

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.18º - Periodização do lucro tributável
- Assunto: Rendimento financeiro extraordinário relativo a subconcessão
- Processo: 22784, com despacho de 2023-09-06, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: No caso em apreço coloca-se a questão de saber se um rendimento contabilizado, na sua totalidade, num determinado período, na sequência do processo de renegociação de um contrato de subconcessão, deve, para efeitos fiscais, ser periodizado pelo prazo remanescente do referido contrato.

Está em causa um contrato de subconcessão celebrado entre a sociedade X (subconcessionária) e a sociedade Y (subconcedente), em que o modelo de remuneração assenta em dois tipos de receitas:

- (i) Remuneração por disponibilidade;
- (ii) Remuneração por serviço.

O referido contrato foi renegociado com o objetivo, designadamente, de fazer refletir contratualmente a impossibilidade de construir e operar parte da infraestrutura, circunstância que determinou um desequilíbrio financeiro do contrato de subconcessão, bem como dirimir outros temas pendentes que pudessem comprometer a boa execução do contrato

Na sequência da renegociação do contrato de subconcessão, entrou em vigor um Acordo de Aditamento ao Contrato de Subconcessão (ACS), bem como o Novo Caso Base (NCB), o que veio sanar as situações em aberto e repor o equilíbrio económico-financeiro da subconcessão, nomeadamente, pela formalização da exclusão, do âmbito da subconcessão, da infraestrutura cuja construção ficou impossibilitada, tendo a remuneração de disponibilidade da sociedade X sido ajustada em conformidade, a partir da data da entrada em vigor do ACS e do NCB.

Decorrente do novo enquadramento contratual (ACS e NCB) e considerando as normas contabilísticas, a sociedade X procedeu à reavaliação dos ativos financeiros associados à sua remuneração de disponibilidade (a qual passou a ser faturada de acordo com o NCB).

Com efeito, de acordo com o informado, verificou-se, em função do NCB, uma alteração substancial dos fluxos de caixa, o que originou um movimento contabilístico de substituição de ativos financeiros ao abrigo da IFRS 9, sendo desreconhecido o anterior ativo (que, no caso concreto, à data do desreconhecimento, era um passivo) e registado, pelo seu justo valor, um novo ativo resultante do NCB.

A diferença entre o valor do passivo desreconhecido e o valor do novo ativo foi reconhecida em resultados, igualmente por aplicação da IFRS 9, originando, assim, no período da entrada em vigor do ACS e do NCB, um rendimento

financeiro "extraordinário".

Ora, a relação de dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade, encontra-se plasmada, nomeadamente, no n.º 1 do art.º 17.º do CIRC, o qual dispõe que "O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º 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 deste Código."

O lucro tributável é, assim, determinado com base na contabilidade, a qual, segundo a alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo, deve "Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;"

Assim, para efeitos fiscais, o lucro (ou prejuízo) é apurado, partindo do resultado líquido do período, adicionando e subtraindo, respetivamente, as variações patrimoniais positivas e as negativas não refletidas naquele resultado, determinados de acordo com as regras contabilísticas aplicáveis, sendo efetuadas eventuais correções fiscais, em resultado das regras que o código impõe, devendo, contudo, a fiscalidade acolher o tratamento contabilístico aplicável, na ausência de regras fiscais específicas que imponham um tratamento distinto.

De acordo com o art.º 20.º do CIRC, consideram-se rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente, os elencados no n.º 1 do desse artigo.

Refira-se que a contabilização dos rendimentos, num determinado período, obedece, designadamente, ao regime do acréscimo, previsto no parágrafo 22 da Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), segundo o qual "os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem."

Tal pressuposto encontra-se também refletido nas normas fiscais. Com efeito, o n.º 1 do art.º 18.º do CIRC faz apelo ao regime de periodização económica (ou do acréscimo), quando estabelece as regras gerais de periodização do lucro tributável, referindo que "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."

Atendendo à relação de dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade, não determinando as normas fiscais a periodização do rendimento em causa, considera-se não existir, na lei, regra fiscal específica que imponha um tratamento distinto.

Assim, o rendimento em causa é considerado no período de tributação em que

seja obtido, independentemente do seu recebimento.

Face ao exposto, a diferença entre o valor do passivo financeiro desreconhecido e o valor do ativo financeiro reconhecido, na sequência do novo enquadramento contratual da Subconcessão, e que a sociedade X reconheceu, no período da entrada em vigor do ACS e do NCB, como rendimento, deve concorrer, na sua totalidade, para a formação do lucro tributável desse período.