos do artigo 20.º do Código do IRC, tendo ainda presente que, de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 51.º do mesmo Código, aquele valor pode ficar excluído de tributação se se encontrarem reunidas algumas das condições previstas no seu n.º 1. |