

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.121º-A - Informação financeira e fiscal de grupos multinacionais
- Assunto: CBCR e Public CBCR - Conceito de rendimentos
- Processo: 25407, com despacho de 2023-12-18, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: No presente pedido está em causa saber se os rendimentos refletidos nas demonstrações financeiras consolidadas do Grupo X de acordo com a IFRIC 12, relativos aos serviços de construção prestados no âmbito dos contratos de concessão existentes no grupo, são relevantes para efeitos do limite a que alude o n.º 1 do art.º 121.º A do Código do IRC (CIRC), a partir do qual existe obrigação de apresentação da declaração de informação financeira e fiscal por país (CBCR), bem como, para efeitos do limite a que alude o n.º 1 do art.º 11.º-A do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (DL 158/2009), a partir do qual existe obrigação de elaboração e disponibilização pública de relatório anual de informações relativas ao imposto sobre o rendimento (public CBCR).

O art.º 121.º-A do CIRC estabelece a obrigação de apresentação de uma declaração de informação financeira e fiscal por país relativamente aos grupos de empresas multinacionais cujo total de rendimentos consolidados, tal como refletido nas suas demonstrações financeiras consolidadas, seja igual ou superior a 750 000 000, no período imediatamente anterior ao período de reporte.

O n.º 1 do art.º 121.º-A do CIRC, ao referir-se ao "total de rendimentos consolidados, tal como refletido nas () demonstrações financeiras consolidadas", parece apontar para o montante relativo à globalidade dos rendimentos registados contabilisticamente nas contas consolidadas da empresa, ou seja, para o conceito contabilístico de rendimentos.

O artigo em causa não define um conceito específico de "rendimentos", não existindo também qualquer definição alternativa de tal conceito nas restantes normas fiscais.

Nos termos do n.º 2 do art.º 11.º da Lei Geral Tributária, "Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei".

Assim, para efeitos da determinação do limite a que alude o n.º 1 do art.º 121.º A do CIRC, devem considerar-se todos os rendimentos contabilizados nas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis, ou seja, deve atender-se ao conceito de rendimentos na aceção contabilística.

Tal é também o que resulta do ponto 2. do capítulo IV das Orientações emitidas pela OCDE relativas à implementação da obrigação de reporte de informação

financeira e fiscal por país, o qual refere o seguinte:

"2. Definition of total consolidated group revenue ( )

2.1 For the purpose of determining whether an MNE Group is an Excluded MNE Group, are extraordinary income and gains from investment activities included in total consolidated group revenue?

In determining whether the total consolidated group revenue of an MNE Group is less than 750 million Euro (or near equivalent amount in local currency as of January 2015), all of the revenue that is (or would be) reflected in the consolidated financial statements should be used. A jurisdiction where the UPE resides is allowed to require inclusion of extraordinary income and gains from investment activities in total consolidated group revenue if those items are presented in the consolidated financial statements under applicable accounting rules. ( ).".

Assim, para efeitos do limite a que alude o n.º 1 do art.º 121.º-A do CIRC, a partir do qual existe obrigação de apresentação da declaração de informação financeira e fiscal por país, devem ser considerados todos os rendimentos contabilizados nas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis, pelo que, no caso do Grupo X, tal inclui, nomeadamente, os rendimentos contabilizados, de acordo com a IFRIC 12, relativos aos serviços de construção prestados no âmbito dos contratos de concessão existentes no grupo.

Mais se informa que o DL 158/2009, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), na sequência das alterações introduzidas pelo Decreto Lei n.º 73/2023, de 23 de agosto (DL 73/2023) , passou a prever, no seu art.º 11.º A, a obrigação de elaboração e disponibilização pública de um relatório anual de informações relativas ao imposto sobre o rendimento, designadamente, para a "Empresa-mãe final, abrangida pelo âmbito de aplicação dos artigos 3.º, 4.º ou 5.º, que no período a que se reporta o relatório e no período anterior tenha um rédito consolidado, à data do seu balanço, tal como refletido nas suas demonstrações financeiras consolidadas, igual ou superior a (euro) 750 000 000;".

De acordo com o n.º 1 do art.º 2.º do DL 158/2009, considera-se, para efeitos deste diploma:

- "Demonstrações financeiras consolidadas as demonstrações financeiras de um grupo, elaboradas pela empresa-mãe, nas quais os ativos, os passivos, os capitais próprios, os rendimentos e os gastos são apresentados como se respeitassem a uma única entidade económica;" (cfr. alínea b)) e
- "Empresa-mãe final a entidade que elabora as demonstrações financeiras consolidadas do maior conjunto de entidades;" (cfr. alínea d)).

