AT autoridade tributária e aduaneira

INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.23º - Gastos e perdas

Assunto: Dedutibilidade fiscal de um gasto relativo a um adiantamento, concedido a título de sinal, para aquisição de um terreno urbano, que mais tarde viria a ser perdido pela não concretização do negócio

Processo: 27245, com despacho de 2025-04-27, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: Uma entidade, com sede em território português, que tem como atividade principal a construção civil e restauro de edifícios em obras públicas e privadas, designadamente a construção, ampliação, transformação e recuperação de todo o tipo de edifícios para os mais diferentes fins, executadas em regime de conta própria, empreitada e subempreitada, celebrou um contrato de promessa de compra e venda de um terreno urbano, tendo entregue o valor do sinal.

Previa o artigo 3º. do referido contrato que, em caso de incumprimento por parte dos promitentes compradores dos pagamentos posteriores, o contrato considerava-se imediatamente resolvido e assim extinto.
Não existem relações especiais entre as partes.

O comprador resolveu não seguir em frente com o negócio, uma vez que o mesmo não era viável sob o ponto de vista financeiro e económico.

Pretende-se saber se o valor do sinal perdido pode ser considerado gasto fiscal, na esfera da entidade promitente compradora do terreno.

A aceitação dos gastos para efeitos de determinação do lucro tributável encontra-se prevista no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC (CIRC), que determina que os mesmos são dedutíveis desde que incorridos pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Refere ainda o n.º 3 do mesmo preceito legal que os gastos considerados dedutíveis devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito. Assim, para que os gastos e perdas, independentemente da sua natureza, possam ser dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, é sempre necessário que tenham conexão com a obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a IRC, sendo que, no caso concreto, essa análise terá, obrigatoriamente, que ter em consideração o contexto em que a perda ocorreu e o elemento patrimonial em causa.

São, portanto, gastos dedutíveis, em sede de IRC, aqueles que cumprirem os requisitos constantes do artigo 23.º do CIRC e que não sejam excluídos nos termos do artigo 23.º-A do mesmo diploma. Neste aspeto, o Relatório da Comissão para a Reforma do IRC de 2014 explicitava que, na doutrina, "é hoje bastante consensual que a indispensabilidade dos gastos deve, num plano geral, ser entendida como considerando dedutíveis aqueles que sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das respetivas atividades. Tem-se afastado, pois, a interpretação do conceito de indispensabilidade como significando uma necessária ligação causal entre gastos e rendimentos".

Tem sido entendido (c.f. Ficha Doutrinária relativa ao Processo: 26161, com despacho de 2024-06-08, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação) que as despesas têm que ser incorridas no âmbito do exercício da atividade do sujeito passivo ou na prossecução do seu interesse societário ou empresarial (doutrina do business purpose test). A relevância fiscal do gasto encontra-se dependente da ponderação de necessidade, adequação ou de produção de resultado, "sendo que a falta geral dessas características gera a dúvida se é um gasto efetivamente incorrido no interesse da empresa ou se respeita a um qualquer outro interesse (por exemplo, do sócio)" (Autoridade Tributária e Aduaneira, "Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual do IRC)", 2016, pág. 113).

Neste sentido, considera-se que ficam afastadas da dedutibilidade fiscal aquelas despesas cuja efetivação se possa imputar aos interesses pessoais do(s) sócio(s) ou de terceiros. "E isso implica que, quanto a um conjunto muito vasto de despesas, onde se dá a interseção entre a esfera pessoal e societária ou entre diversas esferas societárias, se deva concluir que, em regra, não existe um interesse coletivo da empresa" (COURINHA, Gustavo Lopes, "Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas", Almedina, Reimpressão, 2023, pág. 115).

No que respeita à comprovação documental dos gastos, o n.º 4 do art.º 23.º esclarece que, " No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:
a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;
b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;
c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;
d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;
e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados".

E, nos termos do n.º 6 da citada norma: "Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma".

No caso concreto, o objeto da empresa consiste na construção civil e restauro de edifícios em obras públicas e privadas. A outorga de contratos de promessa de compra e venda, com prestação de sinal, é, objetivamente, um ato normal da atividade, sendo que a perda do sinal é, igualmente, uma vicissitude inerente ao tipo de atividade exercida. Neste aspeto, repare-se que o contrato prevê uma cláusula de perda dos valores de sinal em caso de incumprimento.

Como motivos de incumprimento, alega-se que o promitente comprador não seguiu em frente com o negócio uma vez que o mesmo não era viável sob o ponto de vista financeiro e económico.

Nestes termos, partindo do pressuposto que o promitente comprador perdeu, de facto, o sinal pago no âmbito do contrato de promessa de compra e venda do terreno urbano em questão, conforme nos revelam os registos contabilísticos efetuados, e que, na altura da celebração do contrato de promessa não era previsível que a compra não viesse a ser efetivada, afigura-se-nos que a perda do sinal pode ser considerada como decorrente da atividade normal desenvolvida pela requerente, e que contribui para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, podendo, dessa forma, aceitar-se para efeitos

fiscais, a sua dedutibilidade.

Por último, importa salientar que, não existindo relações especiais entre os intervenientes no negócio, ao caso não se aplica o regime dos preços de transferência, previsto no artigo 63.º do CIRC, que dispõe que devem "(...) ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis".