

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.20º - Rendimentos e ganhos
- Assunto: Caução, prestada no âmbito de um contrato de arrendamento, que vise garantir obrigações contratuais e que será devolvida com a entrega do imóvel, configura um rendimento sujeito a IRC
- Processo: 25441, com despacho de 2024-01-24, do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação
- Conteúdo: No caso em apreço, estava em causa saber se uma caução, prestada no âmbito de um contrato de arrendamento, que vise garantir a devolução do imóvel em bom estado e que será devolvida com a entrega do imóvel, configura um rendimento e se está sujeita a IRC.

"No sentido corrente, a caução designa a entrega feita por uma das partes à outra de certa quantidade de coisas móveis (), para garantia de cobertura do dano proveniente do não cumprimento de uma obrigação" (VARELA, João de Matos Antunes, "Das Obrigações em Geral", Vol. II, 7.ª Ed., 2.ª Reimpressão, Almedina, Coimbra, pág. 471 e 472).

No entanto, na lei, a caução tem um significado mais amplo, podendo ser prestada "por meio de depósito de dinheiro, títulos de crédito, pedras ou metais preciosos, ou por penhor, hipoteca ou fiança bancária" (artigo 623.º, n.º 1 Código Civil [CCiv.]).

"Neste significado mais amplo, a caução é sinónimo de segurança ou de garantia especial da obrigação e serve para abranger genericamente todos os casos em que a lei ou a estipulação das partes exige a prestação de qualquer garantia especial ao credor, sem determinação da sua espécie" (VARELA, Ob. Cit., pág. 472).

A caução serve, assim, como uma garantia das obrigações, caso exista algum incumprimento obrigacional.

No regime do contrato de arrendamento, as partes podem estipular o recebimento antecipado de rendas, que não poderá ser superior a dois meses (artigo 1076.º, n.º 1 CCiv.), e podem ainda "caucionar, por qualquer das formas legalmente previstas, o cumprimento das obrigações respetivas, até ao valor correspondente a duas rendas" (artigo 1076.º, n.º 2 CCiv.).

A caução salvaguarda os interesses do senhorio, de forma a cobrir eventuais danos no decurso da vigência do contrato do arrendamento, seja por falta de restituição do bem locado no estado em que foi recebido, seja por falta de cumprimento do pagamento de rendas.

Quanto ao tratamento fiscal a dar à caução de rendas, a AT já se pronunciou, em sede de IRS, no Ofício-Circulado n.º 20256 de 2023-06-07, no âmbito do qual se conclui o seguinte:

"() considerando-se que o rendimento disponibilizado a título de caução traduz-se, efetivamente, num acréscimo de valor ao património de quem cede o uso ou o gozo temporário do bem locado, associado e acordado em razão do contrato celebrado e

com reflexos na sua capacidade contributiva do ano da disponibilização, e tendo em conta que, nos termos do n.º 1 do artigo 8.º do Código do IRS, os rendimentos prediais (rendas) relevam no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares, é de considerar a caução como renda para efeitos de IRS, no ano do seu recebimento.

() 6. Acresce que, no caso de ocorrer a devolução da caução ao locatário, a mesma é passível de ser considerada um gasto suportado e pago para o locador/senhório, no anexo F da declaração modelo 3 do ano em que ocorrer a devolução. No que concerne ao valor da retenção na fonte que recaiu sobre a mesma, não releva para a situação em concreto, porquanto já foi considerada a título de "pagamento por conta", no apuramento do imposto a pagar/receber respeitante ao ano do recebimento da caução".

Também, no âmbito do IRC, houve pronúncia neste sentido, conforme publicado na Ficha Doutrinária proferida no Processo n.º 2020 000557, PIV n.º 17067, sancionado por Despacho, de 31-03-2020, da Subdiretora-Geral do IR, na qual se concluiu que:

"3. E quanto à qualificação, como rendimentos prediais, dos montantes pagos a título de caução no âmbito de um contrato de arrendamento, existe entendimento sancionado em sede de IRS no sentido de que "A caução, estabelecida por qualquer das formas legais previstas, serve para que o locador / senhório assegure o cumprimento das obrigações decorrentes desse contrato, salvaguardando, quer o pagamento das rendas, quer a reparação de eventuais danos que possam ser causados no imóvel e/ou mobiliário, e constitui, em sede de Categoria F do Código do IRS, um rendimento predial.

4. Para efeitos de retenção na fonte, o que releva é o pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos e não o princípio da especialização económica dos exercícios.

5. Assim, configurando a caução um rendimento predial, tal como definido para efeitos de IRS, sendo o mesmo obtido em território português e o seu devedor um sujeito passivo de IRC, atenta a remissão constante da alínea c) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, fica o respetivo pagamento da caução sujeito a retenção na fonte à taxa de 25%, conforme determina o n.º 4 do mesmo normativo".

Este entendimento resulta do facto de a al. c) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC remeter para a qualificação de rendimentos prediais constante no CIRS, pelo que, neste âmbito, releva a definição de rendimentos prediais tal e qual se encontra definida no artigo 8.º do CIRS.

Note-se que o artigo 8.º do CIRS integra um conceito mais amplo de renda do que o conceito civilístico, ou seja, o conceito de renda, para efeitos fiscais, integra, além do conceito de renda para efeitos civis, as situações legalmente previstas no n.º 1 e nas diversas alíneas do n.º 2 daquele artigo.

Sendo a caução uma importância recebida no âmbito de um contrato relativa "à cedência do uso do prédio ou de parte dele", deve a mesma considerar-se como renda para efeitos fiscais, ao abrigo do n.º 1 e da al. a) do n.º 2 do artigo 8.º do CIRS.

Sem prejuízo do supra exposto, cujo entendimento se reitera, a questão colocada visa aferir se a prestação de uma caução, no âmbito de um contrato de arrendamento, que vise garantir a devolução do locado em bom estado de conservação e que será devolvida com a entrega do imóvel, configura um rendimento e se está sujeita a IRC.

As entidades que exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial industrial ou agrícola, são sujeitos passivos de IRC, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC, pelo que o IRC incide sobre o seu lucro, o qual consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas no CIRC (artigo 3.º, n.º 1, al. a) e n.º 2 CIRC).

No CIRC, para efeitos de apuramento do rendimento tributável, é acolhido o Princípio da Dependência Parcial entre o lucro contabilístico e o lucro fiscal. Neste sentido, o n.º 1 do artigo 17.º do CIRC determina 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 n.º 3 deste artigo acrescenta que, de forma a permitir o apuramento do lucro tributável, deverá estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o sector de atividade, no âmbito do qual se insere, refletir todas as operações realizadas e estar organizada com recurso a meios informáticos.

Tendo o CIRC adotado este princípio, são aceites as classificações e registos feitos de acordo com o direito contabilístico, exceto nos casos expressos em que o CIRC afaste ou derogue a aplicação do normativo contabilístico.

O artigo 20.º, n.º 1, do CIRC determina que se consideram "rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória".

A mesma norma prossegue com uma enumeração meramente exemplificativa dos rendimentos que concorrem para a formação do lucro tributável, incluindo nestes os "[r]endimentos de imóveis" (artigo 20.º, n.º 1, al. b) do CIRC).

Nesta norma não é concretizado o que se entende por rendimento de imóveis, pelo que se terá que recorrer às regras gerais de interpretação.

O n.º 1 do artigo 9.º do CCiv. dispõe que, "[a] interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada".

Lançando mão da interpretação sistemática, verifica-se que o legislador fiscal concretiza no CIRC o que entende por rendimentos prediais para efeitos de IRC, aquando, na al. c) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, remete para a qualificação de rendimentos prediais "tal como são definidos para efeitos de IRS", o qual já analisamos supra.

E, considerando que o "rendimento disponibilizado a título de caução traduz-se, efetivamente, num acréscimo de valor ao património de quem cede o uso ou o gozo temporário do bem locado" (Ofício-Circulado n.º 20256 de 2023-06-07) e, por isso, integrando o conceito de rendimento predial para efeitos de IRS, também o será para efeitos de IRC.

Sem prejuízo de a caução visar a garantia do cumprimento das obrigações, verifica-se, portanto, que há possibilidade de as partes converterem a caução estabelecida em rendas, o que não constitui uma prática incomum ou inverosímil no comércio jurídico.

Aliás, é prática frequente que, nos contratos de arrendamento, a caução nem sempre

assuma a natureza civilística de garantia das obrigações (cujo regime se expôs, inicialmente), atribuindo-lhes as partes, expressa ou tacitamente, a natureza de rendas, sendo esta uma realidade que o legislador fiscal pretendeu integrar no conceito de rendimentos prediais.

E, atendendo à natureza da caução que visa o cumprimento das obrigações do contrato de arrendamento e que, em princípio, será devolvida no final deste, após o cumprimento das obrigações contratuais, para efeitos contabilísticos, na esfera jurídica da sociedade, que assume a qualidade de Senhoria/ Locadora, constituiu-se uma obrigação, que poderá cumprir a definição de passivo (Estrutura Concetual, § 49, al. b)).

De facto, cumpre a definição de passivo a "obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos" (Estrutura Concetual, § 49, al. b)).

Assim, caso o montante recebido a título de caução não seja reconhecido, contabilisticamente, em contas de resultados e, por isso, não integre o resultado líquido do período, deverão ser feitas as devidas correções no Quadro 07 da Modelo 22, designadamente, aquando do recebimento da caução, acrescer o mesmo no Campo 752, e incluir uma nota explicativa no processo de documentação fiscal (artigo 130.º do CIRC).

Se a caução tiver uma verdadeira natureza de garantia de obrigações, sendo devolvida no final do contrato, no período em que se concretizar essa devolução, poderá ser deduzida, no Campo 775 do Quadro 07 da Modelo 22, devendo, também, incluir uma nota explicativa no processo de documentação fiscal (artigo 130.º do CIRC).