Por sua vez, e em conformidade com o n.º 3 do mesmo artigo, "Para efeitos dos artigos 11.º-A a 11.º C, entende-se por rédito:

- a) O volume de negócios líquido, tal como definido nos números anteriores, para as entidades que não aplicam as normas internacionais de contabilidade adotadas com base no Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho; ou
- b) O rédito, tal como definido na estrutura conceptual de relato financeiro, ou na aceção desta, com base na qual são elaboradas as demonstrações financeiras, para as restantes entidades."

As demonstrações financeiras consolidadas do Grupo X são elaboradas de

acordo com as normas internacionais de contabilidade, tal como adotadas pela União Europeia, pelo que, nesse caso, de acordo com a alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do DL 158/2009, para a definição de rédito é relevante a estrutura conceptual das IAS/IFRS.

À semelhança da estrutura conceptual do SNC, a estrutura conceptual das IAS/IFRS define rendimentos como aumentos de ativos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.

A estrutura conceptual das IAS/IFRS, ao contrário da do SNC, não define, contudo, o que se entende por rédito.

Verifica-se, no entanto, que tal definição consta da IFRS 15 - "Rédito de Contratos com Clientes", norma cujo objetivo "consiste em estabelecer os princípios que uma entidade deve aplicar para o relato de informações úteis aos utentes de demonstrações financeiras sobre a natureza, a quantia, a calendarização e a incerteza inerentes ao rédito e aos fluxos de caixa decorrentes de um contrato com um cliente."

A IFRS 15 define rédito, no seu Apêndice A (o qual faz parte integrante da norma), como um "Rendimento decorrente das atividades habituais de uma entidade."

Importa salientar que, não obstante a inexistência de uma definição de rédito na estrutura conceptual das IAS/IFRS, estabelece-se, no parágrafo SP1.2 da mesma, que a estrutura conceptual não é uma norma e que nada na estrutura conceptual substitui qualquer norma ou qualquer requisito de uma norma.

Assim, para efeitos do limite a que alude o n.º 1 do art.º 11.º A do DL 158/2009, deve, no caso do Grupo X, considerar-se a definição de rédito constante da IFRS 15.

Verifica-se, pois, que, para efeitos da obrigação de elaboração e disponibilização publica de relatório anual de informações relativas ao imposto sobre o rendimento, o limite de 750 000 000, a que alude o n.º 1 do art.º 11.º A do DL 158/2009, é definido de forma mais restrita, quando comparado com o limite a que alude o n.º 1 do art.º 121.º-A do CIRC, para efeitos de sujeição à declaração de informação financeira e fiscal por país.

Com efeito, para aferir se o "rédito consolidado, () tal como refletido nas () demonstrações financeiras consolidadas" é igual ou superior a 750 000 000 e, conseqüentemente, se se está sujeito à obrigação de elaboração e disponibilização publica de relatório anual de informações relativas ao imposto sobre o rendimento, devem ser considerados apenas os rendimentos decorrentes das atividades habituais e não todos os rendimentos contabilizados de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis. Para além disso, é necessário, para que se fique sujeito a tal obrigação, atingir ou exceder esse limite em dois períodos consecutivos, quando para efeitos de sujeição à declaração de informação financeira e fiscal por país, basta atingir ou exceder o limite num único período.

No caso concreto, importa referir que as concessões existentes no Grupo X encontram-se abrangidas no âmbito da Interpretação IFRIC 12 - "Acordos de Concessão de Serviços" (IFRIC 12), a qual "proporciona orientações quanto à

contabilização pelos concessionários dos acordos de concessão de serviços pelo sector público ao privado." (parágrafo 4).

Refere-se no parágrafo 12 daquela interpretação que, "Nos termos dos acordos contratuais concluídos, abrangidos pela presente interpretação, o concessionário actua como um prestador de serviços. O concessionário constrói ou valoriza as infra-estruturas (serviços de construção ou de valorização) utilizadas para prestar um serviço público e opera e mantém essas infra-estruturas (serviços operacionais) durante um período especificado.", referindo o parágrafo 13 que "O concessionário deve reconhecer e mensurar o rédito, de acordo com a IFRS 15, relativamente aos serviços que presta."

Por sua vez, resulta expressamente do parágrafo 14 da IFRIC 12 que "O concessionário deve contabilizar serviços de construção ou valorização em conformidade com a IFRS 15."

Face ao exposto, para efeitos do limite a que alude o n.º 1 do art.º 11.º-A do DL 158/2009, a partir do qual existe obrigação de elaboração e disponibilização pública de relatório anual de informações relativas ao imposto sobre o rendimento, deve, no caso do Grupo X, considerar-se a definição de rédito constante da IFRS 15, ou seja, devem ser considerados apenas os rendimentos decorrentes das suas atividades habituais, sendo considerados como tal, nomeadamente, os rendimentos refletidos nas suas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com a IFRIC 12, relativos aos serviços de construção prestados no âmbito dos contratos de concessão existentes no grupo.